



# Civisme fiscal II

**INSTAURER UNE RELATION DE CONFIANCE  
ENTRE ADMINISTRATIONS FISCALES ET GRANDES  
ENTREPRISES**





# Civisme fiscal II

INSTAURER UNE RELATION DE CONFIANCE  
ENTRE ADMINISTRATIONS FISCALES ET GRANDES  
ENTREPRISES

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.

**Merci de citer cet ouvrage comme suit :**

OCDE (2022), *Civisme fiscal II : Instaurer une relation de confiance entre administrations fiscales et grandes entreprises*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/0ae1635b-fr>.

ISBN 978-92-64-34323-8 (imprimé)

ISBN 978-92-64-34806-6 (pdf)

ISBN 978-92-64-46972-3 (HTML)

ISBN 978-92-64-68730-1 (epub)

**Crédits photo :** Couverture © Les éléments graphiques de l'illustration de la couverture principale ont été adaptés à partir de vecteurs fournis par Shutterstock.com.

Les corrigenda des publications sont disponibles sur : [www.oecd.org/fr/apropos/editionsocde/corrigendadepublicationsdelocde.htm](http://www.oecd.org/fr/apropos/editionsocde/corrigendadepublicationsdelocde.htm).

© OCDE 2022

---

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>.

---

# Avant-Propos

**Une meilleure compréhension des motivations qui incitent les contribuables, particuliers et professionnels, à participer au fonctionnement du système d'imposition, et à respecter les obligations qui en découlent, est dans l'intérêt de l'ensemble des pays et des parties prenantes.**

Les administrations fiscales peuvent tirer parti d'un renforcement de la discipline fiscale et d'un accroissement des recettes, tandis que les contribuables bénéficient d'un meilleur service lorsque les systèmes fiscaux sont adaptés à leurs besoins, et que l'enrichissement des données disponibles et des échanges de vues peut aider les chercheurs à affiner leur analyse et à identifier les solutions envisageables pour améliorer le respect des obligations fiscales. D'autres parties prenantes ont également tout à y gagner, notamment les investisseurs qui cherchent à inciter les entreprises à adopter une conduite responsable lorsqu'ils définissent leurs stratégies fiscales, les groupes de la société civile qui plaident en faveur de l'amélioration des politiques fiscales et les partenaires au développement qui souhaitent maximiser l'impact de l'aide au développement.

**Les travaux de l'OCDE sur le civisme fiscal visent à encourager la recherche, le dialogue et les actions permettant une meilleure compréhension du civisme fiscal ainsi que des politiques à même de le renforcer.** Le civisme fiscal, qui peut être brièvement défini comme la motivation intrinsèque à payer l'impôt, est un phénomène complexe et dynamique, qui varie selon les pays et les contribuables, ainsi que dans le temps. Les travaux de l'OCDE dans ce domaine visent à aider les pays à gérer cette complexité en leur proposant de nouvelles analyses, en organisant et en leur permettant de participer à des échanges multipartites et en rassemblant et diffusant les bonnes pratiques. Les travaux antérieurs ont permis d'examiner le rôle des facteurs socioéconomiques et institutionnels en jeu dans le civisme fiscal, tels que soulignés dans la publication *Quels sont les déterminants qui conduisent les particuliers et les entreprises à acquitter leur impôt ?*, et de créer une typologie des initiatives en faveur de l'éducation des contribuables, assortie d'exemples de meilleures pratiques expliquées dans la deuxième édition du rapport *Édifier une culture fiscale, civique et citoyenne : un ouvrage de référence mondial sur l'éducation des contribuables*.

**Le présent rapport complète et enrichit les travaux antérieurs, en mettant tout particulièrement l'accent sur le civisme fiscal et les entreprises multinationales (EMN).** Quoique la fiscalité des entreprises multinationales suscite un intérêt croissant depuis quelques années, on accordait peu d'attention jusqu'alors à la question du civisme fiscal au sein de ces entreprises. Les choses ont commencé à changer du fait de l'importance croissante donnée par les investisseurs et les multinationales aux critères environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG), et de la prise en compte de la fiscalité dans les critères ESG et la communication des EMN. Ce rapport vise à mieux comprendre les mécanismes qui sous-tendent le civisme fiscal au sein des entreprises multinationales et les mesures à même de le renforcer, et a pour objectif de favoriser et d'encourager l'approfondissement des recherches et des discussions à ce sujet. L'OCDE s'emploiera, en s'appuyant sur ces travaux, à contribuer activement à l'essor du dialogue mondial sur le civisme fiscal des entreprises multinationales.

**Quoique la question du civisme fiscal revête un intérêt mondial, elle est d'autant plus importante pour les pays en développement, dont les recettes fiscales sont en proportion du PIB plus faibles que dans les économies de l'OCDE et où le civisme fiscal est actuellement moins élevé.** Les

Objectifs de développement durable (ODD) et le Programme d'action d'Addis-Abeba sur le financement du développement ont été l'occasion d'insister sur le rôle capital des recettes fiscales dans le financement du développement. Les recettes fiscales représentent en effet la première source de financement du développement, celle sur laquelle les États peuvent compter pour investir, lutter contre la pauvreté, fournir des services publics et financer les infrastructures matérielles et sociales indispensables au développement à long terme. L'augmentation de ces recettes constitue donc un objectif primordial pour les pays en développement, à l'heure où ils recherchent les fonds supplémentaires dont ils ont besoin pour réaliser les ODD. Dans le même temps, les études montrent que le civisme fiscal est faible dans bon nombre de pays en développement (voir le rapport intitulé *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*) ; il est donc tout particulièrement important pour ces pays de déterminer les mesures à même de renforcer un tel civisme.

Le présent rapport a été rédigé par René Orozco, Julia Soto Alvarez et Joseph Stead, du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, sous la supervision de Ben Dickinson, Chef de la Division des relations internationales et du développement du Centre de politique et d'administration fiscales. Ils ont bénéficié du soutien précieux de Nawal Ali, Zipporah Gakuu, Karena Garnier, Hazel Healy, Alex Pick, Adriana Ruiz Esparza, Natalie Lagorce, Iratxe Sáenz de Villaverde et Carrie Tyler. Ce rapport a été élaboré à la lumière des quatre tables rondes régionales, organisées en partenariat avec le Forum sur l'administration fiscale africaine, la Banque asiatique de développement, l'Organisation intra-européenne des administrations fiscales et le Centre inter-américain des administrations fiscales. Les auteurs souhaitent remercier l'ensemble des participants à ces tables rondes pour leur contribution, ainsi que les quatre organisations partenaires pour leur coopération tout au long de ces manifestations, et pour leurs précieux commentaires sur les premières ébauches de ce rapport.

Ce projet a été mené avec le soutien financier des gouvernements d'Irlande, du Japon, du Luxembourg, de la Norvège, de la Suède, de la Suisse et du Royaume-Uni. Le contenu de ce rapport ne reflète pas nécessairement les opinions officielles de l'un ou l'autre de ces pays.

# Table des matières

Avant-Propos	3
Acronymes et abréviations	8
Résumé	10
<b>1 Introduction</b>	<b>15</b>
Bibliographie	18
<b>2 Résultats et analyse</b>	<b>19</b>
2.1. Vue d'ensemble	20
2.2. Respect des obligations fiscales courantes	22
2.3. Coopération et confiance	24
2.4. Franchise et transparence	31
2.5. Différends, conflits et règlement	35
2.6. Utilisation du pouvoir et des mécanismes incitatifs	38
2.7. Recrutement de personnel	44
2.8. Comparaison avec les entreprises locales	46
Bibliographie	48
<b>3 Renforcer la confiance, améliorer la transparence et la communication</b>	<b>50</b>
3.1. Discipline fiscale et stratégies de vérification fiscale	52
3.2. Comportements attendus et redevabilité	57
3.3. Transparence et communication	64
3.4. Programmes de renforcement des capacités	71
Bibliographie	76
Notes	77

4 Résumé et principales recommandations	78
Annexe A. Résultats de l'enquête sur les perceptions des agents des administrations fiscales	83
Annexe B. Résultats de l'enquête sur la sécurité juridique des multinationales en matière fiscale	90
Annexe C. Méthodologie	94

## GRAPHIQUES

Graphique 2.1. Vue d'ensemble de la perception du comportement fiscal des grandes entreprises par les administrations	21
Graphique 2.2. Les grandes entreprises/multinationales paient-elles/répondent-elles dans les délais impartis ?	23
Graphique 2.3. Volonté de coopération des grandes entreprises/multinationales	25
Graphique 2.4. Réaction des multinationales/grandes entreprises aux demandes de renseignements des autorités fiscales	26
Graphique 2.5. Attitude des grandes entreprises/multinationales en cas de différend	27
Graphique 2.6. Confiance dans les renseignements fournis par les grandes entreprises/multinationales	28
Graphique 2.7. Coopération, respect de l'esprit de la loi et optimisation fiscale de la part des Big Four	29
Graphique 2.8. Les grandes entreprises/multinationales sont-elles perçues comme franches et transparentes ?	32
Graphique 2.9. Volonté des grandes entreprises/multinationales de s'exprimer au sujet de leurs pratiques fiscales publiquement	33
Graphique 2.10. Perception de la transparence des Big Four à l'égard des autorités fiscales	34
Graphique 2.11. Fréquence des différends et attitude des entreprises à l'égard du règlement des différends	36
Graphique 2.12. Attitude des multinationales après l'ouverture d'une procédure de règlement des différends	37
Graphique 2.13. Perceptions relatives à l'exercice d'une pression	40
Graphique 2.14. Dans quelle mesure les grandes entreprises/multinationales ont-elles accès à des incitations fiscales ?	41
Graphique 2.15. Raisons pour lesquelles les multinationales et/ou les Big Four recrutent des agents publics	42
Graphique 2.16. Perception relative à la corruption de la part des grandes entreprises/multinationales	43
Graphique 2.17. Dans quelle mesure les agents publics vont-ils travailler dans le secteur privé et viennent-ils du secteur privé ?	45
Graphique 2.18. Les entreprises locales sont-elles plus respectueuses de leurs obligations fiscales que les grandes entreprises/multinationales ?	47
Graphique 2.19. Influence exercée par les Big Four sur les pratiques fiscales de leurs clients	48
Graphique 3.1. Compétences autodéclarées des vérificateurs participant aux programmes IISF	72

## TABLEAUX

Tableau A A.1. Perceptions du comportement des grandes entreprises/multinationales	83
Tableau A A.2. Manière dont le comportement des Big Four est perçu	88
Tableau A A.3. Perceptions concernant la fidélisation du personnel	89
Tableau A B.1. Ventilation régionale des réponses données par les multinationales quant à la nature des causes de l'insécurité juridique en matière fiscale	90
Tableau A B.2. Ventilation régionale des réponses quant aux outils/principes primordiaux pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale	92

## ENCADRÉS

Encadré 3.1. Discipline fiscale coopérative en Amérique latine	54
--	----

Encadré 3.2. Principales caractéristiques du médiateur fiscal	59
Encadré 3.3. Les comités fiscaux ( <i>Tax Policy Panels</i> ) de PwC	62
Encadré 3.4. Dialogue avec les parties prenantes au Kenya – Formule de calcul des remboursements de TVA	66
Encadré 3.5. Rôle de l’IISF dans l’amélioration des relations avec les contribuables	72
Encadré 3.6. Formation proposée par Anglo American à ses fournisseurs externes	75



# Acronymes et abréviations

ACCT	Collaboration Agreements for Tax Compliance
ALC	Amérique latine et Caraïbes
APP	Accords préalables en matière de prix de transfert (APP)
ATAF	Forum sur l'administration fiscale africaine
BAoD	Banque asiatique de développement
BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices
BIAC	Business Industry Advisory Committee (Comité consultatif économique et industriel)
Big Four	Deloitte, EY, KPMG et PricewaterhouseCoopers
CIAT	Centre interaméricain des administrations fiscales
Critères ESG	Critères environnementaux, sociaux et de gouvernance
DGI	Direction générale des Impôts (Côte d'Ivoire)
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Colombie)
EMN	Entreprises multinationales
Enquête ISORA	Enquête internationale sur les administrations fiscales
FMI	Fonds monétaire international
GTCC	Global Tax Code of Conduct
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs (Administration fiscale du Royaume-Uni)
ICAP	Programme international pour le respect des obligations fiscales
IISF	Inspecteurs des Impôts sans frontières

IOTA	Organisation intra-européenne des administrations fiscales
KRA	Kenya Revenue Authority
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ODD	Objectifs de développement durable
PCN	Points de contact nationaux
PME	Petites et moyennes entreprises
PwC	PricewaterhouseCoopers
SGATAR	Groupe d'étude sur l'administration et la recherche fiscales en Asie
SII	Servicio de Impuestos Internos (Chili)
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
ZES	Zones économiques spéciales

# Résumé

**Depuis un certain nombre d'années, l'imposition des grandes entreprises, et tout particulièrement des entreprises multinationales (EMN), est un enjeu absolument prioritaire à l'échelle mondiale.**

L'actualisation des règles fiscales internationales, visant à faire en sorte que les Etats soient mieux à même d'imposer les EMN à l'ère de la mondialisation et de la numérisation, est une priorité de l'action publique au niveau international depuis la crise financière mondiale. La priorité accordée à cette question est à l'origine de plusieurs réformes importantes, au nombre desquelles la mise à jour, en 2011, des Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales (OECD, 2011<sup>[1]</sup>), invitant les EMN à se conformer à la lettre comme à l'esprit des lois et règles en vigueur dans les pays où elles exercent leurs activités, l'adoption en 2015 du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), et l'accord historique conclu en octobre 2021 sur la solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, signé par 137 membres du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS (ci-après le Cadre inclusif).

**La concentration des efforts sur la politique fiscale internationale s'est accompagnée d'une montée de l'intérêt porté par le public, les médias et les investisseurs aux pratiques fiscales et au civisme fiscal des EMN.** Dans nombre de pays, les pratiques fiscales des EMN sont en effet de plus en plus scrutées tant par le public que par les médias. En outre, la planification fiscale agressive à laquelle peuvent se livrer les entreprises devient un sujet de préoccupation pour un nombre croissant d'investisseurs qui, eu égard aux considérations environnementales, sociales et de gouvernance (ESG) qui les animent, sélectionnent les EMN en fonction de l'approche qu'elles adoptent pour se plier à leurs obligations fiscales. Souvent, c'est en particulier au nom de ces critères ESG que l'on cherche à s'assurer que les EMN respectent non seulement la lettre, mais aussi l'esprit de la loi, de façon à les encourager à faire preuve de davantage de civisme fiscal (découlant du consentement à l'impôt).

**Si le civisme fiscal des EMN suscite un intérêt croissant, relativement peu de travaux de recherche ont été consacrés à cette question.** Bien que le corpus d'études sur le civisme fiscal se soit étoffé au cours des dernières années, la majeure partie des travaux de recherche portaient sur les personnes physiques et ne visaient pas à mettre en lumière les facteurs pouvant avoir une influence sur le civisme fiscal des entreprises, en particulier des EMN, ni à mettre en évidence les disparités entre pays et les régions à cet égard ou à proposer des solutions pour l'améliorer.

**Établi afin de contribuer à combler cette lacune, le présent rapport s'appuie sur des travaux de recherche antérieurs portant sur la perception qu'ont les EMN de la capacité des États à garantir la sécurité juridique en matière fiscale, et propose une analyse de la perception qu'ont les agents des administrations fiscales de la manière dont les EMN honorent leurs engagements volontaires à appliquer des pratiques exemplaires.** Le rapport intitulé « Civisme fiscal : Quels sont les déterminants qui conduisent les particuliers et les entreprises à acquitter leur impôt ? », publié en 2019 (OECD, 2019<sup>[2]</sup>) est fondé sur des données relatives à la perception qu'ont les EMN de la sécurité juridique en matière fiscale, utilisées pour identifier certains des déterminants potentiels de leur civisme fiscal. En complément des éléments recueillis auprès des EMN, quelque 1 240 agents des services fiscaux de 138 juridictions ont participé à une enquête en ligne les invitant à exprimer la manière dont ils perçoivent l'adhésion des

EMN aux principes énoncés dans la Déclaration du BIAC sur les meilleures pratiques fiscales en matière de relations avec les administrations fiscales des pays en développement (Business at OECD, 2013<sup>[3]</sup>). Les résultats de ces deux enquêtes ont ensuite fait l'objet de débats dans le cadre d'un ensemble de tables rondes régionales rassemblant des représentants d'administrations fiscales et d'EMN.

**Grâce à la combinaison de ces ensembles de données, le présent rapport montre comment l'adhésion des EMN aux pratiques exemplaires est perçue dans les différentes régions, et quels sont les facteurs pouvant avoir une influence sur le civisme fiscal, en mettant tout particulièrement l'accent sur la question centrale de la confiance entre les EMN et les administrations fiscales.** Le rôle de la confiance comme vecteur essentiel du civisme fiscal est de plus en plus reconnu. La confiance est également un paramètre plus sensible aux interventions des pouvoirs publics que de nombreux autres facteurs (Dom et al., 2022<sup>[4]</sup>), ce qui en fait un prisme tout à fait utile pour analyser le civisme fiscal. En confrontant les perceptions des entreprises et des administrations fiscales, les auteurs du présent rapport entendent mettre l'accent sur la confiance mutuelle et les solutions pour la renforcer. Ils accordent également une place importante aux domaines où les entreprises et les administrations fiscales font face à des défis communs, de sorte qu'elles partagent le même intérêt à voir adopter de nouvelles approches.

**Il ressort des données sous-tendant le présent rapport que le comportement des entreprises est perçu plus positivement dans les pays de l'OCDE et en Asie qu'en Afrique et en Amérique latine et dans les Caraïbes (ALC). Il est mieux perçu pour ce qui est du respect des obligations courantes et de la coopération officielle que pour des aspects plus subjectifs, telles que la confiance dans les informations fournies et la transparence.** En fonction de la région ou du domaine considéré, la perception du comportement des EMN par les agents des services fiscaux varie considérablement. Si, dans toutes les régions, certains agents des services fiscaux jugent que globalement, l'observation des pratiques exemplaires par la plupart des grandes entreprises/EMN est satisfaisante, cette appréciation est beaucoup plus largement partagée dans les pays de l'OCDE et, dans une moindre mesure, dans les pays d'Asie, que dans les pays d'Afrique ou d'Amérique latine et des Caraïbes. Dans l'ensemble des régions, les agents estiment que la majorité des grandes entreprises/EMN respectent leurs obligations courantes (notamment acquittent leurs impôts en temps voulu) et se montrent, au moins officiellement, coopératives. Dans toutes les régions, la perception des agents est toutefois nettement moins positive concernant l'ouverture et la transparence dont font preuve les entreprises ; la confiance qu'ils accordent aux informations qu'elles fournissent est également bien moindre, en particulier en Afrique et en Amérique latine et dans les Caraïbes.

**Le comportement des quatre principaux cabinets de conseil et d'audit (Deloitte, EY, KPMG, et PricewaterhouseCoopers), aussi appelés les Big Four, est perçu par les agents publics de façon similaire à celui des EMN, les variations d'une région à l'autre étant toutefois moins prononcées.** Et si les variations entre les régions sont en effet moindres pour les questions posées à propos du comportement des Big Four, on observe que les appréciations sur le comportement des EMN débouchent sur des schémas similaires. À titre d'exemple, les Big Four sont généralement considérés comme officiellement coopératifs, mais il est beaucoup moins probable qu'ils soient perçus comme se conformant à l'esprit/l'intention des lois ou qu'ils se contentent de prôner l'optimisation fiscale fondée sur la prééminence économique.

**Les résultats mentionnés précédemment, ainsi que les débats ayant eu lieu dans le cadre de tables rondes réunissant administrations fiscales et EMN, dénotent un manque de confiance mutuelle et des déficits de communication entre les administrations fiscales et les entreprises.** Les résultats d'enquêtes ont fait l'objet de discussions à l'occasion d'une série de tables rondes régionales rassemblant des représentants d'administrations fiscales et d'entreprises qui ont permis de les replacer dans un contexte plus large. Les participants aux tables rondes ont confirmé la conclusion de l'enquête selon laquelle la confiance et la communication sont des défis majeurs, et ont insisté sur les répercussions que peut avoir la piètre qualité des relations entre les administrations fiscales et les entreprises, source de coûts et d'inefficiences pour les deux parties. Les entreprises comme les administrations fiscales ont tout

intérêt à investir dans l'amélioration de cette dynamique. Les administrations fiscales seront ainsi plus à même de déployer les ressources limitées dont elles disposent en fonction de leurs priorités, de façon à mieux cibler les actions coercitives sur les entreprises qui sont les moins respectueuses de la législation fiscale et à faire bénéficier celles qui se conforment à leurs obligations d'une plus grande sécurité ainsi que d'un allègement des formalités administratives.

**Il n'existe pas de panacée pour consolider la confiance et améliorer la communication au service du civisme fiscal. Les mesures qui devront être adoptées dépendront du contexte propre à chaque pays mais, en tout état de cause, les administrations fiscales comme les entreprises devront prendre des engagements pour que ces mesures soient efficaces.** La discipline fiscale fondée sur la coopération, (OECD, 2016<sup>[5]</sup>) considérée par beaucoup, et tout particulièrement par les EMN, comme le mode de relation privilégié entre administrations fiscales et EMN, ne peut toutefois pas être instaurée en très peu de temps. Elle suppose l'existence préalable d'un socle de confiance solide et des engagements forts en faveur de l'ouverture et de la transparence. Si la discipline fiscale fondée sur la coopération peut logiquement être une finalité des relations avec les EMN pour beaucoup de pays, elle n'est peut-être pas pour tous un point de départ. Pour nombre d'entre eux, la première étape pourrait consister à recenser des mesures concrètes pour améliorer la communication, et construire progressivement à partir de là.

**Ce rapport décrit un ensemble de bonnes pratiques déjà suivies ainsi que des solutions nouvelles mentionnées tant par des EMN que par des administrations fiscales lors de tables rondes régionales.** La liste des actions suggérées au chapitre 3 du présent rapport ne prétend pas être exhaustive, elle est plutôt le fruit d'une réflexion menée au fil des discussions, et reprend en particulier les actions sur lesquelles les EMN et les administrations fiscales se sont accordées à dire qu'elles avaient déjà démontré leur utilité ou pourraient permettre de surmonter certaines des difficultés rencontrées. Cette liste n'a pas non plus pour objet de dicter la marche à suivre dans chaque cas de figure, étant donné que celle-ci sera définie en fonction des circonstances (et des ressources) propres au contexte local. Le but est plutôt de proposer des solutions aux administrations fiscales et aux entreprises. Les mesures proposées vont des plus simples (p. ex. : utiliser davantage la langue du pays lors du dépôt des déclarations ou pour communiquer avec l'administration fiscale) aux plus complexes (p. ex. : désignation d'un médiateur des impôts). En outre, les discussions ont permis d'entrevoir des possibilités d'amélioration ou d'élargissement des initiatives existantes (p. ex. : amélioration de la publication des pratiques exemplaires en matière fiscale) ou lancement de nouvelles initiatives (p. ex. : mise en place d'un processus en faveur du dialogue multilatéral volontaire). La liste des mesures n'est pas exhaustive, même si la classification par catégories (stratégies en matière de discipline fiscale et de vérification, attentes et redevabilité en matière de comportement, transparence et communication, et programmes de renforcement des capacités) a été établie dans l'optique d'aider les parties prenantes à inventorier les stratégies les plus adaptées à chaque contexte. Bien que les discussions pendant les tables rondes aient été axées sur les politiques et les pratiques de nature à améliorer le civisme fiscal des EMN, bon nombre de bonnes pratiques citées pourraient contribuer à consolider la confiance et à accroître le civisme fiscal de l'ensemble des contribuables.

**Bien que les sujets abordés présentent une dimension mondiale, les auteurs du rapport focalisent leur attention sur les pays en développement, qui sont davantage tributaires des recettes fiscales provenant des grandes entreprises, plus exposés à l'évasion fiscale et confrontés à des déficits de capacités plus graves.** Non seulement les pays en développement sont plus tributaires que les pays de l'OCDE de l'impôt sur les sociétés, mais ils sont en outre particulièrement dépendants des gros contribuables. Les données réunies dans le cadre de l'Enquête internationale sur les administrations fiscales (ISORA) montrent qu'en Afrique, les services chargés des gros contribuables ont géré 64 % du total des recettes en 2019 (soit plus du double du chiffre pour l'OCDE, qui est de 31 %). Les pays en développement pâtissent également davantage, proportionnellement, de l'évasion fiscale internationale, dont le coût est estimé à 1.3 % du PIB, contre 1 % du PIB dans les pays de l'OCDE (Crivelli et De Mooij,

2015<sup>(6)</sup>). L'incidence de ce manque à gagner est d'autant plus important que les ratios impôts/PIB sont plus faibles dans les pays en développement.

**L'OCDE continuera de recenser les moyens d'aider les administrations fiscales et les EMN à renforcer la confiance, à améliorer la communication et à accroître le civisme fiscal.** Bien qu'il appartienne principalement aux EMN et aux administrations fiscales d'agir pour renforcer la confiance, l'OCDE s'emploiera à trouver des moyens pour les y aider, à savoir notamment : la réalisation de travaux de recherche supplémentaires, l'intégration de certaines des conclusions de ce rapport dans ses programmes de renforcement des capacités, la définition d'orientations et la publication d'études de cas complémentaires sur les questions soulevées dans le présent rapport, et le recensement des possibilités, pour elle, de participer au renforcement des relations et de la confiance entre les EMN et les administrations fiscales.

**De manière plus générale, l'OCDE continuera d'encourager la recherche, le dialogue et l'innovation sur le civisme fiscal, en particulier dans les pays en développement, afin de contribuer à la mise en place des systèmes fiscaux nécessaires à la réalisation des Objectifs de développement durable (ODD).** Ce rapport s'inscrit dans le cadre des travaux plus vastes consacrés au civisme fiscal qui sont menés à l'OCDE, laquelle s'engage sur la voie de nouvelles recherches et encourage le dialogue mondial sur divers aspects du civisme fiscal, en particulier dans les pays en développement. Cet axe de travail, qui concerne les entreprises comme les personnes physiques, témoigne de l'importance de la prise en compte du civisme fiscal dans le débat sur la politique et l'administration fiscales, sachant que l'établissement de systèmes fiscaux bénéficiant d'une large adhésion de la société et la promotion du respect volontaire des obligations fiscales seront des éléments déterminants pour l'instauration d'un développement durable à long terme.

## Bibliographie

- Business at OECD (2013), *BIAC Statement of Tax Best Practices for Engaging with Tax Authorities in Developing Countries*, <https://biac.org/wp-content/uploads/2020/11/Statement-of-Tax-Best-Practices-for-Engaging-with-Tax-Authorities-in-Developing-Countries-Original-release-Sep-2013-1.pdf>. [3]
- Crivelli, E. et R. De Mooij (2015), *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries: IMF Working Paper WP/15/118*, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>. [6]
- Dom, R. et al. (2022), *Innovations in Tax Compliance: Building Trust, Navigating Politics, and Tailoring Reform*, World Bank Group, <http://hdl.handle.net/10986/36946>. [4]
- OECD (2019), *Tax Morale : What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>. [2]
- OECD (2016), *Co-operative Tax Compliance : Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. [5]
- OECD (2011), *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/9789264115439-fr>. [1]

# 1 Introduction

---

Ce chapitre introductif souligne l'importance du civisme fiscal des entreprises multinationales, tout particulièrement dans les pays en développement, et mettant l'accent sur le rôle central de la confiance dans ce processus. Il fait également la synthèse des données sur lesquelles s'appuie le reste de ce rapport.

---

**Si le nombre d'études sur le civisme fiscal ne cesse d'augmenter, rares sont celles qui s'intéressent aux entreprises multinationales (EMN) et à leur rôle dans l'édification d'une culture du paiement de l'impôt.** Le civisme fiscal, ou le consentement intrinsèque à l'impôt, est un aspect primordial des systèmes fiscaux, dans la mesure où ceux-ci reposent tous sur le respect spontané, par la majorité des contribuables, de leurs obligations fiscales. Il ressort des travaux de recherche antérieurs (OCDE, 2019<sup>[1]</sup>) que si les données et les études sur le civisme fiscal des particuliers ne cessent de se multiplier, les travaux portant sur les entreprises sont peu nombreux et ceux centrés sur les multinationales quasi inexistantes.

**L'amélioration du civisme fiscal, et par extension le renforcement du respect des obligations, par les multinationales exerçant leurs activités dans les pays en développement, offre un potentiel considérable d'accroissement des recettes.** Les pays en développement sont, en moyenne, davantage tributaires des impôts sur les bénéfices des sociétés que les économies développées. En 2019, l'impôt sur les bénéfices des sociétés représentait 20.1 % des recettes fiscales totales dans la région Asie-Pacifique, 19.2 % en Afrique, 15.5 % dans la région ALC et 10 % dans la zone OCDE (OCDE, 2021<sup>[2]</sup>), les multinationales étant la principale source de cet impôt. Les EMN versent également d'importants montants d'impôts indirects et interviennent également souvent en qualité d'agents chargés du prélèvement à la source pour le prélèvement des impôts de leurs salariés. Dans de nombreux cas, une grande partie de l'assiette fiscale des pays repose sur les entreprises multinationales, qui, à titre d'exemple, représentaient récemment 70 % de la base fiscale du Rwanda, tandis qu'une seule EMN était à l'origine de 20 % du total des recettes fiscales du Burundi (ATAF, 2016<sup>[3]</sup>). Le renforcement de la discipline fiscale offre par conséquent la possibilité aux États d'accroître leurs recettes fiscales moyennant moins de mesures répressives, et donc de déployer plus efficacement des ressources limitées pour faire respecter la législation à ceux qui font preuve d'un faible civisme fiscal. À ce titre, un meilleur civisme fiscal peut contribuer de manière significative à l'amélioration du financement du développement durable et à la réalisation des ODD.

**La question de la confiance constitue un bon point de départ dans l'examen du civisme fiscal, notamment pour les EMN.** Ce rapport rassemble des ensembles de données permettant une analyse plus fine de la confiance et des facteurs qui la sous-tendent dans la relation entre EMN et administrations fiscales. Un corpus croissant d'études révèle que la confiance constitue l'un des principaux facteurs qui conditionnent le civisme fiscal (voir (Dom et al., 2022<sup>[4]</sup>)). La confiance étant subordonnée, et par conséquent sensible, aux changements de politiques, il s'agit d'un bon point de départ pour examiner le phénomène du civisme fiscal et identifier les actions à prendre pour le renforcer. À cette fin, ce rapport rassemble des données tirées des enquêtes d'opinion menées aussi bien auprès des administrations fiscales que des entreprises multinationales, qui fournissent un éclairage précieux sur les niveaux actuels de confiance, les possibilités de renforcer cette dernière et, par extension, le civisme fiscal.

**Le présent rapport s'appuie sur un ensemble de données unique, qui reflète la perception qu'ont les agents de l'administration fiscale de l'adhésion des grandes entreprises / multinationales à l'un des principes d'application volontaire les plus largement approuvés.** Cet ensemble de données a été obtenu dans le cadre d'une enquête de niveau international, qui a permis de recueillir les réponses de 1 240 agents des services fiscaux de 138 juridictions. Cette enquête visait à connaître la façon dont est perçu le comportement des grandes entreprises/multinationales au regard de la *Déclaration du Business at OECD (BIAC) sur les meilleures pratiques fiscales en matière de relations avec les administrations fiscales des pays en développement* (Business at OECD, 2013<sup>[5]</sup>), qui a été adoptée par le BIAC en 2013. Le BIAC est un réseau mondial qui représente plus de sept millions d'entreprises de toutes tailles. Ces principes résultent en conséquence d'un large consensus sur ce que les entreprises considèrent comme des pratiques exemplaires. C'est pourquoi, bien qu'ils puissent ne pas couvrir tous les aspects susceptibles de pouvoir être étudiés, ils constituent un bon de départ pour déterminer la manière dont est perçu le comportement des entreprises au regard des pratiques qu'elles ont elles-mêmes approuvées. L'enquête porte également sur la manière dont est perçu le comportement des quatre principaux cabinets

de conseil et d'audit (les « Big Four ») au regard d'un ensemble composite de principes fiscaux facultatifs publiés par certains d'entre eux.

**Cette étude menée auprès des agents des services fiscaux est complétée par des données supplémentaires tirées d'une précédente enquête sur la perception qu'ont les multinationales de la sécurité juridique en matière fiscale ainsi que de tables rondes conjointes réunissant entreprises et administrations fiscales.** Les travaux antérieurs menés par l'OCDE ont montré que la perception qu'ont les EMN de la sécurité juridique en matière fiscale constituait un indicateur utile de civisme fiscal, et ont révélé qu'une administration de l'impôt efficace et efficiente était susceptible de renforcer la discipline fiscale et le civisme des multinationales (OCDE, 2019<sup>[1]</sup>). Ces deux enquêtes ont ensuite fait l'objet de discussions à l'occasion d'une série de tables rondes virtuelles qui se sont tenues entre décembre 2020 et mai 2021. Ces tables rondes ont été organisées au niveau régional (Afrique, Asie, Europe et région ALC) en collaboration avec des organisations régionales : Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF), Banque asiatique de développement (BASD), Organisation intra-européenne des administrations fiscales (IOTA) et Centre inter-américain des administrations fiscales (CIAT). Un document de référence présentant les principales conclusions des enquêtes de perception menées auprès des administrations fiscales et des multinationales a été remis aux participants aux tables rondes, qui ont examiné les facteurs susceptibles d'expliquer ces résultats, ainsi que les bonnes pratiques et les mesures supplémentaires de nature à contribuer au renforcement du civisme fiscal. Les conclusions de ces échanges sont présentées dans l'analyse des résultats au chapitre deux, et constituent le point de départ de l'éventail d'actions possibles énumérées au chapitre trois. Dans la mesure où ces discussions se sont tenues dans le respect de la règle de Chatham House, les interventions au cours des débats restent anonymes.

**Le présent rapport examine la relation de confiance entre les entreprises multinationales et les administrations fiscales, qui constitue un déterminant clé du civisme fiscal, et met en lumière un certain nombre des mesures susceptibles de contribuer au renforcement de la discipline fiscale.** La manière dont est perçu le comportement des entreprises multinationales donne une indication globale du civisme fiscal des EMN. En outre, la comparaison des deux ensembles de données d'enquête, et l'analyse des conclusions de ces enquêtes lors des tables rondes ont permis de replacer ces résultats dans un contexte plus large et de déterminer non seulement le niveau de confiance, mais également les facteurs potentiellement importants de nature à renforcer (ou au contraire saper) la relation de confiance, comme la transparence et la communication. Il a également été possible de recenser les domaines dans lesquels les administrations fiscales et les entreprises multinationales rencontrent des difficultés communes (malgré leurs différences de points de vue), ce qui laisse à penser que l'adoption de nouvelles approches pourrait leur être mutuellement bénéfique.

**Les contribuables ne seront pas tous sensibles aux mesures énoncées dans ce rapport, d'où le rôle crucial des mesures répressives.** Ce rapport est centré sur les contribuables qui sont sensibles aux efforts engagés pour améliorer le civisme fiscal, et en particulier les mesures visant à instaurer la confiance. D'autres actions seront nécessaires pour inciter ceux qui ne sont pas sensibles à ces mesures à respecter leurs obligations. C'est pourquoi, bien que ce rapport mette l'accent sur le civisme fiscal, et vise en particulier à déterminer la manière dont la confiance (et la facilitation de la confiance) peuvent contribuer à inciter les contribuables à respecter spontanément leurs obligations, les mesures répressives resteront toujours un volet essentiel de la discipline fiscale (voir (Dom et al., 2022<sup>[4]</sup>) pour plus de détails sur les interactions entre confiance, facilitation et mesures répressives). De même, quoique le rapport s'intéresse principalement aux mesures prises par les administrations fiscales et les entreprises, d'autres parties prenantes (comme les investisseurs et la société civile) ont également un rôle à jouer pour influencer sur le civisme fiscal des entreprises, en ayant à leur disposition différents outils que ceux énumérés dans le présent rapport.

**Si l'amélioration du civisme fiscal et le renforcement de la relation entre les contribuables et l'administration fiscale devraient entraîner une baisse du nombre de différends, cela ne sera pas suffisant pour les supprimer totalement.** Des différends fiscaux peuvent survenir pour de multiples

raisons, et quoique certains d'entre eux puissent être résolus (comme souligné dans ce rapport), avec, à la clé, une diminution du nombre de différends, il est impossible d'éliminer toute source de litiges. Dans certains domaines complexes de la fiscalité notamment (comme le droit international), des différences d'interprétation peuvent légitimement se présenter, lesquelles ne peuvent être résolues que par le biais d'un mécanisme de règlement des différends. Lorsqu'un différend survient, il est souhaitable qu'il soit résolu efficacement, et que l'ensemble des parties acceptent le bien-fondé des différentes positions ainsi que l'issue obtenue, sans que cela nuise à leur confiance dans les autres parties ou à leur volonté d'entretenir avec elles une relation positive à l'avenir.

**Ce rapport vise à fournir un point de départ à l'approfondissement du dialogue et des échanges sur les modalités de mesure, de suivi et de renforcement de la confiance et du civisme fiscal dans les grandes entreprises / multinationales, en particulier dans les pays en développement.** Si certaines des bonnes pratiques et suggestions d'actions futures répertoriées dans ce document ne sont pas nécessairement nouvelles, le présent rapport pourra inciter l'ensemble des parties à s'impliquer davantage dans la recherche de solutions à même d'améliorer le civisme fiscal, en présentant de nouvelles données empiriques et en soulignant l'importance de la discipline fiscale.

## Bibliographie

- ATAF (2016), *Perspectives fiscales en Afrique*, [3]  
[https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document\\_id=94&function=changelangpost&language=fr\\_FR](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=94&function=changelangpost&language=fr_FR).
- Business at OECD (2013), *BIAC Statement of Tax Best Practices for Engaging with Tax Authorities in Developing Countries*, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2017-06/platform\\_tax\\_best\\_practices\\_biac.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2017-06/platform_tax_best_practices_biac.pdf). [5]
- Dom, R. et al. (2022), *Innovations in Tax Compliance: Building Trust, Navigating Politics, and Tailoring Reform*, Groupe de la Banque mondiale, <http://hdl.handle.net/10986/36946>. [4]
- OCDE (2021), *Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2021: Emerging Challenges for the Asia-Pacific Region in the COVID-19 Era*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/ed374457-en>. [2]
- OCDE (2019), *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>. [1]

# 2 Résultats et analyse

---

Ce chapitre présente de nouvelles données sur la manière dont les administrations fiscales perçoivent le comportement des entreprises multinationales et des quatre grands groupes d'audit et de conseil mondiaux (Big Four). L'analyse tient également compte de données issues de travaux antérieurs sur la façon dont les multinationales perçoivent les systèmes fiscaux et des conclusions de tables rondes entre représentants d'administrations fiscales et représentants d'entreprises organisées dans différentes régions.

---

## 2.1. Vue d'ensemble

**Dans toutes les régions, les entreprises/multinationales/Big Four sont perçus comme respectant dans l'ensemble leurs obligations fiscales courantes. Toutefois, lorsqu'il est question d'interactions plus complexes et plus subjectives, par exemple de la confiance à l'égard des renseignements fournis, de la transparence et de la franchise, la perception est généralement plus négative, et elle varie sensiblement d'une région à l'autre.** Dans la région Amérique latine et Caraïbes (ALC) et en Afrique, en particulier, les administrations fiscales ont le sentiment de se heurter à d'importants obstacles dans leurs relations avec les multinationales, ce qui laisse penser qu'il est possible d'améliorer le civisme fiscal, même s'il faut souligner que dans toutes les régions, les administrations fiscales perçoivent une forte volonté de coopération en cas de différend. Les résultats de l'enquête sur la manière dont l'administration fiscale perçoit le comportement des grandes entreprises/multinationales/Big Four révèlent aussi que la perception de l'utilisation du pouvoir et des mécanismes incitatifs est très variable, y compris en ce qui concerne les administrations – minoritaires – qui estiment que les entreprises ont un comportement illégal. Le Graphique 2.1 présente une synthèse des résultats relatifs à la perception du comportement des grandes entreprises/multinationales. Les résultats ont été normalisés sur une échelle de un à cinq, cinq étant le meilleur résultat possible. Le graphique compare les moyennes régionales simples obtenues pour certaines variables et les regroupe en cinq sous-indicateurs, dont il présente la moyenne. Les sous-indicateurs sont les suivants : respect des obligations fiscales courantes ; coopération et confiance ; franchise et transparence ; différends, conflits et règlement ; utilisation du pouvoir et des mécanismes incitatifs. Ce chapitre consacre une partie à chaque sous-indicateur et aborde aussi deux autres éléments traités dans l'enquête, à savoir le recrutement de personnel et la comparaison avec les entreprises locales. Le détail des résultats figure en annexe A et la méthodologie est présentée en annexe C.

**Graphique 2.1. Vue d'ensemble de la perception du comportement fiscal des grandes entreprises par les administrations**



Note : Moyennes régionales non pondérées. Les valeurs sont comprises entre 1 et 5, 5 étant le meilleur résultat possible. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**Les enquêtes qui mesurent des perceptions présentent des limites, mais elles n'en sont pas moins indispensables pour appréhender les relations entre les administrations fiscales et les**

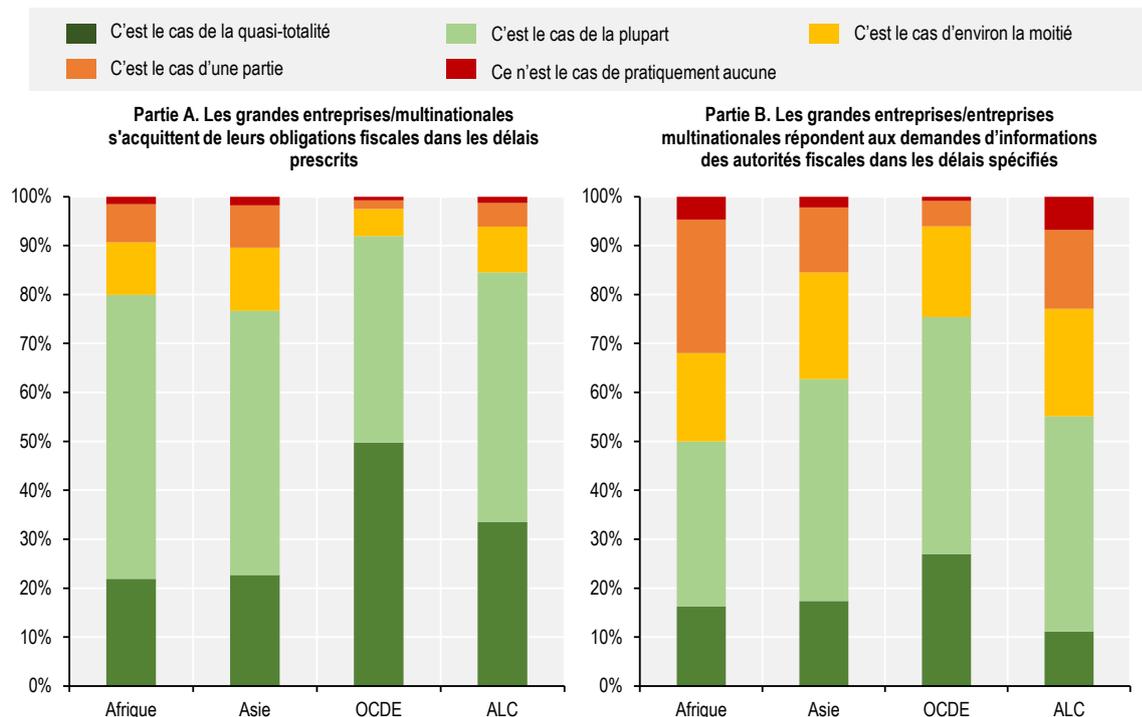
**contribuables.** Leur utilisation pose des problèmes bien connus, en particulier dans le domaine fiscal, où les répondants se comportent souvent différemment de ce qu'ils déclarent avoir l'intention de faire. Certains de ces problèmes ont cependant relativement peu d'importance ici puisqu'il est question du comportement des autres et non de celui des répondants eux-mêmes. Il existe néanmoins d'autres risques, à commencer par celui que les perceptions de ce comportement soient trop influencées par les expériences (positives comme négatives) les plus mémorables des répondants avec un petit nombre d'acteurs et ne correspondent donc pas à un jugement nuancé résultant de toutes les expériences vécues. En outre, dans le cas des perceptions du comportement des Big Four, les agents des services fiscaux n'ont pas nécessairement utilisé directement les services de ces cabinets. Les perceptions ne renseignent donc peut-être qu'imparfaitement sur le civisme fiscal des multinationales et le comportement des Big Four, mais elles fournissent des données très pertinentes parce que les perceptions des administrations fiscales et des entreprises ont un impact sur la manière dont ces deux catégories d'acteurs gèrent leurs relations mutuelles. Elles fournissent aussi des indications sur l'ampleur des efforts à accomplir pour améliorer la confiance et le civisme fiscal, parce qu'il n'est possible de renforcer la confiance qu'en faisant évoluer les perceptions.

## 2.2. Respect des obligations fiscales courantes

**Les administrations fiscales de la région ont généralement une image positive des multinationales en ce qui concerne la ponctualité du paiement de l'impôt.** La ponctualité du paiement d'impôt est une dimension essentielle de la discipline fiscale spontanée. À cet égard, il existe une certaine unanimité dans toutes les régions sur le fait que les grandes entreprises/multinationales s'acquittent de leur impôt dans les délais prescrits, au moins 77 % des agents, toutes régions confondues, estimant que la plupart ou la quasi-totalité des multinationales paient leur impôt dans les délais requis (Graphique 2.2, partie A).

**À mesure que les interactions courantes se complexifient, la discipline fiscale perçue commence à varier selon les régions.** Les multinationales sont perçues comme moins performantes s'agissant de leur capacité à répondre dans les délais spécifiés aux demandes de renseignements et à fournir des informations au format requis, alors que ces deux interactions relèvent aussi des obligations courantes. Dans toutes les régions, la performance perçue est inférieure à ce qu'elle est pour la ponctualité du paiement de l'impôt : dans la zone OCDE, la proportion d'agents des services fiscaux déclarant que la plupart des multinationales répondent dans les délais spécifiés aux demandes de renseignements n'est que de 75 %, tandis qu'en Asie, en Afrique et dans la région ALC, entre 65 % et 50 % des agents interrogés ont déclaré que toutes les multinationales ou la plupart d'entre elles répondaient dans les délais (Graphique 2.2, partie B). De même, il existe de fortes disparités entre les régions en ce qui concerne la perception du choix du format relatif à la communication des informations : dans la région ALC, moins de la moitié (44 %) des administrations fiscales estime que la plupart ou la totalité des grandes entreprises/multinationales communiquent les informations au bon format. Ce pourcentage s'établit à 54 % en Afrique, 61 % en Asie et 75 % dans la zone OCDE.

## Graphique 2.2. Les grandes entreprises/multinationales paient-elles/répondent-elles dans les délais impartis ?



Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**Même si les multinationales et les administrations fiscales s'accordent à reconnaître qu'il n'est pas possible de refuser de répondre à une demande d'informations raisonnable, les tables rondes comme les résultats de l'enquête sur les perceptions des multinationales révèlent les difficultés rencontrées pour répondre à ces demandes.** Ces difficultés peuvent être internes aux entreprises mais aussi être liées à la manière dont les informations sont demandées.

**Le caractère prévisible (ou non prévisible) des demandes peut influencer sur la capacité des contribuables à répondre dans les délais spécifiés.** Lors des tables rondes, plusieurs multinationales ont insisté sur les difficultés qu'elles rencontrent pour répondre dans le délai fixé lorsqu'elles reçoivent des demandes sans avoir été prévenues et/ou lorsque le délai de réponse est court, *a fortiori* quand ces demandes arrivent durant des périodes où la charge de travail liée au respect des obligations fiscales est déjà lourde, par exemple en fin d'exercice. Les entreprises ont ajouté qu'elles mettaient souvent du temps à répondre pour différentes raisons, notamment le niveau de détail des demandes, l'utilisation d'une langue différente de celle utilisée pour la communication interne, le format dans lequel les informations sont demandées (lorsqu'il n'est pas identique à celui dans lequel l'entreprise conserve ses données) et des difficultés d'accès aux informations détenues par d'autres entités du groupe. Même si les entreprises peuvent surmonter la plupart de ces écueils en améliorant leurs processus internes et en affectant suffisamment de ressources à l'amélioration de la discipline fiscale, les administrations pourraient obtenir plus de réponses en adaptant la manière dont elles demandent des informations et le moment auquel elles les demandent.

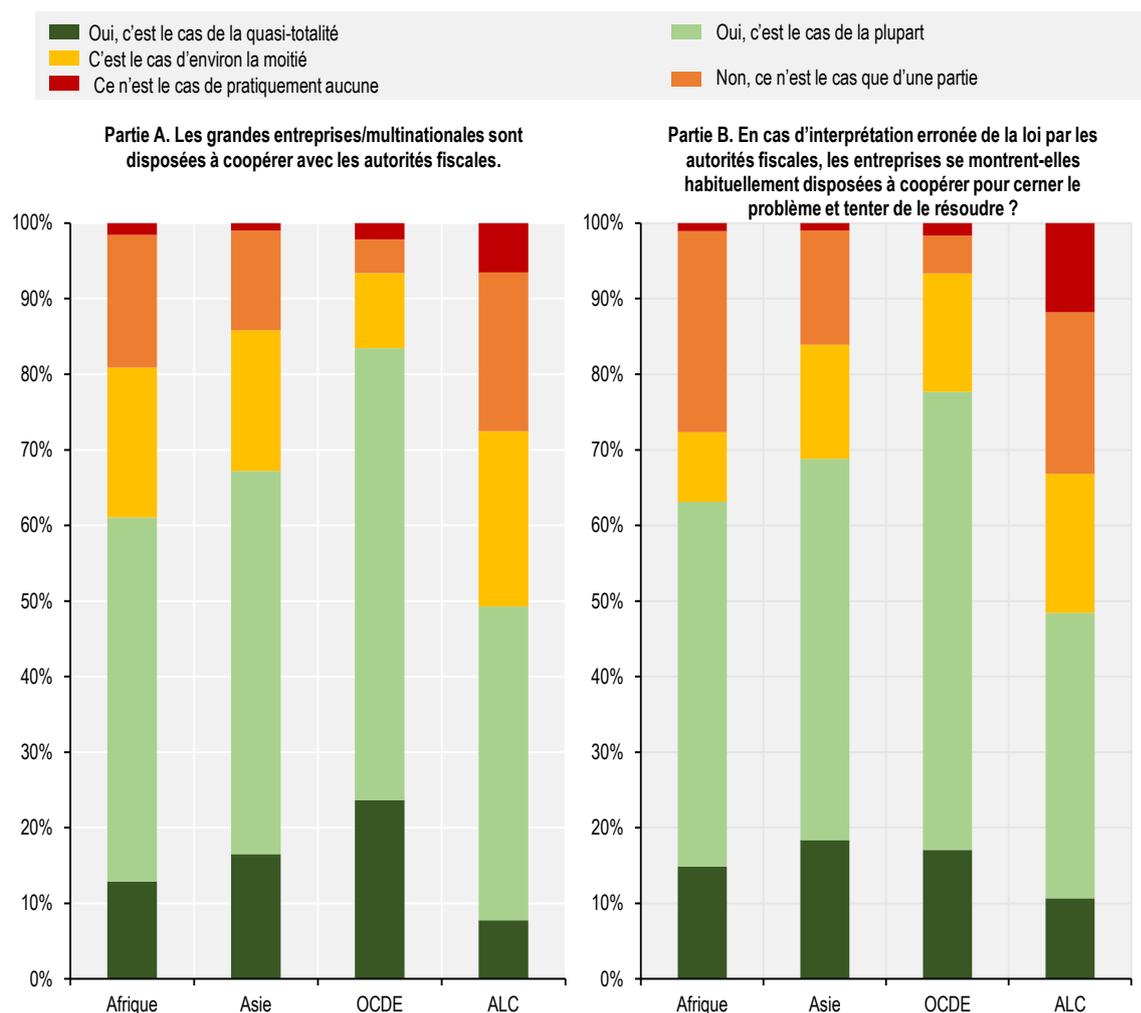
**Les entreprises se sont également interrogées sur l'objectif et l'efficacité de certaines demandes**, précisant que comprendre à l'avance ce que l'administration veut analyser les aiderait à répondre à la demande et faciliterait le respect des obligations fiscales. Les administrations ont reconnu que les contribuables respectaient mieux leurs obligations lorsqu'ils comprenaient « pourquoi » on leur avait demandé certaines informations. Les avis exprimés lors des tables rondes sont corroborés par les données issues de l'enquête auprès des multinationales, dont il ressort que le caractère imprévisible ou incohérent du traitement de l'administration fait partie des principales préoccupations des multinationales (première préoccupation sur 21 en Asie, deuxième dans la région ALC, troisième en Afrique et sixième dans la zone OCDE). La lourdeur administrative (notamment des obligations documentaires) constitue aussi une préoccupation majeure (elle se classe en première position dans la région ALC et dans la zone OCDE, en deuxième en Asie et en quatrième en Afrique), ce qui conforte les conclusions des tables rondes.

### 2.3. Coopération et confiance

**En dehors de la région ALC, les administrations fiscales estiment généralement que les multinationales/les grandes entreprises/les Big Four sont disposés à coopérer.** Plus de 60 % des agents interrogés en Afrique, en Asie et dans la zone OCDE ont le sentiment que la plupart ou la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales sont disposées à coopérer avec les autorités. Ce pourcentage n'est cependant que de 49 % dans la région ALC (Graphique 2.3, partie A). Les tendances sont similaires en ce qui concerne la perception de la volonté de coopération des Big Four : la volonté de coopération perçue est plus faible dans la région ALC, 27 % des agents seulement estimant que les Big Four sont le plus souvent disposés à coopérer, contre 45 % des agents en Asie, 50 % en Afrique et 58 % dans les pays de l'OCDE.

**La coopération perçue est légèrement plus faible lorsque l'enjeu est de remédier à une interprétation erronée de la législation, mais elle reste globalement élevée.** Si l'on excepte une fois de plus la région ALC, plus de 60 % des agents interrogés estiment que la plupart des entreprises sont coopératives. Ce pourcentage s'établit à 48 % dans la région ALC (Graphique 2.3, partie B). Coopérer en cas d'interprétation erronée de la législation semble servir à la fois les intérêts des multinationales et ceux des autorités fiscales, les multinationales indiquant que diverses difficultés liées à la législation nuisent à la sécurité fiscale. Le manque de clarté et la complexité de la législation, des incohérences ou des différences d'interprétation des normes fiscales internationales et le décalage entre la législation fiscale et les nouveaux modèles d'affaires des entreprises constituent des préoccupations prioritaires pour les multinationales, toutes régions confondues. Durant les tables rondes régionales, plusieurs multinationales ont également rappelé à quel point il est important de pouvoir échanger des vues sur l'interprétation de la loi, aussi bien au stade de l'élaboration des politiques que durant les vérifications. L'enjeu est particulièrement important dans la région ALC : alors que c'est dans cette région que les entreprises sont les plus préoccupées par les erreurs d'interprétation de la législation, les administrations fiscales de la région perçoivent une moindre volonté de coopérer pour remédier à ces problèmes d'interprétation.

## Graphique 2.3. Volonté de coopération des grandes entreprises/multinationales

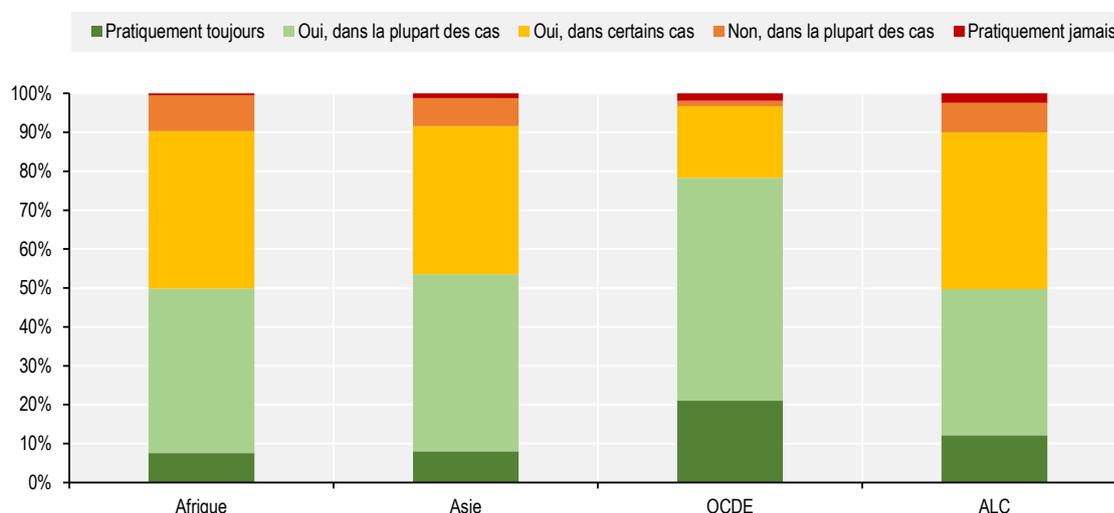


Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**La volonté de coopération perçue est plus faible lorsque les renseignements ne sont pas disponibles.** S'agissant de la question de savoir dans quelle mesure les entreprises motivent leur incapacité à fournir des informations et à coopérer avec les autorités fiscales, en Afrique, en Asie et dans la région ALC, seulement 50 % des agents interrogés environ indiquent que généralement, ils reçoivent des explications et observent une attitude coopérative (Graphique 2.4). Ce pourcentage est nettement inférieur à celui constaté dans les pays de l'OCDE (78 %) et laisse penser que l'accès aux informations constitue peut-être une difficulté particulière en Asie, en Afrique et dans la région ALC, ce que les tables rondes confirment. Plusieurs administrations ont fait observer que cette difficulté se posait avec encore plus d'acuité lorsque les informations sont détenues par une autre entité du groupe multinational, ce que plusieurs représentants d'entreprises avaient également souligné lors des tables rondes.

## Graphique 2.4. Réaction des multinationales/grandes entreprises aux demandes de renseignements des autorités fiscales



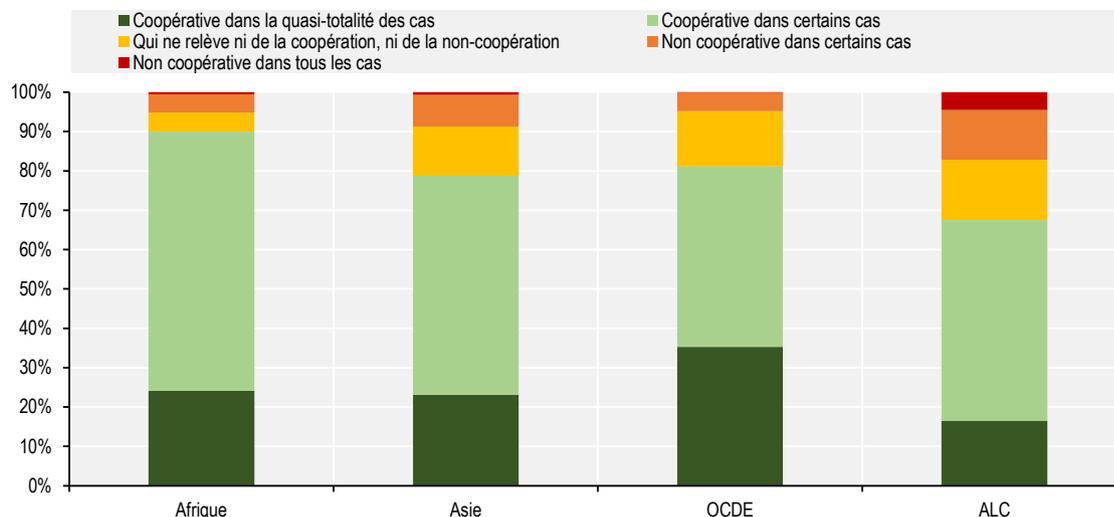
Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**La coopération peut s'intensifier en cas de différend.** Seulement un faible pourcentage des agents interrogés sur leur perception de la coopération dans le cadre de l'examen ou de la résolution d'un litige indique que les grandes entreprises/multinationales se montrent peu coopératives. En Afrique, seulement 5 % des agents interrogés estiment que les entreprises sont peu coopératives dans certains ou dans tous les cas. Ce pourcentage augmente pour s'établir à 17 % dans la région ALC (Graphique 2.5). Il est permis d'en déduire que dès lors qu'un différend existe officiellement, les multinationales sont plus disposées à coopérer et qu'il est par conséquent possible de les encourager à adopter cette attitude avant la survenue de différends.

## Graphique 2.5. Attitude des grandes entreprises/multinationales en cas de différend

D'après votre expérience, lorsqu'il s'agit d'examiner/chercher à résoudre des points litigieux avec de grandes entreprises/multinationales, celles-ci ont une attitude



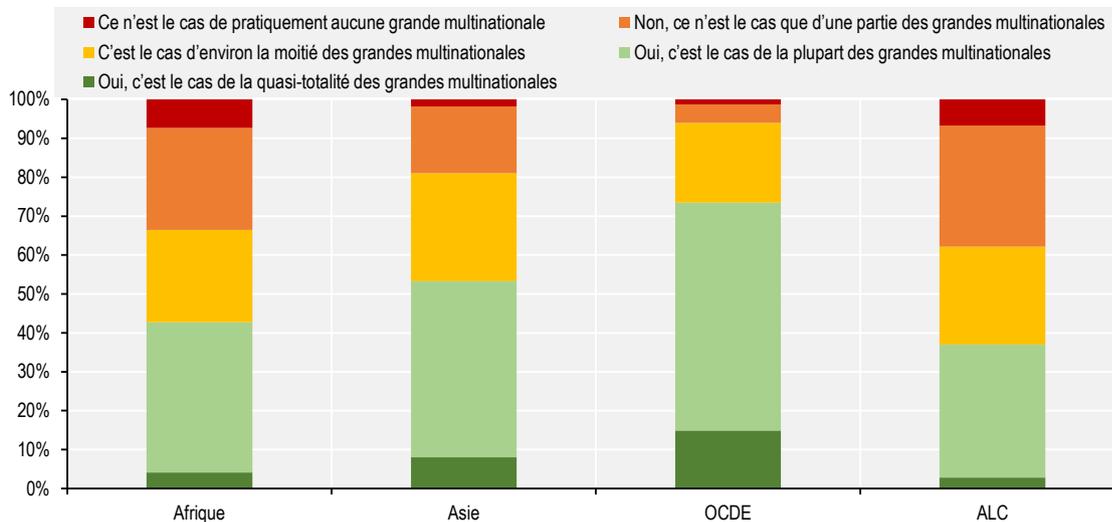
Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière que chacun d'eux ne représente pas plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**Coopération n'est pas synonyme de confiance.** Même si les administrations jugent les grandes entreprises/multinationales coopératives, elles ne pensent pas nécessairement que cette coopération repose sur la confiance, en particulier sur la confiance dans les informations transmises. Invitées à indiquer si les informations fiscales communiquées par les grandes multinationales sont dignes de confiance, elles fournissent des réponses beaucoup moins positives qu'en ce qui concerne la coopération, en particulier en dehors de la zone OCDE. Alors que 74 % des agents interrogés dans les pays de l'OCDE estiment que la plupart ou la totalité des grandes entreprises/multinationales fournissent des informations dignes de confiance, ce pourcentage n'est plus que de 53 % en Asie, 43 % en Afrique et 37 % dans la région ALC. De même, alors que la plupart des administrations fiscales considèrent que les grandes entreprises/multinationales se montrent coopératives en cas de litige, un pourcentage beaucoup plus faible pense qu'elles font preuve de bonne foi durant les négociations visant à résoudre le litige (voir Différends, conflits et règlement). Ce manque de confiance entre administrations fiscales et entreprises a été évoqué à de multiples reprises durant les tables rondes, dont il est ressorti que la recherche de moyens d'établir ou de rétablir la confiance constitue un enjeu prioritaire pour les administrations fiscales comme pour les entreprises.

## Graphique 2.6. Confiance dans les renseignements fournis par les grandes entreprises/multinationales

Les informations fournies par les grandes entreprises/multinationales aux autorités fiscales sont dignes de confiance

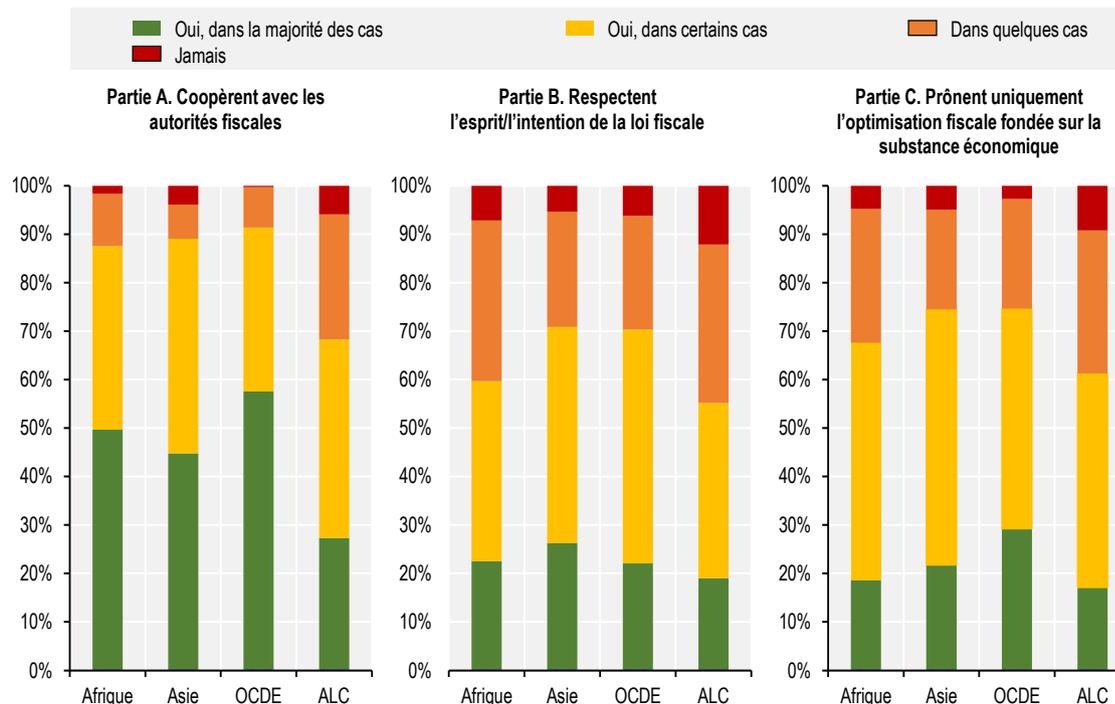


Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**Il n'existe pas de corrélation entre la coopération perçue des Big Four, la perception de leur volonté de respecter l'esprit ou l'intention de la loi et la perception de leur propension à promouvoir des montages d'optimisation fiscale artificiels.** Alors qu'environ 50 % des agents (27 % dans la région ALC) considèrent que les Big Four se montrent le plus souvent coopératifs vis-à-vis des autorités (Graphique 2.7, partie A), seulement 25 % (19 % dans la région ALC) estiment qu'ils respectent l'esprit ou l'intention de la législation fiscale (Graphique 2.7, partie B). Ces résultats pourraient s'expliquer par le fait que dans beaucoup de pays, la législation fiscale n'est pas claire, si bien qu'il peut être difficile d'en cerner l'esprit ou l'intention. Toutefois, les réponses à la question de savoir si les Big Four ne promeuvent que des dispositifs d'optimisation fiscale respectant les exigences de substance économique (autrement dit ne font pas la promotion de montages d'optimisation fiscale artificiels) révèlent des tendances similaires à celles mises en lumière par les réponses sur le respect de l'esprit de la loi. En Afrique, en Asie et dans la région ALC, environ 20 % des agents estiment que les Big Four promeuvent dans la majorité des cas des dispositifs d'optimisation fiscale fondés sur la substance économique (ce pourcentage est de 29 % dans les pays de l'OCDE) (Graphique 2.7, partie C). Il peut là aussi y avoir des divergences de vues concernant les exigences de substance, mais ces résultats laissent penser que le défi à relever pour établir la confiance, à tout le moins pour parvenir à une interprétation commune de la législation, se retrouve dans la relation entre les autorités fiscales et les Big Four.

## Graphique 2.7. Coopération, respect de l'esprit de la loi et optimisation fiscale de la part des Big Four



Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière que chacun d'eux ne représente pas plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

### Les participants aux tables rondes ont insisté sur l'importance de l'établissement de relations de confiance entre les administrations fiscales et les entreprises (et ceux qui les conseillent).

L'établissement de relations de confiance suppose la contribution de toutes les parties. L'enquête sur les perceptions des multinationales et les tables rondes fournissent des informations supplémentaires précieuses sur divers problèmes auxquels il est nécessaire de s'attaquer pour établir la confiance. Il ressort de l'enquête auprès des administrations fiscales que certaines entreprises (et conseillers) devraient revoir leur mode de coopération avec les administrations fiscales, en particulier en dehors de l'OCDE, et s'attacher non seulement aux aspects formels de la coopération, mais aussi à l'amélioration de sa qualité. Il est cependant peu probable que cette démarche soit suffisante, la confiance exigeant la contribution de toutes les parties. C'est pourquoi les tables rondes et les données relatives aux perceptions des multinationales peuvent fournir un éclairage supplémentaire précieux sur ce qui nuit à la confiance et sur les aspects sur lesquels il faudrait se concentrer pour établir une confiance mutuelle.

**Les multinationales ne perçoivent pas d'obstacles majeurs concernant leurs relations avec les autorités fiscales en général.** Quelle que soit la région, l'« état général médiocre des relations avec l'autorité fiscale » fait partie des sources d'insécurité fiscale les moins souvent citées par les multinationales, cette préoccupation se classant au 20<sup>e</sup> rang sur 21 en Afrique et dans la région ALC, au 19<sup>e</sup> rang en Asie et au 17<sup>e</sup> rang dans la zone OCDE. Il semble donc que de la même manière que les administrations fiscales jugent la plupart des grandes entreprises/multinationales coopératives (au moins jusqu'à un certain point), la plupart des multinationales n'ont pas une vision négative de la relation générale qu'elles entretiennent avec les autorités fiscales. Autrement dit, même si certains problèmes doivent être réglés, il existe une base relativement solide à partir de laquelle établir la confiance.

**Un traitement imprévisible de la part des autorités fiscales pourrait limiter les possibilités de coopération et l'établissement d'une relation de confiance.** Un traitement imprévisible ou incohérent des autorités fiscales est la source d'insécurité fiscale la plus souvent citée en Asie. Cette source arrive en deuxième position dans la région ALC, en troisième position en Afrique et en sixième position dans la zone OCDE. Ce problème a également été cité lors des tables rondes comme un obstacle à la confiance et à la coopération, les multinationales expliquant à quel point il leur est difficile de se montrer totalement réactives et coopératives dans un environnement imprévisible.

**L'opacité de la législation et/ou une lourdeur administrative excessive peuvent aussi nuire à la coopération et à la confiance.** Lorsque les exigences à satisfaire ne sont pas claires et/ou quand les formalités administratives sont trop lourdes, il peut être difficile pour les entreprises de se montrer pleinement coopératives. L'opacité de la législation est la source d'insécurité fiscale la plus souvent citée en Afrique (occupant la deuxième position dans la zone OCDE, la huitième en Asie et dans la région ALC), tandis que la lourdeur des formalités administratives arrive en première position dans la région ALC et dans la zone OCDE, en deuxième position en Asie et en quatrième en Afrique.

**Les multinationales citent également une méconnaissance des chaînes de valeur par les autorités fiscales et des inquiétudes liées à la fiscalité internationale parmi les obstacles à l'établissement de relations de coopération efficaces.** Lors de toutes les tables rondes, les multinationales et les administrations fiscales ont souligné que la méconnaissance des chaînes de valeur par les administrations fiscales pouvait être source de confusion et de problèmes de communication et donner l'impression d'un manque de volonté de coopération et/ou d'un manque de confiance. Les entreprises ont fait observer que ce phénomène pouvait être accentué par des préoccupations en lien avec la mise en œuvre des normes fiscales internationales (cet aspect figurant systématiquement parmi les dix premières sources d'insécurité fiscale pour les multinationales), certaines entreprises soulignant être moins enclines à coopérer si elles craignent que leur coopération n'aboutisse à un traitement fiscal contraire aux normes internationales.

**La structure des administrations fiscales et des multinationales a un impact sur la volonté de coopération des contribuables.** Certaines entreprises ont expliqué qu'elles étaient réticentes à communiquer spontanément des informations dans le cadre de négociations ou de consultations si elles avaient le sentiment qu'elles risquaient ainsi davantage de faire l'objet d'une vérification fiscale ou d'une autre mesure répressive que des entreprises comparables mais moins transparentes. Plusieurs administrations ont indiqué que confier les fonctions de négociation, de contrôle et de résolution des différends à des équipes ou agences différentes était un bon moyen de créer un climat de confiance et d'impartialité. La structure interne des multinationales pourrait aussi avoir une incidence : les administrations estiment que la coopération est meilleure avec les gros contribuables qui disposent de structures de gouvernance internes spécifiquement chargées des relations avec l'administration fiscale.

**Les lignes directrices peuvent être un bon moyen d'établir la confiance. Là où il en existe, la plupart des agents des services fiscaux estiment que les grandes entreprises/multinationales les respectent.** Les lignes directrices peuvent être un moyen de clarifier les obligations à respecter et de permettre que la relation entre les contribuables et les administrations fiscales s'établissent dans un cadre transparent et ouvert. Les enquêtes fournissent diverses informations qui plaident en faveur du recours à des lignes directrices. En Afrique, en Asie et dans la zone OCDE, environ 75 % des agents considèrent que la majorité des grandes entreprises/multinationales respectent les lignes directrices/orientations/procédures relatives à la gestion de la relation entre les autorités fiscales et les contribuables. Ce pourcentage n'est que de 58 % dans la région ALC.

**Il existe également une corrélation entre le fait de connaître l'existence de procédures ou lignes directrices spécifiquement conçues pour gérer les relations avec les multinationales et la confiance dans les multinationales.** Les personnes qui ont répondu que des lignes directrices/procédures existaient dans leur juridiction étaient aussi plus susceptibles de considérer que la totalité/la plupart des multinationales/grandes entreprises étaient franches et transparentes, ce qui laisse

penser qu'il existe une corrélation entre l'existence de lignes directrices et la qualité des relations entre les contribuables et les autorités fiscales. Plus de la moitié (57 %) des répondants ayant indiqué que des procédures détaillées étaient en place considéraient la totalité/la plupart des multinationales/grandes entreprises comme étant franches et transparentes.

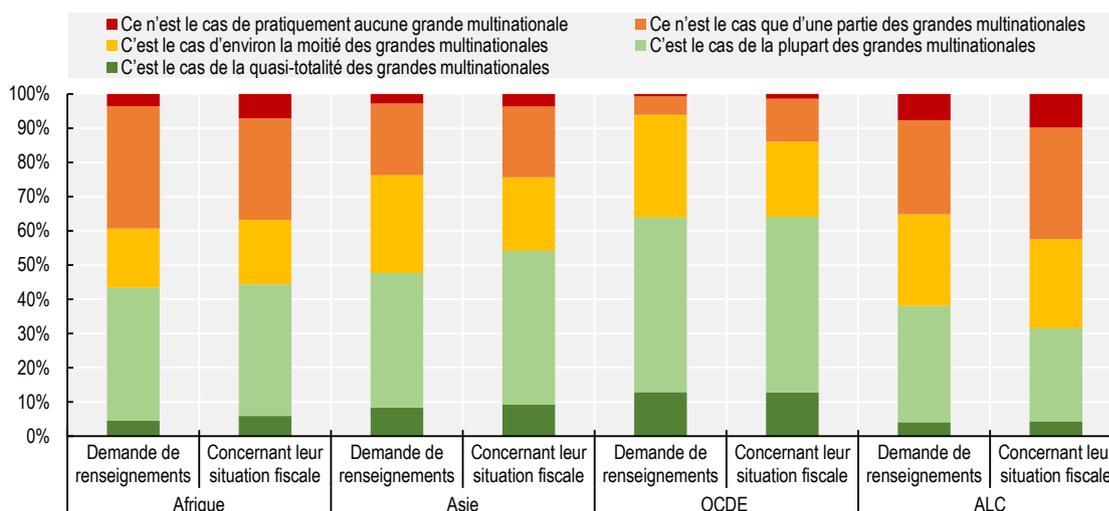
**Il est peut-être nécessaire d'agir pour sensibiliser à l'existence des lignes directrices et pour qu'elles soient utilisées.** Les données montrent également que lorsqu'il existe des lignes directrices/procédures, il faut faire en sorte qu'elles soient utilisées. Il en va particulièrement ainsi dans la région ALC, où 29 % des agents des services fiscaux indiquent qu'elles ne sont quasiment jamais utilisées (contre environ 10 % dans les autres régions). Il est également nécessaire de prendre des mesures pour sensibiliser à l'existence de ces lignes directrices. En effet, il existe une disparité relativement forte des réponses fournies par les agents d'une même administration au sujet de cette existence, signe d'un manque d'information au sein des administrations.

**Les multinationales plébiscitent également ce type d'instrument. Les multinationales présentes en Afrique citent les orientations détaillées sur la réglementation fiscale comme le principal instrument susceptible d'améliorer la sécurité juridique en matière fiscale, et ces orientations se classent en troisième position en Asie, en quatrième position dans la zone OCDE et en sixième position dans la région ALC.** Même s'il n'est pas exactement question des mêmes orientations que celles sur lesquelles les administrations fiscales ont été interrogées, les réponses des multinationales montrent qu'elles attachent une grande importance au fait d'avoir accès à des lignes directrices fiables, ce qui a été confirmé par celles qui ont participé aux tables rondes. Certaines multinationales qui ont participé aux tables rondes ont insisté sur le fait que les chartes du contribuable et/ou l'existence d'un médiateur apportent de la clarté et de la transparence à la relation avec les agents des services fiscaux.

## 2.4. Franchise et transparence

**Les perceptions des autorités fiscales relatives à la franchise et à la transparence des grandes entreprises/multinationales à leur égard varient selon les régions.** Alors que 64 % des agents interrogés dans la zone OCDE ont le sentiment que la plupart/la totalité des grandes entreprises/multinationales sont franches et transparentes et fournissent tous les renseignements nécessaires, ce pourcentage n'est que de 54 % en Asie, 44 % en Afrique et 32 % dans la région ALC (Graphique 2.8). Des tendances similaires sont observées en ce qui concerne la perception de la transparence lors de la réponse à des demandes de renseignements : alors que 64 % des agents dans la zone OCDE estiment que la plupart/la totalité des grandes entreprises/multinationales répondent aux demandes de façon franche, transparente et directe, ce pourcentage n'est que de 48 % en Asie, 43 % en Afrique et 38 % dans la région ALC (Graphique 2.8).

## Graphique 2.8. Les grandes entreprises/multinationales sont-elles perçues comme franches et transparentes ?



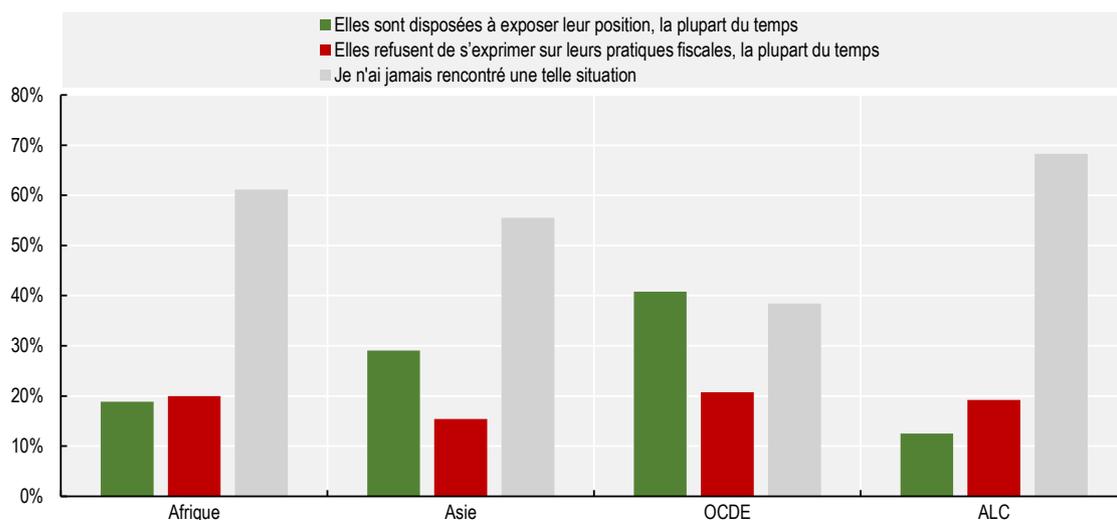
Note : « Demande de renseignements » renvoie à l'évaluation de l'affirmation « Les grandes entreprises/multinationales répondent aux autorités fiscales d'une manière franche, transparente et directe ». De même, « Concernant leur situation fiscale » renvoie à la question : « Quelles sont les affirmations ci-après qui s'appliquent aux grandes entreprises/multinationales de votre pays ? » « Les grandes entreprises/multinationales se montrent, à l'égard des autorités fiscales, franches et transparentes quant à leur situation fiscale et communiquent les renseignements voulus. » Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**La perception de la volonté des entreprises/multinationales de s'exprimer publiquement sur leurs pratiques fiscales est aussi très variable d'une région à l'autre.** La plupart des agents n'ont pas connaissance de situations dans lesquelles les grandes entreprises/multinationales aient été exhortées à s'exprimer publiquement sur leurs pratiques fiscales. Tel était le cas de 68 % des agents dans la région ALC, de 61 % en Afrique, de 56 % en Asie et de 38 % dans la zone OCDE. L'écart n'est peut-être pas surprenant compte tenu du fait que dans les pays de l'OCDE, les pratiques fiscales des multinationales occupent une large place dans le débat public et sont sous la surveillance des médias, des parlements et de la société civile. Lorsque les administrations sont conscientes qu'il existe une aspiration à un débat public sur les pratiques fiscales des entreprises, les perceptions varient sensiblement d'une région à l'autre (Graphique 2.9). Environ les deux tiers des agents interrogés dans la zone OCDE et en Asie estiment que les entreprises sont le plus souvent prêtes à s'exprimer sur leurs pratiques, contre moins de la moitié en Afrique et un tiers dans la région ALC. Il est remarquable que les régions où les administrations savent qu'il existe une aspiration à un débat public sur les pratiques fiscales des entreprises soient aussi celles où les entreprises sont davantage vues comme prêtes à exposer leurs pratiques. Il est possible d'en conclure que la pression publique qui s'exerce sur les entreprises pour qu'elles s'expriment sur leurs pratiques fiscales a un impact positif sur leur volonté de s'impliquer dans le débat public.

## Graphique 2.9. Volonté des grandes entreprises/multinationales de s'exprimer au sujet de leurs pratiques fiscales publiquement

D'après votre expérience, lorsque les grandes entreprises/multinationales sont questionnées en public (par les médias, la société civile, le parlement) sur les pratiques fiscales qu'elles appliquent dans votre pays, l'approche des grandes entreprises/multinationales a été la suivante :



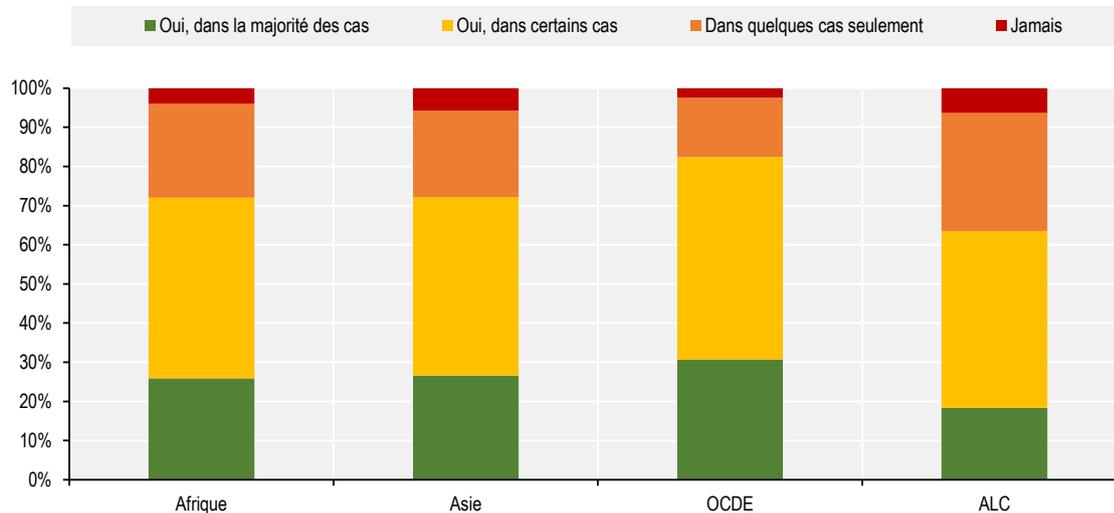
Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**Les perceptions relatives à la transparence des Big Four sont beaucoup plus homogènes.** Alors que la perception de la transparence des grandes entreprises/multinationales est très variable, elle est beaucoup plus homogène lorsqu'il est question des Big Four. Dans les pays de l'OCDE, quelque 31 % des agents considèrent que les Big Four sont transparents et fournissent la plupart du temps les informations qui leur sont demandées. Cette proportion s'établit à 27 % en Asie, à 26 % en Afrique et à 18 % dans la région ALC (Graphique 2.10).

## Graphique 2.10. Perception de la transparence des Big Four à l'égard des autorités fiscales

Dans ma juridiction, les Big Four font preuve de transparence avec les autorités fiscales, en fournissant tous les renseignements utiles qui leur sont demandés.



Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**La transparence peut certes être favorisée par des obligations juridiques, mais elle procède d'un processus réciproque.** Les tables rondes et l'enquête sur les perceptions des multinationales montrent que la mise en œuvre de réformes destinées à améliorer la franchise et la transparence est bénéfique pour les deux parties. Les contribuables doivent certes se conformer aux obligations juridiques en matière de communication d'informations, mais ces obligations ne suffisent vraisemblablement pas à engendrer une volonté de communiquer des informations, *a fortiori* au-delà des obligations juridiques. Les tables rondes et les données issues de l'enquête sur les perceptions des multinationales apportent donc un éclairage supplémentaire utile sur les problèmes posés par la transparence et sur ce qui pourrait encourager les multinationales à se montrer plus franches, sans compromettre la capacité des administrations fiscales à obtenir les renseignements dont elles ont besoin.

**Durant les tables rondes, l'obtention de données de l'étranger a été systématiquement mise en avant comme un aspect essentiel de la transparence.** Dans toutes les régions, les administrations fiscales ont souligné qu'elles se heurtaient souvent à des obstacles lorsqu'elles avaient besoin d'informations venant de l'étranger (en général du siège de la multinationale). Elles ont souligné que les retards étaient fréquents et qu'elles ne recevaient parfois tout simplement pas de réponse. Si l'échange d'informations entre administrations fiscales est un autre moyen d'obtenir des informations de l'étranger, les pays ont insisté sur le fait que le processus pouvait prendre beaucoup de temps et n'en était qu'à ses tout débuts dans certains pays en développement.

**La barrière de la langue et les inquiétudes au sujet de la sécurité de l'information font partie des autres obstacles cités.** Les administrations fiscales comme les multinationales ont évoqué des difficultés liées à la langue, les multinationales (en particulier lorsqu'elles fournissent des informations venant de l'étranger) préférant fournir les informations en anglais, alors que beaucoup d'administrations fiscales de pays non anglophones ont fait part des problèmes rencontrés lorsque les informations sont fournies en anglais y compris quand la réglementation ne l'autorise pas. Autre obstacle à la transparence : la sécurité

de l'information. Les entreprises ont fait observer que pour être plus disposées à communiquer des informations sensibles, elles devaient être certaines que des garanties de sécurité étaient en place.

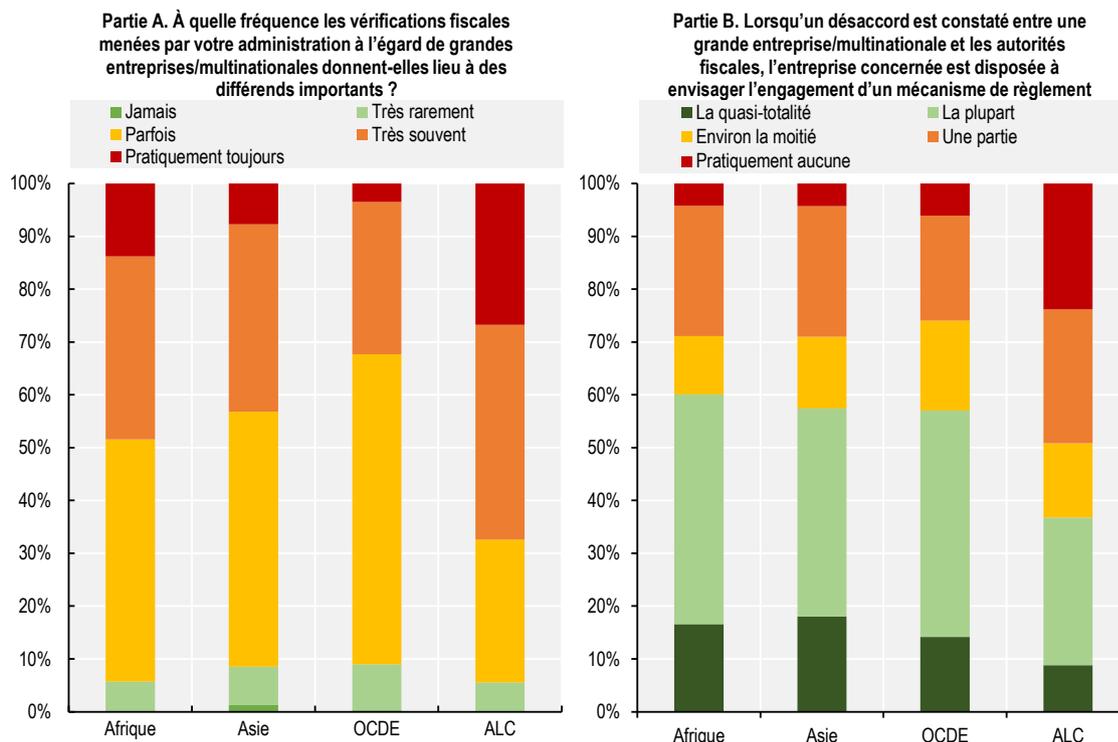
**La lourdeur des obligations documentaires est l'une des principales préoccupations des multinationales.** Si les obligations documentaires peuvent être un moyen important d'améliorer la transparence, le caractère excessif des contraintes administratives – y compris des obligations documentaires – est la principale préoccupation citée par les multinationales présentes dans la zone OCDE et dans la région ALC, la deuxième préoccupation de celles présentes en Asie et la quatrième de celles présentes en Afrique. Lors des tables rondes, les multinationales ont indiqué être particulièrement gênées par les demandes d'informations lorsque leur objectif n'est pas clair – si bien qu'il est difficile de savoir quelles informations fournir – où lorsqu'il y a un décalage entre cet objectif et le type de renseignements demandés ou le format dans lequel ils sont demandés – ce qui signifie qu'il faut préparer plus d'informations que nécessaire et/ou que le risque que d'autres demandes se révèlent nécessaires est plus grand. Dans certains cas, les multinationales ont précisé que ce problème était lié à une méconnaissance du fonctionnement des entreprises, notamment de la structuration de la chaîne de valeur. Cette préoccupation a également été évoquée dans l'enquête sur la sécurité juridique en matière fiscale, la méconnaissance des activités des entreprises internationales arrivant en 7<sup>e</sup> position (sur 21) parmi les préoccupations citées par les multinationales en Afrique, en 11<sup>e</sup> position en Asie, en 14<sup>e</sup> position dans la région ALC et en 10<sup>e</sup> position dans la zone OCDE.

**Les actions menées dans le cadre du projet BEPS peuvent être un moyen d'accroître la transparence, mais tous les pays n'en bénéficient pas encore.** Les actions du projet BEPS comprennent des mesures destinées à accroître la transparence, en particulier l'introduction de déclarations pays par pays, qui obligent les grandes multinationales à établir un rapport présentant des données agrégées sur la répartition des revenus, bénéfices, impôts payés et activités économiques entre les diverses juridictions fiscales où elles sont présentes. Ces déclarations sont utilisées pour la réalisation d'une évaluation des risques de haut niveau liés aux prix de transfert et à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. Elles constituent certes un pas vers plus de transparence, mais à la date de rédaction du présent document, rares sont les pays en développement qui sont en mesure d'en recevoir (OCDE, 2021<sup>[1]</sup>). Le fait que les pays se trouvent à des stades différents de la mise en œuvre des actions menées dans le cadre du BEPS pourrait expliquer en partie les différences de perception.

## 2.5. Différends, conflits et règlement

**Les différends fiscaux sont relativement fréquents dans toutes les régions.** Les différends fiscaux sont certes inévitables, mais leur fréquence peut être à la fois un signe et une cause d'érosion de la confiance entre multinationales et autorités fiscales et affaiblir ainsi la discipline fiscale spontanée. Ils sont relativement courants dans toutes les régions, moins de 9 % des agents déclarant qu'ils ne se produisent jamais ou se produisent très rarement. Dans la région ALC, 67 % des autorités fiscales indiquent que des différends surviennent pratiquement toujours ou très souvent, ce qui est un pourcentage nettement supérieur à celui constaté en Afrique (48 %), en Asie (43 %) et dans la zone OCDE (32 %). À noter en particulier que 27 % des agents interrogés dans la région ALC déclarent que des différends surviennent pratiquement toujours, soit un pourcentage nettement plus élevé que celui constaté dans les autres régions (Graphique 2.11, partie A). Si l'existence de différends fiscaux est normale, en particulier dans le cadre du traitement d'aspects complexes de la fiscalité internationale des multinationales, une très grande fréquence de ces différends est préoccupante, notamment en raison des difficultés qui en résultent pour les contribuables comme pour les administrations fiscales. La transparence des multinationales vis-à-vis des procédures de règlement des différends gagnerait à être améliorée dans toutes les régions, et la région ALC affiche une fois de plus le degré de transparence le plus faible (Graphique 2.11, partie B).

**Graphique 2.11. Fréquence des différends et attitude des entreprises à l'égard du règlement des différends**

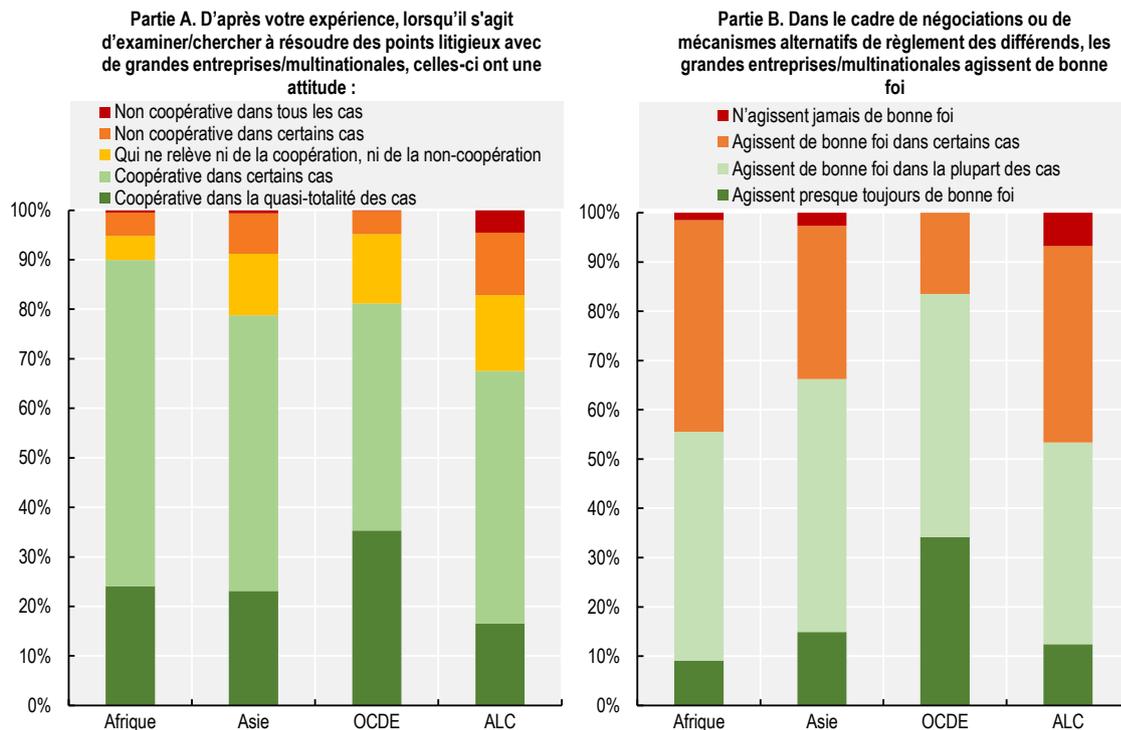


Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**De manière générale, les agents des services fiscaux estiment que les grandes entreprises/multinationales se montrent coopératives durant les procédures de règlement des différends.** Toutes régions confondues, au moins 70 % des agents estiment que les grandes entreprises/multinationales se montrent coopératives dans la totalité ou la quasi-totalité des cas. C'est en Afrique que ce pourcentage est le plus élevé, à 90 % (Graphique 2.12, partie A). Cependant, tout comme la perception d'une volonté de coopération n'est pas synonyme de confiance, le fait que les entreprises se montrent coopératives n'est pas toujours interprété comme un signe de leur bonne foi. Dans les régions émergentes, une proportion beaucoup plus faible d'agents des services fiscaux (entre 50 % et 70 %) considère que dans le cadre de négociations, les grandes entreprises/multinationales agissent toujours ou presque toujours de bonne foi (Graphique 2.12, partie B).

## Graphique 2.12. Attitude des multinationales après l'ouverture d'une procédure de règlement des différends



Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**Certains différends sont certes inévitables, mais l'attitude des administrations fiscales et des entreprises peut réduire ou augmenter le risque de litiges.** La mise en œuvre de pratiques d'optimisation fiscale agressive par les entreprises étant l'une des principales causes de différends, les entreprises peuvent dans une certaine mesure maîtriser le risque de litiges à travers leur attitude vis-à-vis du risque fiscal (voir (Bruhne, 2022<sup>[2]</sup>) et (Quentin, D., 2017<sup>[3]</sup>)). Toutefois, il est apparu lors des tables rondes que les amnisties ont dans certains cas des effets pervers qui influent sur la manière dont les entreprises évaluent les risques. Les différends peuvent également naître d'une divergence de vues légitime concernant l'interprétation de la législation, même si, comme le montre le Graphique 2.3, certaines entreprises pourraient se montrer plus coopératives pour rechercher une solution aux erreurs d'interprétation et pour réduire le risque de litige. De plus, comme l'ont également montré les tables rondes, les différends peuvent également être la résultante de difficultés posées par les procédures prévues par le système fiscal. Si les administrations fiscales peuvent difficilement empêcher les différends liés à une optimisation fiscale agressive des multinationales, il est dans leur intérêt comme dans celui des entreprises que le nombre de litiges dus à des erreurs d'interprétation et aux procédures diminue.

**Les données issues de l'enquête conduite auprès des multinationales mettent en lumière plusieurs causes possibles de différends et montrent que les multinationales sont très désireuses d'améliorer la résolution des différends.** Ainsi, une « législation fiscale opaque et mal rédigée » est la première cause d'insécurité fiscale en Afrique, la deuxième dans la zone OCDE et la huitième en Asie et en Amérique latine. Le manque de prévisibilité ou de cohérence dans le traitement des dossiers par l'administration fiscale est la première source d'insécurité fiscale en Asie, la deuxième dans la région ALC, la troisième en Afrique et la sixième dans la zone OCDE. La complexité de la législation fiscale est

considérée comme la troisième cause d'insécurité fiscale dans la région ALC et dans la zone OCDE (elle arrive en 12<sup>e</sup> position en Asie et en 16<sup>e</sup> position en Afrique), tandis que les divergences ou désaccords entre autorités fiscales concernant l'interprétation des normes fiscales internationales arrivent en troisième position en Asie, en cinquième position en Afrique et dans la région ALC et en septième position dans la zone OCDE. Des mécanismes efficaces de règlement des différends sont vus comme l'outil le plus important pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale en Asie et dans la région ALC et se classent en deuxième position en Afrique et en troisième dans la zone OCDE.

**D'après les tables rondes, il est possible d'empêcher que des problèmes mineurs ne se transforment en contentieux.** Les participants ont souligné qu'une rigidité excessive pouvait être à l'origine de différends inutiles. Ainsi, de petites erreurs involontaires de la part des entreprises peuvent se transformer en litige alors qu'elles auraient pu se résoudre par le dialogue et par une souplesse de l'administration fiscale. Les entreprises ont indiqué avoir le sentiment que dans certains pays, la pratique des administrations fiscales en matière de vérifications fiscales était (trop) arbitraire (plutôt que fondée sur les risques). Des problèmes supplémentaires se posent lorsqu'il n'existe pas de mécanismes de prévention des différends, par exemple de solutions pour évoquer des désaccords ou contester des sanctions sans recourir à la voie judiciaire, parce que les désaccords risquent alors davantage d'aboutir à des procédures contentieuses devant les tribunaux. Cette situation peut être source de confusion, en particulier en cas de manque de transparence sur la manière dont les sanctions/pénalités sont décidées ou appliquées, et peut donner l'impression que les administrations fiscales sont trop inflexibles ou injustes. Certaines entreprises ont également souligné les difficultés qui se posent lorsque les procédures de règlement des litiges sont longues et parfois ou souvent suivies d'une amnistie fiscale. En plus d'être source d'insécurité, cette approche peut faire supporter des coûts aux contribuables respectueux de leurs obligations et, en pratique, récompenser les contrevenants, créant un dispositif incitatif aux effets pervers.

## 2.6. Utilisation du pouvoir et des mécanismes incitatifs

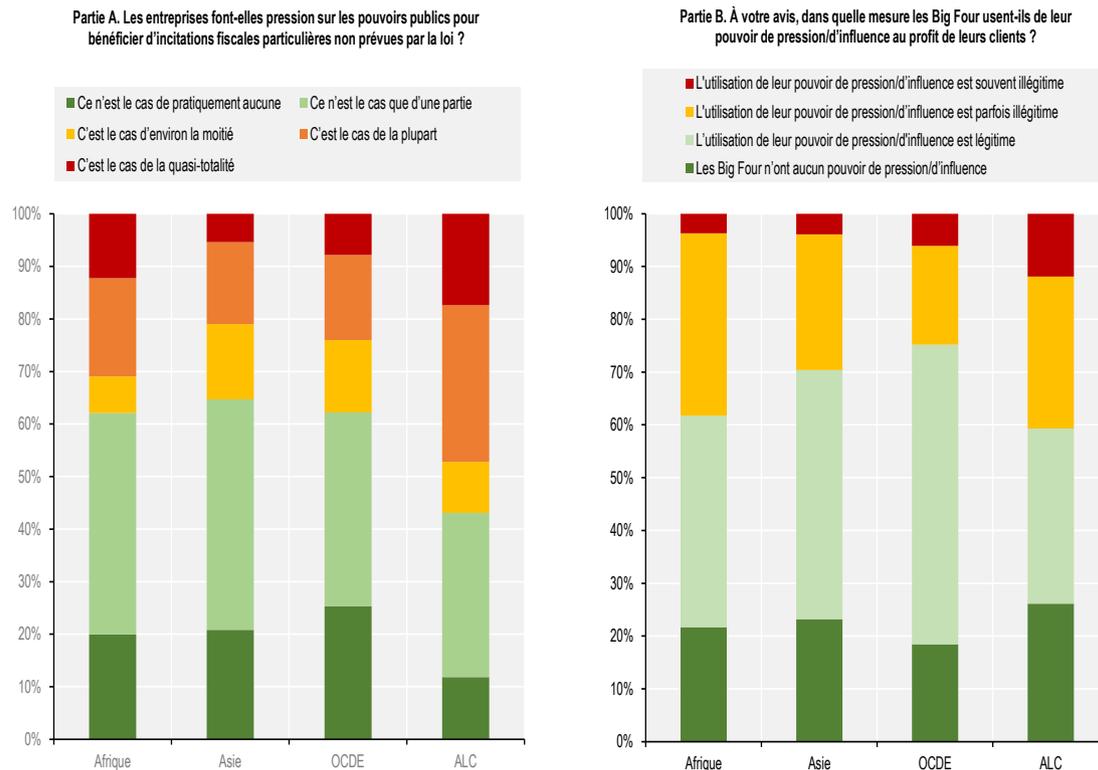
**Bien que la plupart des agents des services fiscaux estiment que les entreprises font une utilisation légitime de leur pouvoir, une proportion certes minoritaire mais non négligeable d'agents a le sentiment qu'elles en abusent très souvent.** Le risque que les grandes entreprises/multinationales n'abusent de leur pouvoir économique et politique est une préoccupation répandue. Les résultats de l'enquête apportent un éclairage sur les perceptions dans divers domaines dans lesquels ce risque existe : comportement dans le cadre de négociations, exercice d'une pression pour obtenir des incitations et en bénéficier, utilisation des mécanismes incitatifs et recrutement de personnel. Ils fournissent aussi des informations sur les perceptions relatives à la manière dont les Big Four utilisent leur pouvoir de pression. Il en ressort que si la plupart des agents des services fiscaux estiment que la majorité des grandes entreprises/multinationales et les Big Four font un usage légitime de leur pouvoir, une proportion non négligeable d'agents, principalement en Afrique et dans la région ALC, estime qu'ils en abusent. Ces questions ont occupé moins de place durant les tables rondes, beaucoup de participants estimant que les risques d'abus de pouvoir proviennent d'autres lieux (ex.: des ministères/responsables politiques accordant les avantages). De même, on dispose de peu d'informations sur les perceptions des multinationales, en dehors de l'importance des incitations fiscales.

**Dans toutes les régions, les agents des services fiscaux estiment dans leur majorité que les grandes entreprises/multinationales agissent le plus souvent de bonne foi et de manière légale dans le cadre des négociations et de la résolution des différends.** Toutefois, cette majorité est courte dans la région ALC et en Afrique. Comme souligné dans les parties précédentes, alors que plus des trois quarts des agents interrogés dans les pays de l'OCDE estiment que les entreprises agissent de bonne foi dans la totalité ou dans la plupart des cas, cette proportion n'est que de 56 % en Afrique et de 53 % dans la région ALC, ce qui laisse penser qu'il existe une importante marge d'amélioration (Graphique 2.12, partie B).

**L'amélioration des mécanismes locaux de règlement des différends peut être un moyen de limiter les possibilités d'abus de pouvoir et d'améliorer la sécurité juridique en matière fiscale des entreprises.** S'il incombe au premier chef aux entreprises de s'assurer qu'elles agissent de manière légale et de bonne foi, les administrations fiscales pourraient peut-être améliorer les procédures, renforcer l'intérêt que les entreprises ont à agir de bonne foi et limiter les possibilités dont elles disposent pour abuser de leur influence. Cette volonté de voir le règlement des différends s'améliorer est partagée par les multinationales, puisque l'efficacité des mécanismes de règlement des différends fait partie des trois premiers outils demandés par les multinationales dans toutes les régions.

**Les agents ont des perceptions relativement homogènes concernant l'exercice d'une pression, en particulier dans la zone OCDE, en Afrique et en Asie, où une majorité d'entre eux considère que la pression exercée par les entreprises est limitée et légitime.** Les questions sur cette thématique portaient sur la pression exercée par les grandes entreprises pour obtenir des incitations fiscales et celle exercée par les Big Four en faveur de leurs clients et pour influencer sur la politique fiscale en général. Les agents des services fiscaux de la zone OCDE étaient les moins susceptibles de considérer que les Big Four n'ont aucun pouvoir d'influence, ni concernant des cas individuels ni concernant les politiques ou lois fiscales, mais les plus susceptibles de penser qu'ils font un usage légitime de ce pouvoir. Dans toutes les régions, plus de 59 % des agents des services fiscaux considèrent que les Big Four n'ont pas de pouvoir ou n'abusent pas de leur pouvoir, que ce soit dans des dossiers individuels ou au niveau des politiques/de la réglementation fiscales. Entre 20 % et 35 % des répondants estiment que les Big Four abusent parfois de leur pouvoir, tandis qu'une petite minorité considère qu'ils en abusent souvent (Graphique 2.13, partie B). Une plus grande transparence, de la part des Big Four comme des autorités, pourrait renforcer la confiance quant à la légitimité de la plupart des interactions, mais aussi limiter les possibilités d'interactions illégitimes tout en veillant à ce que les auteurs de telles interactions aient des comptes à rendre. S'agissant de l'exercice d'une pression par les grandes entreprises/multinationales en vue de l'obtention d'incitations fiscales non prévues par la législation en vigueur, les perceptions sont identiques dans la zone OCDE, en Afrique et en Asie, où environ 60 % des agents indiquent que les entreprises n'exercent pas ou n'exercent que parfois une pression. Ce pourcentage est beaucoup plus faible dans la région ALC (43 %). Alors qu'en Afrique, en Asie et dans la zone OCDE, environ un quart des agents des services fiscaux estiment que la totalité ou la quasi-totalité des entreprises exercent une pression pour bénéficier d'incitations fiscales spécifiques, cette proportion s'établit à 47 % dans la région ALC (Graphique 2.13, partie A).

## Graphique 2.13. Perceptions relatives à l'exercice d'une pression



Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

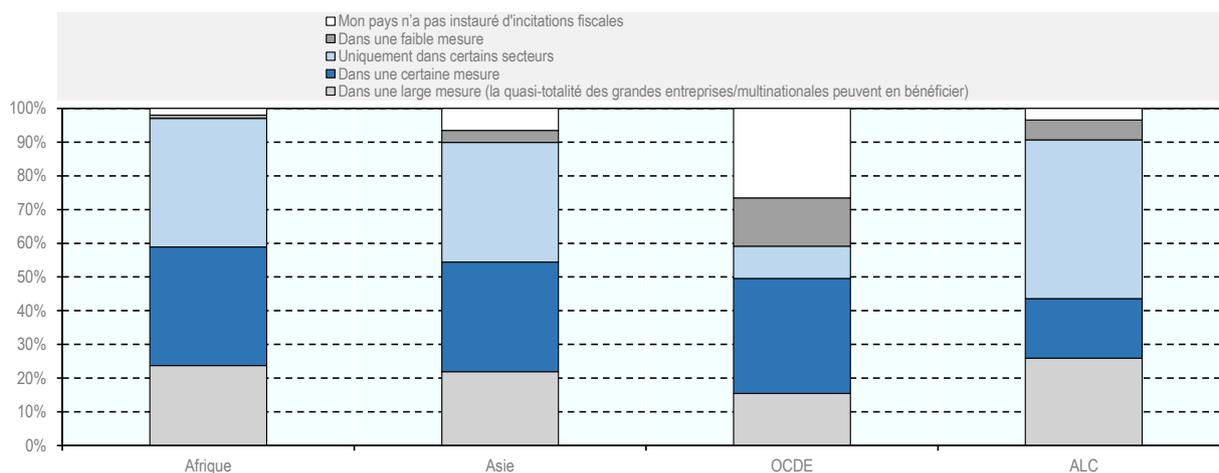
**Les incitations fiscales destinées à attirer les investissements sont beaucoup plus répandues en dehors de la zone OCDE, et y sont donc plus souvent perçues comme n'étant pas utilisées conformément à l'intention du législateur.** Quelque 41 % des agents des services fiscaux de la zone OCDE ont indiqué que leur pays n'avait pas instauré d'incitations fiscales ou n'en avait instauré que dans une faible mesure, contre environ 10 % en Asie et dans la région ALC, et 3 % en Afrique (Graphique 2.14). Les incitations sectorielles sont à l'origine de la majeure partie de cet écart : dans la zone OCDE, 10 % des agents des services fiscaux ont répondu que leur pays n'avait mis en place des incitations fiscales que dans certains secteurs, contre environ 36 % en Afrique et en Asie et 47 % dans la région ALC. Ce recours plus fréquent à des incitations fiscales sectorielles, qui peut faire naître une incertitude sur la question de savoir quelles entreprises y ont droit, peut contribuer à expliquer que les entreprises soient plus souvent perçues comme utilisant les incitations d'une manière contraire à l'esprit de la législation à l'extérieur de la zone OCDE. Alors que dans la zone OCDE, 70 % des agents des services fiscaux déclarent que la plupart des entreprises utilisent les incitations comme prévu par la législation, ce pourcentage ne dépasse pas 59 % en Asie, 51 % en Afrique et 48 % dans la région ALC.

**Malgré la grande utilisation qui est faite des incitations fiscales en dehors de la zone OCDE, la région ALC est la seule où les multinationales considèrent ces incitations comme l'une des principales caractéristiques du régime fiscal influant sur la destination des investissements.** Dans la région ALC, les incitations fiscales se classent en troisième position sur 12 facteurs influant sur les investissements, alors qu'elles n'arrivent qu'en septième position en Asie et en huitième en Afrique et dans la zone OCDE. L'instauration de l'impôt minimum mondial, qui a été décidée par les membres du Cadre inclusif et qui constitue le pilier deux de la solution reposant sur deux piliers visant à résoudre les défis

fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, va probablement faire évoluer les perceptions relatives à l'intérêt des incitations fiscales et devrait donc inciter les pays à réformer ces incitations. Les participants aux tables rondes ont souligné qu'il était important d'engager des réformes pour accroître la transparence des incitations fiscales et pour que des comptes puissent être rendus dans ce domaine de manière à limiter les possibilités de comportements illégitimes et à améliorer la détection de ces comportements.

### Graphique 2.14. Dans quelle mesure les grandes entreprises/multinationales ont-elles accès à des incitations fiscales ?

Dans quelle mesure votre pays a-t-il mis en place des incitations fiscales à l'intention des grandes entreprises/multinationales pour attirer les investissements ?



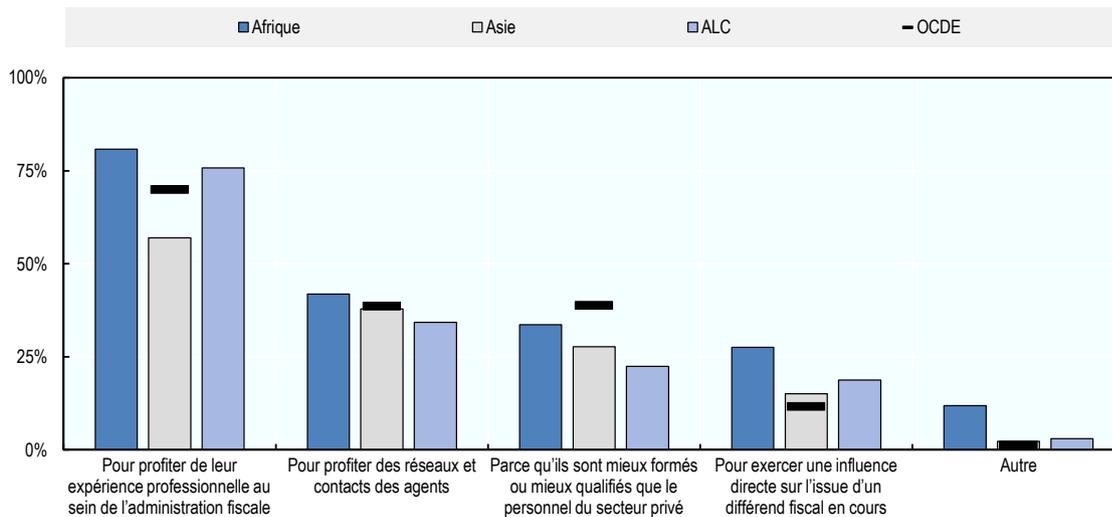
Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**En Afrique, plus d'un quart des agents des services fiscaux estiment que les multinationales et/ou les Big Four recrutent des agents dans les rangs de l'administration fiscale pour pouvoir exercer une influence directe sur les contentieux fiscaux en cours.** Quelque 28 % des agents ont cette conviction en Afrique, soit un pourcentage nettement plus élevé qu'ailleurs (19 % dans la région ALC, 15 % en Asie, 12 % dans la zone OCDE) (Graphique 2.15). Sans doute peut-on en déduire qu'en Afrique plus particulièrement, les pouvoirs publics comme les multinationales/Big Four devraient introduire de nouvelles politiques et procédures pour faire reculer cette pratique. Ces mesures pourraient également avoir pour but d'empêcher une utilisation abusive des réseaux et contacts, étant donné que dans toutes les régions, la possibilité d'accéder aux réseaux et contacts des agents publics est considérée comme une des principales raisons qui motivent le recrutement d'agents issus de l'administration fiscale. Si l'utilisation de ces réseaux peut être parfaitement légitime, il est nécessaire de prévoir des garanties pour éviter les abus.

## Graphique 2.15. Raisons pour lesquelles les multinationales et/ou les Big Four recrutent des agents publics

Quelles sont, à votre avis, les raisons principales pour lesquelles les multinationales et/ou les Big Four recrutent des agents publics spécialistes des questions fiscales ?



Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

### 2.6.1. Corruption

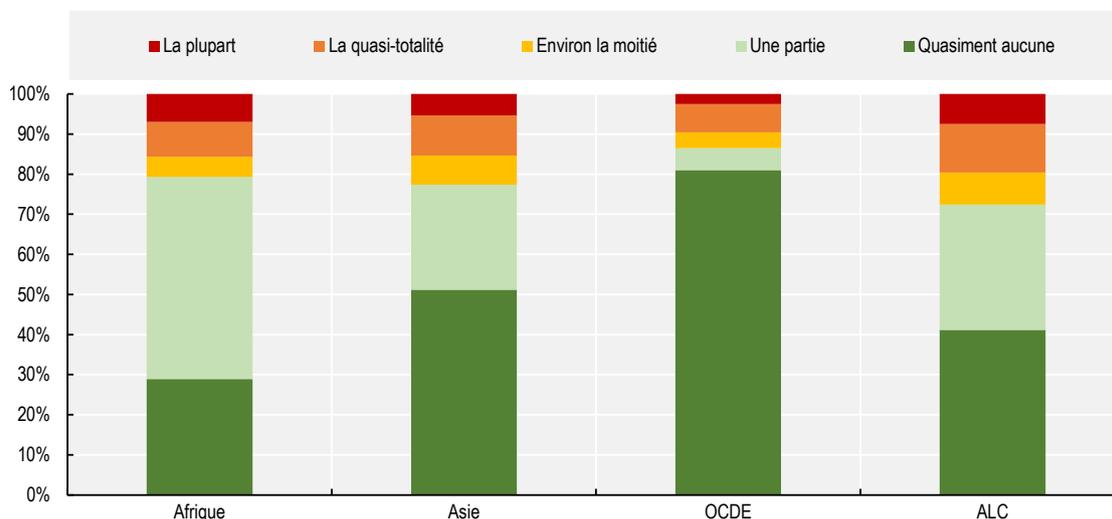
**Une politique de « tolérance zéro » à l'égard de la corruption et une culture commune de l'intégrité sont indispensables pour garantir une application équitable du système fiscal.** Du fait que des interactions entre les vérificateurs et les entreprises sont nécessaires et que l'application concrète de la législation fiscale est une tâche complexe (qui laisse souvent une grande latitude aux agents et une large place à l'interprétation), les administrations fiscales risquent d'être la cible de tentatives de corruption. L'enquête a mesuré la manière dont la corruption est perçue en invitant les agents des services fiscaux à indiquer dans quelle mesure ils souscrivaient à l'affirmation : « En général, les grandes entreprises/multinationales ne tentent pas de corrompre les agents des services fiscaux en vue d'obtenir des avantages ».

**Un pourcentage faible mais préoccupant de répondants a indiqué que les tentatives de corruption étaient courantes.** Les réponses relatives à la corruption doivent être interprétées avec prudence parce que le nombre de personnes qui ont choisi de ne pas répondre ou ont déclaré ne pas connaître la réponse est très variable d'une région à l'autre (il varie de 34 % en Asie à 55 % dans la région ALC), ce qui rend difficiles les comparaisons entre régions. Parmi les personnes qui n'ont pas répondu, un pourcentage faible mais préoccupant de répondants a indiqué que les tentatives de corruption étaient courantes : 15 % des agents en Asie, 20 % dans la région ALC et 16 % en Afrique estiment qu'au moins la moitié des grandes entreprises/multinationales tentent de corrompre les agents des services fiscaux. Cette proportion n'est que de 10 % dans la zone OCDE (Graphique 2.16). C'est également dans la zone OCDE que la proportion d'agents estimant que pratiquement aucune entreprise ne se livre à des tentatives de corruption est la plus élevée (81 %). Malgré leurs limites, les données laissent penser que certaines grandes entreprises/multinationales se livrent à des tentatives de corruption. Cette situation, qui concerne un

domaine dans lequel la tolérance zéro doit être la règle, est problématique dans toutes les régions – y compris la zone OCDE.

### Graphique 2.16. Perception relative à la corruption de la part des grandes entreprises/multinationales

En général, les grandes entreprises/multinationales ne tentent pas de corrompre les agents des services fiscaux en vue d'obtenir des avantages.



Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional. Les répondants qui ont répondu « Je ne sais pas » ne sont pas pris en compte. Ils représentaient 49 % des répondants en Afrique, 34 % en Asie, 55 % dans la région ALC et 49 % dans la zone OCDE.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**Les multinationales considèrent la corruption comme un problème majeur, même si elles estiment qu'il s'agit d'un problème moins préoccupant en matière fiscale qu'en matière économique en général.** Dans toutes les régions, la corruption est citée parmi les facteurs qui exercent une influence déterminante sur les décisions d'investissement, et dans la région ALC et en Asie, elle est le facteur le plus important. Elle occupe le deuxième rang dans les pays de l'OCDE et le troisième en Afrique. Lorsque les multinationales sont interrogées spécifiquement sur les facteurs liés à la fiscalité qui influent sur leurs décisions, la corruption au sein du système fiscal occupe une moindre place : elle se classe en sixième position sur 21 sources d'insécurité fiscale dans la région ALC, en 13<sup>e</sup> position en Asie, en 14<sup>e</sup> position en Afrique et en 20<sup>e</sup> position dans la zone OCDE. Autrement dit, les multinationales voient la corruption comme un problème relativement préoccupant dans la région ALC, tandis que les agents des services fiscaux la voient comme un problème préoccupant en Asie, même si ce résultat pourrait s'expliquer par une plus grande propension des agents qui travaillent en Asie à s'exprimer sur leur perception de la corruption.

**Les participants aux tables rondes ont rappelé la nécessité d'appliquer une politique de tolérance zéro en matière de corruption et de prendre des mesures concrètes pour limiter les possibilités de corruption.** Les tables rondes ont été l'occasion de rappeler que la numérisation réduit les possibilités de corruption et d'évoquer l'importance d'une surveillance effective. L'absence de comité d'audit et des risques, de même que l'absence dans certains pays de mécanismes de règlement des différends à

plusieurs niveaux ont également été citées comme des facteurs propices à la corruption, en particulier des vérificateurs. Les participants aux discussions ont reconnu qu'il existait une contradiction entre la volonté de favoriser des interactions plus nombreuses et plus informelles entre les contribuables et les administrations fiscales et l'augmentation des possibilités de corruption/d'abus risquant d'en découler. Diverses approches permettant de réduire les risques ont été exposées, par exemple le fait de prévoir une rotation régulière du personnel (tout en assurant continuité et sécurité aux contribuables), la présence de plusieurs membres du personnel à toutes les rencontres et la tenue d'un registre des interactions avec les contribuables. Les administrations ont également insisté sur la nécessité de promouvoir une culture de l'intégrité publique.

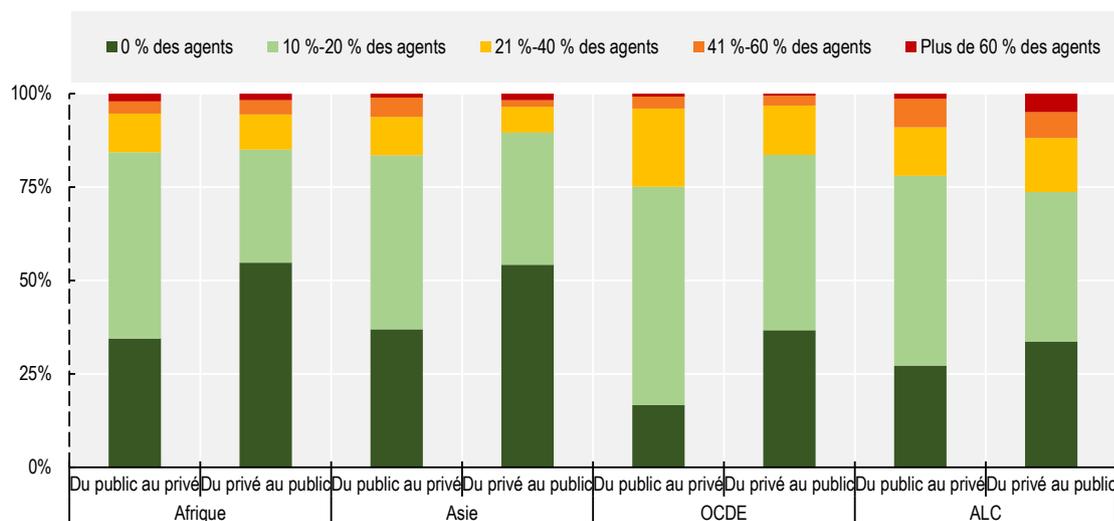
**Les tables rondes ont également été l'occasion d'évoquer l'impact de la corruption perçue sur le civisme fiscal.** Un intervenant a expliqué que de nombreuses études montraient que la perception de la corruption exerçait une influence décisive sur le civisme fiscal. La recherche montre qu'une corruption perçue comme faible aux différents échelons du pouvoir exécutif (cabinet présidentiel, membres du gouvernement ou autorités fiscales) a une incidence positive et significative sur les recettes fiscales ( (Boly, Konte et Shimeles, 2020<sup>[4]</sup>)). La lutte contre la corruption (voire son élimination) est aussi liée par une corrélation négative et significative avec la part du revenu non déclaré en raison de la fraude fiscale, ce qui laisse penser qu'elle a des retombées sur le civisme fiscal (Banerjee, Roly et Gillanders, 2020<sup>[5]</sup>). Ce constat corrobore les conclusions de l'édition 2019 du rapport de l'OCDE sur le civisme fiscal (OCDE, 2019<sup>[6]</sup>).

## 2.7. Recrutement de personnel

**Si la mobilité du personnel entre l'administration fiscale et le secteur privé est relativement limitée en moyenne, elle est très forte dans certains cas.** Toutes régions confondues, au moins 75 % des administrations fiscales ont indiqué avoir perdu 20 % de leur personnel ou moins au profit du secteur privé au cours des cinq années écoulées (Graphique 2.17) et près de 90 % ont indiqué que moins de 20 % du personnel avaient quitté l'administration pour aller travailler pour les Big Four au cours de la même période. Toutefois, certains agents des services fiscaux font état de très nombreux départs de membres du personnel dans le secteur privé. Ainsi, il est particulièrement préoccupant qu'en Afrique, région où les capacités des administrations fiscales sont les plus faibles, 2 % des agents déclarent que plus de 60 % du personnel sont partis dans le secteur privé au cours des cinq années écoulées – ce qui constitue un pourcentage plus élevé que dans n'importe quelle autre région. S'agissant du recrutement de personnel issu du secteur privé, c'est dans la région ALC que les administrations fiscales sont les plus susceptibles de recruter leur personnel dans le secteur privé, 26 % des agents déclarant qu'au moins 20 % du personnel recruté au cours des cinq années écoulées viennent du secteur privé – soit un pourcentage supérieur de plus de 10 points à celui constaté dans les autres régions.

## Graphique 2.17. Dans quelle mesure les agents publics vont-ils travailler dans le secteur privé et viennent-ils du secteur privé ?

Au cours des cinq dernières années, combien, en pourcentage, votre équipe a-t-elle perdu d'agents au profit du secteur privé et combien d'agents a-t-elle recruté dans le secteur privé ?



Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional. « Du public au privé » renvoie au pourcentage d'agents perdus au profit du secteur privé. « Du privé au public » renvoie au pourcentage d'agents issus du secteur privé.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**Le secteur privé est perçu comme recrutant des agents des services fiscaux principalement en raison de leur expérience.** Le fait que des agents des services fiscaux soient recrutés par le secteur privé en raison de l'expérience acquise dans le cadre de leur activité dans l'administration fiscale n'a rien de surprenant. Il est toutefois remarquable qu'au moins 70 % des agents interrogés en Afrique, dans la zone OCDE et dans la région ALC citent cette motivation, ce pourcentage n'est que de 57 % en Asie. Une proportion beaucoup plus faible d'agents estime que le secteur privé recrute du personnel dans les rangs de l'administration fiscale parce qu'il est mieux formé et/ou plus qualifié que le reste du personnel du secteur privé (voir Graphique 2.15). C'est dans la zone OCDE que cette opinion est la plus répandue, ce qui laisse penser que l'écart de capacités entre secteur privé et secteur public pourrait être plus grand à l'extérieur de la zone OCDE. Réduire l'intérêt de l'expérience acquise au sein de l'administration fiscale pourrait limiter les départs d'agents publics dans le secteur privé dans les pays où ce phénomène constitue un problème. Accroître la transparence du fonctionnement de l'administration fiscale, par exemple, pourrait y contribuer.

**La pénurie de personnel expérimenté au sein de l'administration fiscale est une préoccupation importante pour les multinationales, ce qui est l'indice d'un intérêt commun à ce que l'administration fiscale fidélise son personnel.** Les multinationales ont cité le manque d'expertise de l'administration fiscale concernant certains aspects de la fiscalité internationale parmi les principales causes d'insécurité fiscale (la 6<sup>e</sup> sur 21 en Afrique, la 9<sup>e</sup> en Asie, la 10<sup>e</sup> dans la région ALC et la 13<sup>e</sup> dans les pays de l'OCDE), ce qui montre que la fidélisation de personnel expérimenté est une priorité commune aux administrations fiscales et au secteur privé. Même si le départ d'agents publics pour le secteur privé ne suffit pas à expliquer la difficulté à fidéliser le personnel (qui peut aussi être due à une rotation du personnel normale dans beaucoup d'administrations, par exemple), il peut constituer un facteur contributif.

Cet intérêt commun aux secteurs public et privé est susceptible de faciliter la mise au point de processus et procédures permettant d'encadrer la mobilité du personnel entre les deux secteurs. Il ne faut cependant pas empêcher toute mobilité, parce qu'il est bénéfique pour les deux secteurs que les compétences et l'expérience puissent circuler dans les deux sens. Il serait néanmoins souhaitable d'établir des lignes directrices et des limites claires pour encadrer cette mobilité, en particulier lorsque la rotation est très forte et/ou lorsqu'il existe un risque d'abus (voir Utilisation du pouvoir et des mécanismes incitatifs).

## 2.8. Comparaison avec les entreprises locales

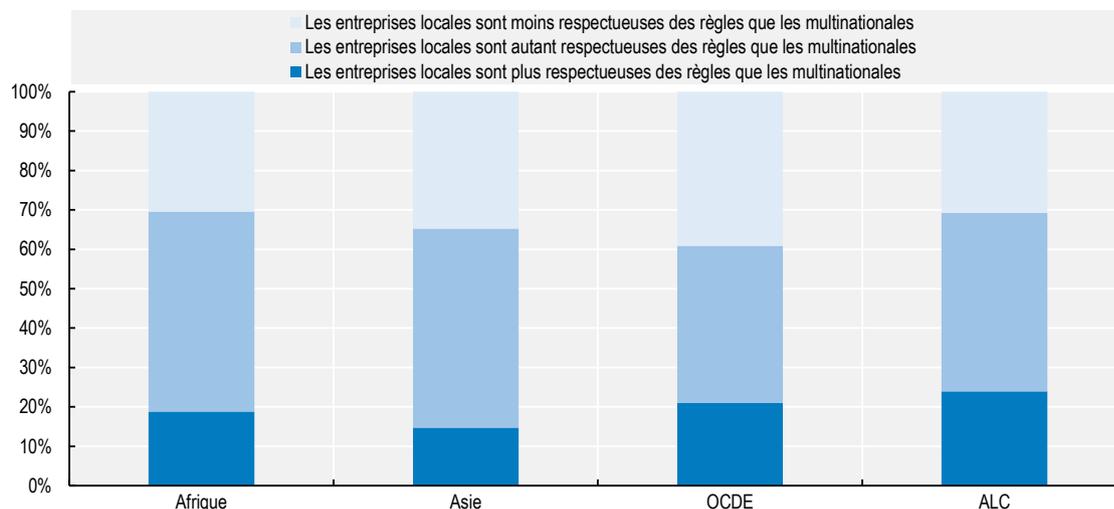
**L'enquête a cherché à recueillir des données sur la manière dont le comportement des multinationales et des Big Four est perçu comparativement à celui des entreprises locales.** Pour mettre les résultats en contexte et éviter que la différence entre la perception du comportement des entreprises locales et la perception du comportement des entreprises étrangères fausse les résultats, l'enquête invitait les agents à s'exprimer sur leur perception des entreprises locales comparativement aux multinationales et sur les cabinets d'audit et de conseil locaux comparativement aux Big Four. Ces résultats n'ont pas été examinés en détail pendant les tables rondes, et l'enquête sur la sécurité juridique en matière fiscale conduite auprès des multinationales ne permet pas de disposer de données supplémentaires sur ce point.

**Toutes régions confondues, la plupart des agents estiment qu'il n'y a pas de différence entre entreprises locales et multinationales s'agissant de la discipline fiscale. Ceux qui perçoivent une différence considèrent majoritairement que les multinationales sont plus respectueuses de leurs obligations fiscales que les entreprises locales.** En Afrique et en Asie, près de 50 % des agents des services fiscaux estiment qu'il n'y a pas de différence entre entreprises locales et multinationales sur le plan de la discipline fiscale. Ce pourcentage est légèrement plus faible dans la région ALC. C'est dans la zone OCDE qu'il est le plus faible. Dans la zone OCDE, les agents sont plus susceptibles de considérer les entreprises locales comme moins respectueuses de leurs obligations fiscales que les multinationales, 40 % des personnes interrogées exprimant cet avis, mais ce pourcentage est compris entre 30 et 40 % dans toutes les régions. Le pourcentage d'agents considérant que les entreprises locales sont plus respectueuses varie lui aussi dans une fourchette relativement étroite, comprise entre 13 % en Asie et 24 % dans la région ALC (Graphique 2.18).

**Ces résultats laissent penser qu'il est au moins aussi important d'améliorer le civisme fiscal des entreprises locales que celui des multinationales.** Les multinationales étant plus susceptibles d'être perçues comme respectueuses de leurs obligations fiscales, elles pourraient contribuer à encourager la discipline fiscale en montrant l'exemple, notamment dans le cadre de leurs chaînes de valeur.

## Graphique 2.18. Les entreprises locales sont-elles plus respectueuses de leurs obligations fiscales que les grandes entreprises/multinationales ?

À votre avis, comment les entreprises locales se comportent-elles à l'égard de la réglementation fiscale par comparaison avec les entreprises multinationales ?

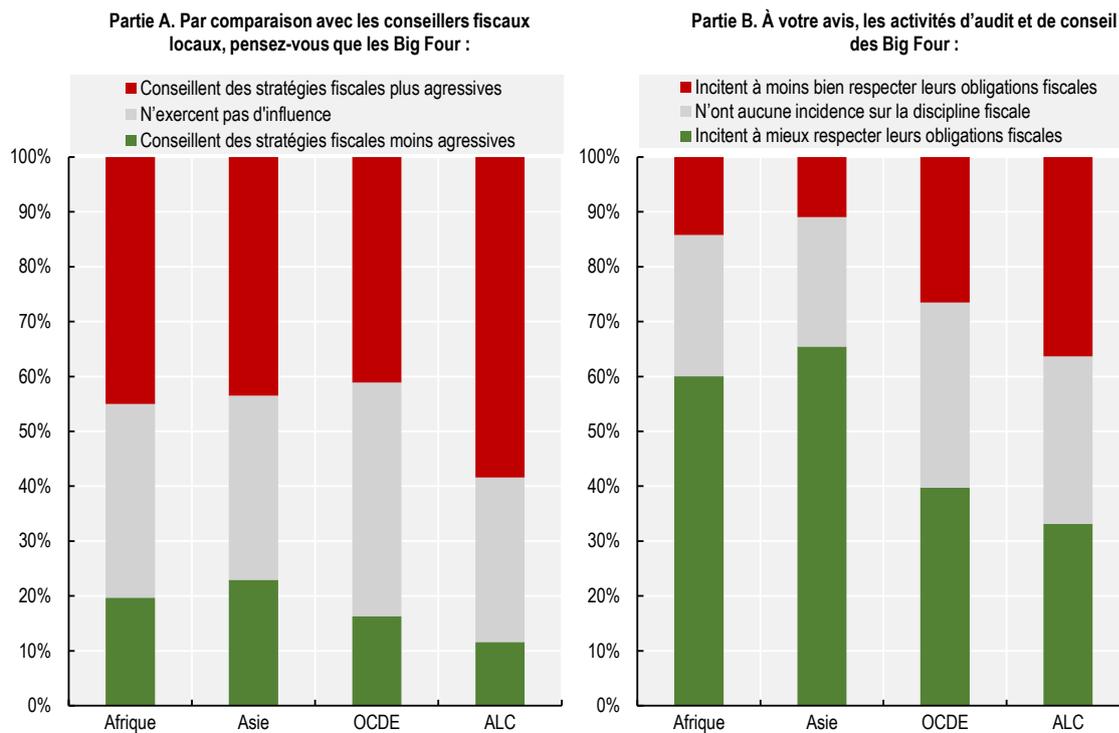


Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**Toutes régions confondues, les agents des services fiscaux pensent majoritairement que les Big Four conseillent à leurs clients des stratégies plus agressives que celles préconisées par les cabinets de conseil locaux.** En Afrique, en Asie et dans la zone OCDE, 42 % à 45 % des agents des services fiscaux considèrent que les Big Four conseillent à leurs clients des stratégies plus agressives que celles conseillées par les cabinets de conseil locaux. Ce pourcentage atteint près de 60 % dans la région ALC. C'est en Asie que la proportion d'agents estimant que les Big Four conseillent des stratégies moins agressives que celles préconisées par les cabinets locaux est la plus forte, à 24 %, et dans la région ALC qu'elle est la plus faible, à 12 % (Graphique 2.19, partie A).

## Graphique 2.19. Influence exercée par les Big Four sur les pratiques fiscales de leurs clients



Note : Moyennes régionales non pondérées. Les pays sont pondérés de telle manière qu'aucun d'eux ne représente plus de 10 % de l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), enquête sur le comportement fiscal des multinationales et des Big Four.

**Les Big Four sont plus susceptibles d'être perçus comme encourageant leurs clients à respecter leurs obligations et à acquitter leur impôt, sauf dans la région ALC.** L'écart est particulièrement évident en Afrique et en Asie, où environ 60 % des agents interrogés estiment que les Big Four encouragent leurs clients à respecter leurs obligations et à payer leur impôt (contre 40 % dans la zone OCDE et 33 % dans la région ALC) (Graphique 2.19, partie B). Cet écart entre les régions pourraient cependant s'expliquer, au moins en partie, par le civisme fiscal de la population dans son ensemble, des travaux antérieurs ayant révélé que ce civisme est plus faible en Afrique et en Asie que dans la zone OCDE et la région ALC.

## Bibliographie

Banerjee, R., A. Roly et R. Gillanders (2020), *Anti-Tax Evasion, Anti-Corruption and Public Good Provision: an Experimental Analysis of Policy Spillovers*, [5]  
<https://doi.org/10.2139/ssrn.3652411>.

Boly, A., M. Konte et A. Shimeles (2020), *Corruption and Tax Morale in Africa, Working Paper Series N° 333*, Banque africaine de développement, [4]  
<https://www.afdb.org/fr/documents/working-paper-333-corruption-and-tax-morale-africa>.

- Bruhne, A. (2022), *Defining and Managing Corporate Tax Risk: Perceptions of Tax Risk Experts*, [2]  
<https://doi.org/10.1111/1911-3846.12785>.
- OCDE (2021), *Les pays en développement et le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS : Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G20, octobre 2021, Italie*, OCDE, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-pays-en-developpement-et-le-cadre-inclusif-ocde-g20-sur-le-beps.pdf>. [1]
- OCDE (2019), *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>. [6]
- Quentin, D. (2017), « Risk-Mining the Public Exchequer », *Journal of Tax Administration*, vol. vol. 3/n° 2, pp. p. 22-35, <http://jota.website/index.php/JoTA/article/view/142/118>. [3]

# 3

## Renforcer la confiance, améliorer la transparence et la communication

---

Ce chapitre propose une série de mesures susceptibles de renforcer la confiance et d'améliorer la transparence et la communication entre les administrations fiscales et les contribuables. Ces mesures englobent à la fois des bonnes pratiques existantes et de nouvelles idées proposées par les participants aux tables rondes.

---

**Les résultats de l'enquête montrent clairement qu'il est nécessaire de renforcer la confiance entre les administrations fiscales et les entreprises**, et les tables rondes ont révélé une volonté des deux parties d'améliorer les relations entre les gros contribuables/leurs conseillers d'une part et les administrations fiscales d'autre part.

**La confiance a été au centre de bon nombre des discussions qui ont eu lieu pendant les tables rondes et a été considérée comme faisant partie intégrante d'autres dimensions, dont la transparence et la communication.** La « confiance » dans ce contexte désigne la confiance à l'égard des processus et à la bonne foi de toutes les parties. La fiscalité étant une matière complexe, les désaccords sont inévitables, en particulier au sujet des questions de fiscalité internationale. L'amélioration des relations entre contribuables et administrations fiscales devrait limiter les différends mais ne saurait les éliminer totalement. Néanmoins, l'amélioration de la confiance devrait en permettre le règlement, chaque partie reconnaissant que des positions différentes des siennes peuvent être valides et, surtout, acceptant les résultats d'une procédure de règlement des différends, sans que sa volonté d'entretenir de bonnes relations avec l'autre partie en soit affectée.

**Établir la confiance n'est ni simple ni rapide, et il n'existe pas de solution unique. De même, la confiance ne peut pas être instaurée par une seule partie.** L'établissement de la confiance suppose un engagement et des actes de la part des contribuables comme des administrations fiscales. Même si l'objectif global reste d'améliorer le civisme fiscal des contribuables, il est nécessaire de rechercher les mesures qui peuvent être prises par toutes les parties parce que de nombreux facteurs peuvent influencer sur ce civisme. L'intérêt croissant des investisseurs, des médias, des organisations de la société civile et, plus largement, de la population pour la situation fiscale des grandes entreprises est le signe qu'un éventail plus large d'acteurs pourraient jouer un rôle. Les actions concrètes qu'ils pourraient mener n'entrent toutefois pas dans le champ de la présente étude.

**Cette section présente des bonnes pratiques et des recommandations qui ont émergé des tables rondes régionales, de même que les domaines dans lesquels d'autres travaux seraient nécessaires.** Ces recommandations ont été regroupées et organisées autour de quatre thèmes qui, même s'ils ne s'excluent pas mutuellement (à titre d'exemple, le renforcement des capacités est ou peut être présent dans tous les thèmes), illustrent les différentes dimensions à prendre en compte pour instaurer une relation de confiance entre administrations fiscales et entreprises. Ces thèmes sont les suivants :

- Discipline fiscale et stratégies de vérification fiscale
- Comportements attendus et redevabilité
- Transparence et communication
- Renforcement des capacités

**Les actions proposées englobent à la fois des mesures relativement simples à mettre en œuvre et des réformes plus complètes pouvant nécessiter des ressources importantes.** Obtenir un accord en matière d'investissement en temps et en ressources nécessaires peut être difficile, en particulier lorsque les ressources humaines et financières sont limitées, comme c'est le cas dans beaucoup d'administrations fiscales et d'entreprises. L'investissement dans ces mesures peut certes être très rentable, mais certains des investissements nécessaires concernent des aspects peu connus parce qu'ils sont moins axés sur les processus et qualifications techniques que sur des compétences professionnelles de nature à créer un climat de confiance et de compréhension mutuelle.

**Ces mesures peuvent obliger les administrations fiscales à mobiliser davantage de ressources dans un premier temps, mais permettre la réalisation d'économies à moyen et long terme.** Au fil du temps, l'amélioration de la confiance, de la communication et de la transparence vis-à-vis des contribuables devrait permettre de réaliser des économies. Des relations plus solides permettront de mieux hiérarchiser les ressources par ordre de priorité, en particulier grâce à un meilleur ciblage des vérifications fiscales, qui limitera le temps de traitement des dossiers et les différends.

**Du point de vue des entreprises, l'amélioration potentielle de la sécurité juridique en matière fiscale est un avantage évident.** De plus, la fiscalité préoccupant de plus en plus les actionnaires, en particulier ceux qui appliquent des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG), de plus en plus de multinationales devraient être en position de défendre les investissements qui concernent les mesures améliorant la confiance, la communication et la transparence.

**Le principal obstacle à la mise en œuvre de mesures visant à renforcer la confiance et à améliorer la communication et la transparence pourrait être l'incertitude autour de la réciprocité des efforts.** Ces mesures servant l'intérêt des contribuables comme des administrations fiscales, il y a de bonnes raisons de penser que les efforts seront réciproques. Le changement peut cependant prendre du temps. En conséquence, les nouvelles approches ne doivent pas être envisagées comme des projets à court terme et même s'il peut arriver que des résultats apparaissent rapidement, il ne faut pas partir du principe qu'ils seront immédiats. En outre, communiquer des informations claires au sujet des changements et de ce qui en est attendu est vraisemblablement un moyen de favoriser la réciprocité. De même, solliciter des avis et y réagir permet d'accélérer le processus. Il est donc utile de définir une stratégie de renforcement de la confiance claire, soutenue par l'encadrement de haut niveau. Il peut s'agir d'une stratégie de discipline coopérative en bonne et due forme, mais il est également possible de commencer plus modestement.

### 3.1. Discipline fiscale et stratégies de vérification fiscale

**Il est important d'instaurer un environnement propice au respect des obligations.** Les stratégies bien conçues peuvent renforcer la confiance, tandis que celles qui sont mal conçues et/ou mal appliquées peuvent l'affaiblir et dissuader d'entretenir des relations franches. Les tables rondes ont mis en lumière des stratégies susceptibles de favoriser la confiance et le dialogue.

#### 3.1.1. Discipline fiscale coopérative

**La « discipline fiscale coopérative » recouvre des approches qui offrent un cadre pour établir avec les contribuables une relation fondée sur la coopération et la confiance** (OCDE, 2016<sup>[1]</sup>). Ce concept est à opposer à une relation fondée sur la coercition ou sur des obligations. En plus de décrire le processus de coopération, il traduit l'idée que la coopération est un objectif qui fait partie intégrante de la stratégie de gestion des risques d'indiscipline adoptée par l'autorité fiscale : il s'agit de permettre le paiement du juste montant au moment voulu. La discipline fiscale coopérative suppose que dans le cadre de leurs relations avec les contribuables, les administrations fiscales fassent preuve d'une compréhension fondée sur la connaissance des réalités commerciales et sur les principes d'impartialité, de proportionnalité, d'ouverture via la communication de renseignements et la transparence, et de réactivité. En contrepartie, les contribuables font preuve de transparence dans leurs relations avec les administrations fiscales et communiquent des renseignements.

**Lors de toutes les tables rondes, la discipline fiscale coopérative a été jugée souhaitable, en particulier par les entreprises.** Dans certains cas, elle a été évoquée sous la forme d'une amélioration de la relation entre le contribuable et l'administration fiscale. Il a été souligné qu'il était peut-être plus judicieux de la voir comme une finalité que comme un point de départ parce qu'il faut déjà qu'une certaine confiance existe pour pouvoir mettre en place un cadre complet reposant sur la discipline coopérative. Peut-être est-ce la raison pour laquelle les multinationales ont classé les programmes de discipline fiscale coopérative en bas de la liste des outils susceptibles d'améliorer la sécurité juridique en matière fiscale (entre le 19<sup>e</sup> et le 21<sup>e</sup> rang sur 25 mesures possibles, toutes régions confondues).

**La discipline fiscale coopérative est susceptible de mobiliser beaucoup de ressources, mais peut se révéler rentable à long terme.** La discipline coopérative peut être difficile à mettre en œuvre, du moins

dans son intégralité, par les pays en développement dotés de faibles capacités. À titre d'exemple, gérer le dialogue en « temps réel » envisagé dans le cadre de la discipline coopérative peut être difficile compte tenu des capacités existantes. De plus, lorsque la confiance est limitée, il peut être impossible de passer directement à la discipline coopérative, même si les ressources nécessaires sont disponibles : la discipline coopérative peut faire naître la confiance, mais elle suppose dès le départ un minimum de confiance. Il y a donc eu des discussions sur la forme que pourrait prendre une « version allégée » de la discipline fiscale coopérative, discussions qui ont surtout porté sur les points de départ à retenir par les pays et les entreprises.

**L'établissement d'un programme de discipline fiscale coopérative suppose un engagement et des actes de la part des contribuables comme des administrations fiscales.** En l'absence d'engagement des contribuables et des administrations fiscales, la discipline fiscale coopérative est vouée à l'échec. Ainsi, si les contribuables ne s'engagent pas à appliquer des cadres de contrôle fiscal (*Tax Control Frameworks*, TCF - voir la partie Cadres de contrôle fiscal ci-après), les administrations fiscales risquent de réaliser de gros investissements pour améliorer les services aux contribuables sans recevoir de ceux-ci le volume d'informations et la coopération de nature à justifier l'investissement.

**Beaucoup de pays en développement s'orientent vers une stratégie de discipline fiscale coopérative.** Cinquante-trois des 101 pays en développement qui participent à l'Enquête internationale sur les administrations fiscales (ISORA)<sup>1</sup> déclarent être dotés d'un programme de discipline fiscale coopérative pour les gros contribuables (des exemples de pays d'Amérique latine sont présentés dans l'Encadré 3.1). Il peut toutefois y avoir des différences d'interprétation quant à ce que recouvre la discipline fiscale coopérative, des études montrant une forte disparité au niveau des exigences et procédures entre des pays qui déclarent être dotés d'un régime de discipline fiscale coopérative (Martini, 2022<sup>[2]</sup>). Si une variation d'un pays à l'autre n'est pas anormale, notamment en raison de différences juridiques et structurelles, une trop grande diversité des approches estampillées « discipline fiscale coopérative » peut être source de confusion pour les contribuables comme pour les administrations fiscales. Le WU Global Tax Policy Center a, en coopération avec la Chambre de commerce internationale et l'Association des administrateurs fiscaux du Commonwealth, élaboré un guide de la discipline fiscale coopérative qui recense et décrit les principales composantes de programmes de discipline fiscale coopérative efficaces (Owens, 2021<sup>[3]</sup>). De même, plusieurs bonnes pratiques citées pendant les tables rondes et présentées succinctement dans ce rapport pourraient être intégrées à un cadre de discipline fiscale coopérative.

### Encadré 3.1. Discipline fiscale coopérative en Amérique latine

D'après les données issues d'ISORA, un tiers des pays de la région ALC déclarent être dotés de programmes de discipline fiscale coopérative pour les gros contribuables. Le Chili et la Colombie ont fourni des exemples lors de la table ronde organisée dans la région ALC.

#### Chili

Au Chili, le Servicio de Impuestos Internos (SII) dispose principalement de deux outils pour favoriser la discipline fiscale coopérative :

1. Des accords de collaboration en matière de discipline fiscale (ACCT), actuellement en phase pilote. Les multinationales participantes ont la possibilité de dialoguer avec l'administration fiscale et de régulariser leur situation en cas de désaccord avant qu'une vérification fiscale ne soit déclenchée ou que des amendes et pénalités ne leur soient infligées. Si des incohérences sont détectées durant les processus de recoupement des données et de validation, l'administration commence par examiner le dossier et par dialoguer avec le contribuable. Ce processus est censé permettre de rectifier un écart éventuel, et une vérification fiscale n'est envisagée qu'en l'absence de rectification.

Les multinationales qui souhaitent conclure ce type d'accord doivent être dotées d'une structure de gouvernance de la fiscalité solide et d'un cadre de contrôle fiscal qui garantit que les déclarations fiscales et les renseignements transmis à l'administration fiscale sont complets et exacts. Ces cadres de contrôle fiscal (voir ci-après) sont une composante essentielle de la discipline fiscale coopérative et contribuent à la confiance.

2. Des accords de collaboration (ACT) avec des associations sectorielles ou professionnelles regroupant des contribuables de différentes tailles (grandes entreprises, petites et moyennes entreprises). Ces accords permettent que ces associations encouragent la discipline fiscale. L'administration fiscale établit un plan de travail qui prévoit des actions préventives et collaboratives visant à réduire l'indiscipline fiscale et à atténuer les risques chez les contribuables membres de l'association. Ces plans de travail contiennent des actions telles que :
  - des ateliers portant sur des questions fiscales d'intérêt pour l'association ;
  - des déplacements sur le terrain et des ateliers animés par les associations à destination des agents du SII pour qu'ils apprennent à connaître les activités et le modèle industriel que représente l'association ;
  - des unités spéciales, chargées de lever à distance d'éventuels doutes au sujet des déclarations fiscales ;
  - des ateliers auxquels les membres qui ne respectent pas totalement leurs obligations participent dans le but de rechercher des solutions de manière collaborative ;
  - une assistance sur site aux contribuables ;
  - des groupes de travail comprenant des membres de l'association et du SII ; et
  - l'élaboration de lignes directrices et de guides sur des sujets d'intérêt.

De plus, l'équipe du SII chargée de surveiller l'application de l'accord examine périodiquement avec l'association la situation des membres du point de vue du respect de leurs obligations fiscales pour chacun des quatre types d'obligations (immatriculation, communication, déclaration et paiement).

Ce type de travail collaboratif permet aux associations de dialoguer directement avec le SII pour bénéficier d'un soutien et d'une formation sur des questions fiscales, de répondre aux demandes de renseignements et de lever des doutes concernant des problèmes fréquemment rencontrés par leurs membres. Il permet également aux associations de recevoir des rapports personnalisés qui précisent les principaux écarts à corriger, de détecter les risques et les défauts de conformité et de rechercher des solutions concertées.

Depuis 2017, le Chili a conclu 51 accords avec des associations professionnelles et a établi des indicateurs pour permettre une évaluation officielle et objective de l'efficacité de ce programme de discipline fiscale (suivi de l'exécution des actions figurant dans les plans de travail, réalisation d'évaluations qualitatives et analyse de l'évolution des défauts de conformité détectés parmi les membres). Ces évaluations montrent qu'en moyenne, ces contribuables sont plus respectueux de leurs obligations fiscales que ceux qui ne sont pas visés par un ACT.

## Colombie

En Colombie, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) promeut la discipline fiscale coopérative à travers différentes actions. Toutes les actions énumérées ci-après obéissent à trois principes, qui garantissent que les programmes de discipline fiscale coopérative sont équitables, efficaces et transparents : i) les programmes reposent sur un cadre juridique qui définit les étapes et procédures à respecter pour les appliquer, empêchant les décisions discrétionnaires ; ii) les pénalités fiscales sont appliquées de la même manière à tous les contribuables, qu'ils participent ou non à un programme de discipline fiscale coopérative ; et iii) les programmes définissent des indicateurs qui permettent d'en évaluer officiellement et objectivement les résultats.

- Accords préalables en matière de prix de transfert (APP) : conclus entre le contribuable et l'administration fiscale, les APP fixent la méthode à utiliser pour le calcul des prix de transfert, ce qui offre une sécurité pendant toute la durée de validité de l'accord (tant que les conditions fixées dans l'accord sont respectées).
- Gestionnaires grands comptes : des agents de l'administration fiscale connaissant bien le fonctionnement de la DIAN fournissent des informations personnalisées aux gros contribuables concernant les services proposés par l'administration fiscale. Si possible, cette assistance est fournie à distance pour lever les obstacles tels que l'éloignement/la localisation ou les heures de réception des demandes. Elle porte sur les procédures liées à la fiscalité nationale et internationale, aux douanes et au commerce extérieur ; apporte des réponses aux demandes et garantit un suivi des demandes, plaintes et réclamations ; permet d'établir un lien avec d'autres organismes ou services si nécessaire et émet des avertissements et des alertes précoces à l'intention des contribuables.
- Messages personnalisés prévenant les contribuables que les dates d'échéance de leurs obligations approchent ou leur signalant les incohérences détectées dans leurs déclarations afin de leur permettre de régulariser leur situation avant qu'une décision ou d'autres mesures soient prises et pour éviter un contentieux ultérieur.
- Tables rondes réunissant des représentants de syndicats et d'organisations professionnelles et au cours desquelles l'administration fiscale présente les incohérences souvent décelées lors de vérifications fiscales. L'objectif est de rapprocher l'administration et les gros contribuables en montrant que l'administration a remarqué les pratiques d'optimisation fiscale régulièrement constatées lors de la vérification des déclarations fiscales déposées.

- Demandes de rescrit fiscal : les contribuables peuvent demander aux autorités fiscales de fournir leur interprétation d'une question fiscale. Cette interprétation doit être respectée par les agents chargés de l'entité, ce qui est un gage de sécurité juridique en matière fiscale.

Source : Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT).

### 3.1.2. Stratégies de vérification fiscale fondées sur les risques

**Les entreprises et les autorités fiscales qui ont participé aux tables rondes ont insisté sur l'intérêt d'adopter des méthodes basées sur les risques pour réaliser les vérifications fiscales et/ou de perfectionner ces méthodes.** Elles permettent aux administrations fiscales d'améliorer l'efficacité et la rentabilité des vérifications et d'utiliser moins de ressources avec plus d'efficacité, et sont un moyen de réduire le coût du respect des obligations fiscales pour les contribuables à faible risque.

**Les stratégies fondées sur les risques peuvent aussi, indirectement, influencer sur l'approche des contribuables en matière de discipline fiscale.** Lorsque des approches fondées sur les risques sont utilisées, les entreprises sont vraisemblablement plus enclines à adopter un comportement moins risqué et à améliorer leurs procédures de contrôle interne pour réduire le risque. À l'inverse, en l'absence de ce type d'approches, l'appétence pour le risque fiscal augmente, en particulier parce que le contribuable ne peut pas avoir la certitude qu'un risque fiscal moindre serait synonyme de plus grande sécurité juridique en matière fiscale.. Une étude portant sur 15 514 entreprises réparties dans 54 pays a montré que la réalisation de vérifications fiscales en fonction des risques allait de pair avec une évasion fiscale moindre. Le même étude révèle également que cette approche réduit le coût des mesures répressives et améliore les résultats des autorités fiscales. (Eberhartinger, 2021<sup>[4]</sup>)

**La réalisation de vérifications fiscales en fonction des risques peut à long terme réduire le coût des mesures répressives, mais elle peut accroître les ressources nécessaires à court terme, ce qui est source de difficultés pour certains pays en développement.** Il existe des outils de plus en plus sophistiqués pour analyser les données afin d'évaluer le risque, mais leur conception peut nécessiter beaucoup de ressources. Les administrations fiscales doivent donc concevoir des systèmes d'analyse des risques en fonction de la précision et de la sophistication des ressources (humaines et financières) dont elles disposent, en n'oubliant pas que le but n'est pas de parvenir à une précision absolue, celle-ci étant l'objectif de la vérification elle-même. Cette approche suppose de définir des indicateurs de risque, dont il peut exister différents types (indicateurs du risque fiscal général de différentes catégories de contribuables, indicateurs relatifs aux antécédents du contribuable, indicateurs mesurant les écarts entre la performance actuelle et les normes et les informations provenant de tiers). Le CIAT a publié sous le titre *Manual on Non-Compliance Risk Management for Tax Administrations* (CIAT, 2020<sup>[5]</sup>) un manuel pour aider les administrations fiscales à gérer les risques.

**La mise au point d'approches fondées sur les risques peut aussi faciliter la résolution d'autres problèmes cités lors des tables rondes, notamment de difficultés liées au volume de renseignements demandé.** Si les agents se concentraient sur les principaux risques, en ce qui concerne les informations demandées dans la première déclaration et les demandes de renseignements ultérieures, le volume d'informations exigé serait plus faible et les informations demandées seraient plus ciblées, ce qui allégerait l'analyse des données pour l'administration et le respect des obligations pour le contribuable. À noter toutefois que ces approches engendrent d'autres difficultés. Il faut en effet veiller à ce que les informations utilisées pour l'analyse des risques soient dignes de confiance et ne soient pas biaisées, ce qui peut nécessiter d'investir dans des outils de nettoyage et de tri des données, en particulier en cas d'utilisation d'algorithmes automatiques.

**Les approches fondées sur les risques peuvent aider les administrations à utiliser plus efficacement les données, mais elles n'éliminent pas la nécessité d'un dialogue allant au-delà de l'échange de données.** Il arrive qu'il y ait des différences d'interprétation entre les administrations fiscales et les contribuables, mais une approche fondée sur les risques peut offrir une structure pour dialoguer et garantir que le dialogue porte sur les aspects les plus pertinents.

**Les administrations fiscales qui adoptent ce type d'approches doivent déterminer quel volume d'informations elles sont prêtes à divulguer sur la question.** La transparence peut être un bon moyen de faire évoluer certains aspects du comportement des contribuables et de renforcer la confiance. Toutefois, trop informer risque d'encourager les contribuables à faire en sorte de se situer juste en deçà des seuils. Les administrations fiscales pourraient aussi échanger davantage d'informations entre elles pour faciliter l'évaluation des risques. À titre d'exemple, le CIAT a créé une base de données qui regroupe des dossiers transnationaux dans lesquels il y a érosion de la base d'imposition, afin que ses membres puissent plus facilement échanger des informations sur l'optimisation fiscale abusive.

## 3.2. Comportements attendus et redevabilité

**Les participants aux tables rondes se sont accordés à reconnaître qu'il est plus facile d'établir des relations quand le comportement attendu est clair et plus encore lorsqu'une forme quelconque de redevabilité existe.** Il en va ainsi pour les contribuables comme pour les administrations, même si les mécanismes à l'œuvre ne sont pas les mêmes. En outre, la nécessité de faire émerger une forme de redevabilité a également été au centre des discussions concernant la réduction des possibilités de corruption et d'abus.

**Les administrations, les contribuables et les conseillers devraient tous s'intéresser à la manière dont les objectifs et les objectifs de résultats chiffrés influent sur les relations.** Certaines entreprises ont émis des craintes selon lesquelles faire d'objectifs chiffrés précis en matière de montant de l'impôt la seule ou la principale base d'évaluation des résultats d'un vérificateur fiscal nuise à l'instauration d'un climat de confiance, cette pratique pouvant conduire à des méthodes de vérification agressives de la part de l'administration. De même, les entreprises et leurs conseillers devraient eux aussi se demander si leurs pratiques ne favorisent pas une approche trop agressive. Au cours de la table ronde, il a été proposé que les investisseurs évaluent les performances d'une entreprise d'après ses résultats avant impôt, de telle manière que les entreprises n'aient pas intérêt à recourir à des stratégies d'optimisation fiscale.

**À noter également, même si cet aspect n'entre pas dans le champ du présent rapport, que la communication d'informations ESG englobe de plus en plus souvent des informations sur l'impôt.** Certaines normes relatives à la communication d'informations ESG, par exemple la *Global Reporting Initiative* et les indicateurs ESG du Conseil international des affaires du Forum économique mondial, prévoient la divulgation d'informations sur l'impôt. Même si le respect de ces normes est facultatif, on attend de plus en plus des entreprises qu'elles adaptent leurs pratiques fiscales (en particulier l'information du public) en conséquence, et la conformité à ces normes est de plus en plus souvent exigée des entreprises qui souhaitent être présentes dans des portefeuilles ESG.

### 3.2.1. Lignes directrices

**L'existence de lignes directrices à l'intention des grandes entreprises va de pair avec une plus grande confiance à l'égard des gros contribuables.** En présence de ces lignes directrices, l'administration a généralement le sentiment que les contribuables les respectent, ce qui laisse penser qu'elles sont un bon moyen de définir le comportement attendu. De leur côté, les multinationales considèrent ce type d'outil comme un des meilleurs moyens d'accroître la sécurité fiscale (chapitre 2). Lors de la rédaction de nouvelles lignes directrices, il faut veiller à ce qu'elles soient suffisamment détaillées.

Certaines entreprises ont en effet signalé que le manque de détails pouvait poser des problèmes parce qu'il risquait d'entraîner un manque de prévisibilité de l'interprétation et une opacité du processus décisionnel.

**Il est important de veiller à ce que les lignes directrices soient connues à tous les niveaux.** Comme souligné dans le chapitre 2, certains agents des services fiscaux ont l'impression que les lignes directrices en place ne sont jamais utilisées, et il semblerait qu'au sein d'une même administration, tous les agents ne soient pas informés de manière homogène de leur existence. En conséquence, outre informer les contribuables que des lignes directrices sont en place, il faut aussi sensibiliser le personnel en interne.

**Les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales (OCDE, 2011<sup>[6]</sup>) fournissent des orientations internationalement reconnues aux multinationales de pays qui adhèrent aux Principes directeurs ou qui sont présentes dans ces pays, et instituent un réseau de Points de contact nationaux (PCN) pour le règlement des différends liés à l'application des Principes directeurs.** Ces Principes directeurs, le seul code pour une conduite responsable des entreprises qui soit complet et adopté de manière multilatérale et que les pouvoirs publics se soient engagés à promouvoir, contiennent un chapitre sur la fiscalité. Ce chapitre exhorte les multinationales à respecter à la fois la lettre et l'esprit de la législation fiscale des pays où elles ont des activités. Il précise que les conseils d'administration des multinationales doivent adopter des stratégies de gestion des risques fiscaux. Les PCN permettent de disposer d'un mécanisme de règlement des différends non judiciaire grâce auquel toute personne ou organisation ayant un intérêt légitime peut saisir le PCN en cas de non-respect des Principes directeurs par une multinationale du pays du PCN ou exerçant des activités dans ce pays. À la date de rédaction du présent rapport, on dénombrait 18 saisines au titre du chapitre sur la fiscalité.

### **3.2.2. Chartes du contribuable et médiateurs**

**Les chartes du contribuable clarifient ce que le contribuable peut attendre en termes de service, et l'existence d'un médiateur fiscal facilite la résolution de problèmes procéduraux et administratifs.**

Beaucoup de pays ont institué des chartes du contribuable, qui constituent un point de repère quant à la qualité des services administratifs que peut attendre le contribuable. Ces chartes définissent les droits et obligations des contribuables et indiquent ce qu'ils peuvent escompter dans le cadre de leurs relations avec l'administration fiscale. Pour plusieurs des entreprises qui ont participé aux tables rondes, elles présentent l'intérêt d'améliorer la formation et la gouvernance interne des administrations fiscales plus qu'elles ne servent de référence dans des situations de non-respect de leur contenu.

**Même quand des chartes du contribuable existent, des difficultés en lien avec les actes administratifs des services fiscaux peuvent se présenter.** En pareil cas, la possibilité de recourir à un médiateur permet parfois de résoudre les problèmes rapidement et de restaurer la confiance. Le médiateur fiscal est indépendant de l'administration fiscale et, en règle générale, n'accepte d'examiner les recours qu'après épuisement des mécanismes de recours internes à l'administration. Le plus souvent, ses conclusions et/ou instructions s'imposent à l'autorité fiscale, si bien qu'il peut être plus rapide et moins coûteux de s'en remettre au médiateur que de saisir un tribunal. Outre son rôle précieux dans le règlement des litiges individuels, il est à même de repérer des problèmes systémiques ou nouveaux à signaler à l'autorité fiscale. Au cours des tables rondes, il a été souligné que le recours au médiateur était un bon moyen de préserver et de restaurer la confiance entre les autorités fiscales et les contribuables, et certaines caractéristiques indispensables pour qu'il remplisse son rôle efficacement ont été citées (Encadré 3.2).

**Le médiateur est compétent en ce qui concerne les fonctions liées à l'administration de l'impôt, mais le contribuable doit aussi savoir à quoi s'attendre en cas de procédures devant les tribunaux.**

Cet aspect a été peu abordé durant les tables rondes parce qu'il sort du champ de compétence des administrations fiscales, mais il constitue une préoccupation importante. Un traitement imprévisible ou incohérent de la part des tribunaux est la cinquième source d'insécurité fiscale en Asie et la septième dans

la région ALC (elle arrive en 11<sup>e</sup> position en Afrique et en 12<sup>e</sup> position dans la zone OCDE). Peut-être faudrait-il que les pays trouvent des moyens d'apporter des garanties concernant le traitement des contribuables par l'appareil judiciaire, par exemple de garantir une application objective des règles générales de lutte contre l'évasion fiscale par le biais de mesures telles que le recours à des collègues d'experts et une transparence concernant les affaires.

### Encadré 3.2. Principales caractéristiques du médiateur fiscal

Pendant les tables rondes, plusieurs des caractéristiques que doit présenter un médiateur fiscal pour jouer efficacement son rôle ont été citées, à savoir :

- Le rôle de médiateur doit être encadré par une loi, qui doit définir son mandat et les limites de son pouvoir et doit lui permettre d'accéder à l'information et lui faire obligation de respecter la confidentialité des données relatives au contribuable.
- Le médiateur doit être indépendant de l'autorité fiscale.
- Le périmètre de compétence du médiateur doit être clairement défini et délimité – ses domaines de compétence doivent être liés au service reçu des autorités fiscales ou être de nature procédurale ou administrative.
- Les contribuables doivent être tenus d'épuiser les voies de recours internes avant de saisir le médiateur pour éviter de court-circuiter les procédures mises en place par les autorités.
- Le médiateur doit avoir accès aux informations détenues par l'autorité fiscale.
- Les conclusions/instructions du médiateur doivent s'imposer à l'autorité fiscale.
- Le médiateur doit rendre compte périodiquement de son activité aux autorités fiscales et à l'organe de surveillance dont il relève (ex. : ministère des Finances, parlement).
- Le médiateur doit informer le public de son rôle et de son existence.
- Les services du médiateur doivent être accessibles à tous les contribuables (c'est-à-dire être gratuits).

Source : Résumé des contributions des participants aux tables rondes.

### 3.2.3. Cadres de contrôle fiscal

**Les cadres de contrôle fiscal ont évolué parallèlement à la discipline coopérative, et dans beaucoup de pays les contribuables doivent en être dotés pour avoir accès à un programme de discipline fiscale coopérative.** Un cadre de contrôle fiscal est la composante du système de contrôle interne qui vérifie que les déclarations de revenu d'une entreprise et les informations qu'elle divulgue sont justes et complètes. Son importance tient au fait qu'il peut garantir de manière vérifiable que les informations et déclarations communiquées par un contribuable sont à la fois exactes et complètes, ce qui va au-delà de l'obligation de soumettre des déclarations de revenu exactes, l'accent étant mis sur la divulgation d'informations et la transparence. Dans ce contexte, la divulgation d'informations renvoie au consentement du contribuable à informer l'administration fiscale des positions fiscales incertaines ou contestables adoptées dans sa déclaration et à aller au-delà des obligations de communication d'informations prévues par la loi. Quant à la transparence, elle renvoie au fait que le contribuable fournit suffisamment d'informations sur son système de contrôle interne pour que l'administration fiscale lui fasse confiance. De ce point de vue, le cadre de contrôle fiscal peut être une composante utile de l'analyse du risque (voir la partie sur les approches fondées sur les risques en matière de vérification fiscale). Bien souvent, il est une composante du système de contrôle général de l'entreprise.

**La publication intitulée *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks* (OCDE, 2016<sup>[1]</sup>), parue en 2016, décrit les six caractéristiques essentielles d'un cadre de contrôle fiscal : une stratégie fiscale doit être définie et endossée au plus haut niveau de l'entreprise ; le cadre doit être appliqué de manière exhaustive, c'est-à-dire couvrir toutes les transactions susceptibles d'avoir une incidence sur la position fiscale de l'entreprise ; les responsabilités doivent être attribuées clairement, étant entendu que la responsabilité ultime est assumée par le conseil d'administration, tandis que la division chargée des affaires fiscales est responsable de l'application (et dispose de ressources à cette fin) ; la gouvernance du cadre doit permettre de garantir que toutes les transactions et tous les événements concernés font l'objet d'une vérification, mais aussi qu'il en reste une trace écrite ; le cadre doit faire l'objet d'un suivi et être régulièrement testé. Ensemble, les cinq premières caractéristiques doivent permettre de remplir la sixième obligation, ce qui permet de garantir une bonne maîtrise des risques fiscaux. La configuration exacte et la mise en œuvre du cadre varient d'une entreprise à l'autre et en particulier d'un secteur à l'autre.**

**De plus en plus de multinationales sont déjà dotées d'un cadre de contrôle fiscal.** Dans l'idéal, un cadre de contrôle fiscal couvre les activités de la multinationale dans le monde entier, sans se limiter aux pays qui subordonnent l'accès aux programmes de discipline fiscale coopérative à l'existence d'un cadre de contrôle fiscal. Lorsqu'un tel cadre est en place, il peut constituer un outil utile pour instaurer la confiance. La mise en place d'un cadre de contrôle fiscal peut être un premier pas vers la discipline coopérative et peut encourager l'administration fiscale à adopter cette approche. Les administrations fiscales qui ne connaissent pas bien les cadres de contrôle fiscal peuvent avoir besoin d'aide pour la mise au point de processus permettant de les tester ou de les évaluer. Ce type d'accompagnement et de formation pourrait faire partie intégrante du renforcement des capacités en matière de discipline fiscale coopérative.

### **3.2.4. Principes édictés par les entreprises**

**Les principes fiscaux d'application volontaire connaissent une évolution relativement récente qui permet aux entreprises de préciser à quoi les autres peuvent s'attendre concernant leur comportement au regard des règles fiscales et qui offre l'occasion d'introduire une dose de redevabilité.** Les questions de l'enquête auprès des administrations fiscales sur laquelle repose ce rapport faisaient référence à la Déclaration du BIAC sur les meilleures pratiques fiscales en matière de relations avec les administrations fiscales des pays en développement. La plupart d'entre elles ont été libellées de manière à introduire une redevabilité concernant le respect des principes, mais plusieurs questions avaient pour but de déterminer le degré de connaissance des principes et leur utilité perçue, ainsi que de recueillir des pistes d'amélioration.

**Toutes régions confondues, une majorité écrasante d'agents des services fiscaux estiment que la Déclaration du BIAC sur les meilleures pratiques contribue à améliorer leurs relations avec les grandes entreprises. Toutefois, rares sont les agents qui connaissaient ces engagements.** Toutes régions confondues, plus de 80 % des agents (92 % dans la région ALC, 87 % en Asie, 85 % dans la zone OCDE et 80 % en Afrique) estiment que la Déclaration sur les meilleures pratiques est utile, mais bon nombre d'entre eux ne l'avaient jamais vue jusqu'alors – seulement 23 % des agents en Afrique, 33 % dans la zone OCDE, 34 % en Asie et 36 % dans la région ALC indiquant qu'ils en connaissaient l'existence avant de répondre à l'enquête. En outre, il existe une corrélation positive entre la connaissance des principes et la perception de leur utilité, ce qui laisse penser qu'informer davantage sur ces bonnes pratiques pourrait être fructueux.

**En plus de sensibiliser à l'existence des principes, il serait aussi possible de les améliorer.** Environ 50 % des agents (48 % dans la zone OCDE, 50 % dans la région ALC, 55 % en Afrique, 60 % en Asie) ont déclaré que les principes pourraient être améliorés et ont fourni des pistes d'amélioration.

**Certaines de ces pistes avaient trait au nombre d'engagements ou à leur contenu.** Il a par exemple été suggéré de développer les références aux prix de transfert et aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires (la rédaction des principes étant antérieure au lancement du projet BEPS) ; de clarifier la signification de certains termes (comme « raisonnable et pertinent ») ; d'ajouter des principes, par exemple un engagement à étendre les obligations à toutes les entités d'un groupe (« toutes les sociétés liées, dont les sociétés mères, devraient faciliter la circulation de l'information avec les autres entités du groupe ») ; d'insérer un principe visant à éviter les demandes de reports ou de prolongations qui ne sont pas dûment motivées (et celles formulées dans un but dilatoire) ; de faire expressément référence à la réparation des externalités et dommages à l'environnement, dont l'obligation d'obéir à la législation sur l'écofiscalité et de la soutenir, et à l'engagement d'œuvrer en faveur d'une alliance public-privé dans la lutte contre la corruption. Plus largement, les participants ont encouragé les entreprises à s'engager à divulguer des informations concernant les plus-values, les prix de transfert, les nouveaux types d'opérations et les nouveaux processus opérationnels dans la mesure du possible.

**D'autres suggestions portent sur des domaines dans lesquels d'autres principes pourraient être élaborés.** Au nombre des priorités citées figurent l'élaboration de principes régionaux et nationaux adaptés au contexte local, l'élaboration de principes sectoriels permettant de tenir compte de caractéristiques sectorielles susceptibles d'influer sur le respect des règles et la mise au point d'orientations spécifiques sur ce que pourraient faire les grandes entreprises pour entretenir des relations responsables avec les autorités fiscales dans les zones économiques spéciales. Les administrations ont proposé de définir des principes similaires pour les agents des services fiscaux (ces principes pourraient compléter les chartes sur les droits des contribuables) et des recommandations pratiques concernant le comportement à adopter par les agents et les procédures à mettre en place par les administrations pour encourager les multinationales à respecter les règles. Dans les diverses régions, plusieurs répondants ont suggéré de publier de bonnes pratiques et des études de cas pour illustrer l'application concrète des principes, par exemple des exemples de bonne coopération avec de gros contribuables et de comportement vertueux des entreprises, de même que de bonnes pratiques concernant la prévention et le traitement des différends fiscaux.

**Une dernière série de suggestions portait sur l'application des principes.** Certains répondants ont proposé la mise au point d'un mécanisme de sanction quand d'autres ont suggéré d'élaborer un système de reconnaissance à l'intention des entreprises/multinationales jugées respectueuses des principes. Il a également été suggéré d'établir des indicateurs spécifiques pour suivre la mise en œuvre des engagements (au sein des administrations comme des multinationales). Pour ce qui est de la sensibilisation, les répondants ont souligné la nécessité de mettre la Déclaration à disposition dans d'autres langues que l'anglais (en particulier l'espagnol et le français) et de multiplier les formations, y compris en ligne, les séminaires et les campagnes de communication, afin de sensibiliser les contribuables et les agents à l'existence et à l'importance de la Déclaration.

**L'enquête et les tables rondes ont mis en lumière d'autres thématiques susceptibles d'avoir leur place dans une version révisée de la Déclaration sur les meilleures pratiques.** Au cours des tables rondes, les difficultés rencontrées pour obtenir des informations de l'étranger ont été évoquées et plusieurs multinationales ont souligné que des améliorations devraient être possibles. Il pourrait aussi être utile de se pencher sur les méthodes de recrutement. Les multinationales pourraient par exemple à la fois s'engager à faciliter la formation dans un pays et tenir compte de l'impact du recrutement sur les capacités de l'administration fiscale. Les résultats pourraient en outre fournir des exemples de domaines dans lesquels il serait utile de détailler davantage les bonnes pratiques, par exemple de donner des informations supplémentaires sur ce que signifie la coopération dans la pratique et de préciser certains types d'informations qu'il pourrait être utile d'échanger (y compris des informations qui ne relèvent pas du domaine fiscal proprement dit, comme une description des chaînes de valeur).

**D'autres principes d'application volontaire apparus récemment pourraient servir de source d'inspiration pour améliorer les principes.** En 2018, la « B Team », qui regroupe des dirigeants,

notamment des dirigeants d'entreprises, et qui défend et met en pratique une autre manière de faire des affaires a défini un ensemble de principes fiscaux responsables (The B Team, 2018<sup>[7]</sup>), qui avaient été adoptés par 24 multinationales à la date de rédaction du présent document<sup>2</sup>. La B Team publie également une série d'études de cas sur l'application concrète de ces principes dans les multinationales qui les ont adoptés<sup>3</sup>. Les principes de la B Team fournissent davantage d'informations sur les comportements attendus, et certains d'entre eux portent sur des aspects traités dans le présent rapport. À titre d'exemple, s'agissant des relations avec les autorités, ils contiennent un engagement à fournir les informations détenues dans un autre pays le cas échéant (voir (The B Team, 2018<sup>[7]</sup>), principe 4B), échange qui est considéré comme problématique par beaucoup d'administrations. La B Team montre une voie qui peut être suivie pour introduire un principe de redevabilité en ce qui concerne l'adhésion à des principes volontaires, même si d'autres travaux sont nécessaires. Pour autant que les principes recourent les cadres de contrôle fiscal (lorsqu'ils existent), ceux-ci peuvent introduire une redevabilité, en particulier quand les administrations fiscales les évaluent dans le contexte des programmes de discipline fiscale coopérative. Autre possibilité : intégrer les principes dans les lignes directrices/les normes relatives au comportement attendu destinées aux administrations fiscales ou aux contribuables. Fournir davantage d'exemples de respect des principes dans la pratique (comme le fait la B Team à travers ses études de cas) est un moyen de donner confiance aux administrations concernant les situations de non-respect des principes.

**Pour renforcer la redevabilité, les pays pourraient faire figurer les bonnes pratiques dans les chartes des contribuables et/ou autres documents décrivant le comportement attendu.** Les bonnes pratiques ayant été définies et approuvées par les multinationales elles-mêmes, elles représentent un ensemble de normes directement utilisables comme référence par les autorités fiscales. L'intégration des bonnes pratiques dans les mécanismes de redevabilité nationaux pourrait encourager leur respect, de même que le fait de donner aux autorités fiscales les moyens de détecter les comportements moins vertueux qu'attendu. Une telle approche aurait peut-être aussi pour effet de sensibiliser aux bonnes pratiques les filiales des multinationales, à commencer par celles qui sont dans les pays en développement, et les administrations fiscales.

**La redevabilité commence dans les entreprises elles-mêmes.** Lorsque les principes vont au-delà des obligations légales en vigueur dans un pays, il est probablement difficile pour l'administration fiscale d'obliger le contribuable à rendre des comptes. Il incombe donc en premier lieu à l'entreprise de mettre sur pied des systèmes et processus garantissant le respect des principes. Dans les grandes multinationales, il peut être difficile de garantir que toutes les filiales auront le même comportement, en particulier quand la distinction entre ce qui relève de la politique de l'organisation et ce qui n'en relève pas comporte une part de subjectivité. Des processus de redevabilité internes peuvent donc contribuer à garantir une cohérence à l'échelle de l'organisation. C'est dans ce but que PricewaterhouseCoopers (PwC) a mis sur pied des comités fiscaux.

### Encadré 3.3. Les comités fiscaux (*Tax Policy Panels*) de PwC

**Les principes suivis par PwC en matière de conseil fiscal figurent dans son Code de conduite en matière fiscale commun au réseau mondial (*Global Tax Code of Conduct*, GTCC). Ces principes sont les suivants :**

1. Les conseils fiscaux qui aboutissent à la divulgation de positions fiscales dans la déclaration de revenu d'un client doivent reposer sur une base crédible en droit fiscal.
2. L'efficacité des conseils fiscaux ne peut reposer sur l'ignorance de faits pertinents par l'autorité fiscale. Les conseils fournis par un cabinet du réseau PwC reposent sur l'hypothèse que le client fera toutes les déclarations qui lui permettront d'être en conformité avec la législation et permettront à l'autorité fiscale de rechercher d'autres éléments si elle le souhaite.

3. Les conseils fiscaux sont fournis dans le contexte des faits et circonstances spécifiques communiqués par le client concerné et sont cohérents compte tenu de ces faits et circonstances.
4. Les conseils fiscaux sont donnés après examen de considérations plus générales, selon les circonstances, dont les risques économiques, commerciaux et de réputation et les conséquences de la manière dont les parties prenantes risquent d'interpréter un comportement donné.
5. Les cabinets du réseau PwC fournissent à leurs clients des conseils sur les possibilités que leur offre la législation fiscale en tenant compte de tous les principes contenus dans le présent code.

Les cabinets du réseau PwC sont censés fournir des conseils aux clients sur la base d'une analyse technique rigoureuse, mais les principes contenus dans le GTCC sont bien loin de se limiter à des principes de nature technique. Les conseillers fiscaux employés par PwC doivent soumettre leurs projets à des comités fiscaux (*Tax Policy Panels*, TPP) si certains critères, dont certains sont similaires à ceux qui entraînent une obligation de déclarer ses positions fiscales, sont remplis. Le TPP examine le projet en tenant compte des principes énoncés dans le GTCC et l'évalue sans se limiter à ses aspects techniques. Il tient compte en particulier de la politique fiscale, des risques systémiques, économiques, commerciaux et de réputation et de la manière dont les parties prenantes pourraient percevoir tel ou tel comportement. Les décisions rendues par les TPP ont valeur de recommandations à suivre. Conscients que les différents cabinets du réseau PwC travaillent dans des territoires différents qui n'ont pas tous la même culture juridique, les présidents des TPP se réunissent régulièrement pour parler des questions soumises aux comités. Ces réunions ont pour but de favoriser une harmonisation internationale de l'examen des dossiers.

Les TPP contribuent à une approche beaucoup plus globale du conseil fiscal, tenant compte du contexte local dans lequel il est fourni.

Au 30 juin 2021, des TPP avaient été créés dans 34 territoires. Durant l'exercice 2021, plus de 560 problématiques ont été examinées et traitées par les TPP.

Source : PwC.

### 3.2.5. Limiter les possibilités de corruption

**D'après l'enquête, il existe dans toutes les régions une corruption perçue, qui est faible mais néanmoins inquiétante.** Les contribuables comme les administrations doivent agir avec fermeté pour réduire les possibilités de corruption et les facteurs qui l'encouragent.

**L'existence de codes de conduite clairs à l'intention des administrations fiscales et des multinationales réduit le risque de comportement répréhensible.** Il peut être utile de faire figurer des exemples dans ces codes (ex. : proscription des cadeaux). Les sciences comportementales montrent que le fait de mettre les individus dans des situations de dilemme moral ou de conflit d'intérêts semblables à celles rencontrées dans la réalité réduit le risque de comportement répréhensible. Les personnes qui ont eu la possibilité de s'interroger sur un dilemme à l'avance sont plus susceptibles d'agir avec intégrité lorsqu'elles y sont réellement confrontées (OCDE, 2018<sup>[8]</sup>). De même, il pourrait être envisagé que les questions éthiques deviennent partie intégrante des séminaires et formations techniques, au lieu de les considérer comme une thématique à traiter de manière distincte des autres.

**Les administrations ont déclaré que des protocoles de communication clairs, dans le cadre desquels les vérificateurs présentent à leurs collègues les échanges qu'ils ont avec le contribuable atténuent le risque de comportement fautif.** L'introduction d'une procédure type pour examiner les conclusions des vérifications fiscales visant les gros contribuables, éventuellement accompagnée de la

réalisation d'une analyse statistique du recouvrement d'impôts de nature à faciliter le repérage d'incohérences, pourrait aussi avoir une utilité. L'augmentation du nombre de vérificateurs participant aux vérifications et, au minimum, le fait d'éviter les rencontres en face à face entre un contribuable et un agent de l'administration fiscale ont également été cités parmi les mesures qui empêchent les comportements répréhensibles.

**Les pouvoirs publics devraient veiller à ce que des règles législatives, des cadres d'action et des cadres administratifs viennent à l'appui des efforts déployés pour lutter contre la corruption.** La Recommandation de l'OCDE sur l'intégrité publique est un instrument complet en ce sens qu'elle vise à favoriser l'intégrité en conjuguant des mesures répressives et dissuasives et la promotion d'une culture de l'intégrité. Le Manuel de l'OCDE sur l'intégrité publique (OCDE, 2020<sup>[9]</sup>) propose des conseils pratiques pour la mise en œuvre de la Recommandation.

**Les pouvoirs publics peuvent s'appuyer sur la législation pour favoriser l'intégrité publique dans les entreprises.** À titre d'exemple, dans beaucoup de pays une loi exige que les entreprises se dotent d'un programme de conformité anticorruption, comprenant des politiques définies par l'entreprise en matière de lutte contre la corruption, des mesures de renforcement des capacités, des circuits de signalement et des fonctions de gestion des risques et de contrôle interne (OCDE, 2020<sup>[9]</sup>).

**Pour lutter contre la corruption active, les pays peuvent devenir partie à la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales<sup>4</sup>.** Cet instrument fait de la corruption d'agents publics étrangers une infraction pénale et rend la corruption moins tentante parce qu'elle oblige les pays signataires à refuser expressément la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers. Les signataires de cette convention s'engagent à faire de la corruption d'agents publics étrangers une infraction pénale en droit interne. Une législation interne ayant une portée extraterritoriale peut être un bon moyen d'améliorer la culture au sein des entreprises. Au Royaume-Uni, la loi de 2011 contre la corruption et son article 7 ont introduit une nouvelle infraction – le fait de ne pas empêcher la corruption. D'après des études, cette loi a fait évoluer sensiblement les politiques et pratiques aussi bien au niveau des multinationales, visées par la loi qu'au niveau de leurs fournisseurs (voir par exemple (Goldstraw-White et Gill, 2016<sup>[10]</sup>) et (LeBaron, 2017<sup>[11]</sup>)).

### 3.3. Transparence et communication

**Transparence et communication sont étroitement liées.** Les participants aux tables rondes ont souligné qu'une mauvaise communication nuisait à la volonté de transparence à l'égard de l'administration fiscale. Plusieurs recommandations et bonnes pratiques ont été formulées. Elles ne concernent pas seulement la communication directe entre contribuables et administrations, portant sur un champ plus large, par exemple la nécessité d'accroître la transparence des processus qui encadrent la relation entre gros contribuables et administrations fiscales afin de renforcer la confiance du public en général. L'enquête ayant révélé que les agents sont plus nombreux à percevoir une volonté de coopération qu'à avoir l'impression que les entreprises se montrent transparentes et franches concernant les renseignements qu'elles fournissent, dans beaucoup de pays, l'enjeu est sans doute davantage d'améliorer le dialogue et son contenu que d'accroître la participation aux procédures formelles.

**Les tables rondes ont montré que les multinationales et les administrations fiscales étaient disposées à favoriser un dialogue plus franc et plus régulier entre les contribuables et les autorités fiscales, non seulement lors des vérifications fiscales ou du calcul de l'impôt, mais aussi de manière régulière.** Différentes stratégies sont déployées pour multiplier les circuits de communication entre contribuables et administrations et pour améliorer les circuits existants. Ces stratégies vont de l'établissement d'un dialogue au stade de l'élaboration des politiques à l'amélioration des demandes d'informations formulées au cours des vérifications. Les deux parties ont intérêt à une communication plus

efficace et à une diminution du nombre de différends. Même si les participants aux tables rondes se sont en général montrés favorables à l'idée d'intensifier le dialogue informel pour empêcher la survenue de différends avérés, il reste nécessaire que des politiques et procédures claires soient en place pour éviter d'ouvrir la porte à la corruption ou à d'autres comportements répréhensibles.

### **3.3.1. Dialogue multilatéral**

**Plusieurs entreprises connaissant le Programme international pour le respect des obligations fiscales (ICAP) ont souligné qu'il favorisait un dialogue multilatéral ouvert et coopératif entre multinationales et administrations fiscales.** Même s'il a été admis que l'ICAP était peut-être inadapté à beaucoup de pays en développement, nombre de participants aux tables rondes ont fait observer qu'il fallait trouver une solution pour que s'instaure un dialogue multilatéral plus souple et à plus haut niveau entre les multinationales et les administrations fiscales.

**Offrir une solution pour faciliter l'établissement d'un dialogue multilatéral entre multinationales et administrations fiscales en dehors de l'ICAP pourrait être positif pour les deux parties.** Beaucoup de multinationales ayant déploré une méconnaissance de leurs structures et de leurs chaînes de valeur par les administrations fiscales, il pourrait être profitable de présenter ces aspects dans le cadre d'échanges impliquant simultanément plusieurs pays. En engageant avec leurs pairs un dialogue avec les multinationales, les administrations fiscales, en particulier celles qui ont des capacités limitées, pourraient renforcer leurs compétences et parvenir à une meilleure compréhension. Quant aux multinationales, elles pourraient fournir volontairement des informations supplémentaires, par exemple dans le cadre de déclarations pays par pays, auxquelles les administrations fiscales des pays en développement n'auraient en d'autres circonstances pas accès.

**D'autres travaux sont nécessaires pour évaluer la viabilité d'un mécanisme de dialogue multilatéral d'application volontaire, pour apprécier la demande des multinationales et des administrations fiscales et, à supposer que cette demande existe, pour définir les caractéristiques du programme.** L'OCDE va s'efforcer d'établir une coopération avec d'autres acteurs, dont la division chargée du renforcement des capacités au sein de l'administration fiscale du Royaume-Uni, pour définir les grandes lignes d'un programme et l'expérimenter à titre pilote s'il est viable.

### **3.3.2. Forums de dialogue avec les parties prenantes**

**Plusieurs administrations ont créé des espaces au sein desquels différents acteurs, dont des représentants des administrations fiscales et des multinationales, se retrouvent régulièrement pour discuter et proposer des conseils sur des questions et procédures fiscales.** Les administrations fiscales peuvent utiliser ces espaces pour annoncer des modifications de la réglementation ou des procédures ou encore pour recueillir des avis sur la manière dont les procédures administratives pourraient être simplifiées. Les entreprises comme les administrations fiscales ont souligné l'intérêt de ces forums, qui offrent la possibilité de repérer des problèmes communs à un grand nombre de contribuables. Ils peuvent aussi faciliter l'apprentissage mutuel, y compris entre contribuables, et le respect des obligations.

**Certaines entreprises ont signalé que ces espaces pouvaient améliorer l'image de l'administration fiscale en lui offrant l'occasion de montrer qu'elle est disposée à avoir un dialogue constructif avec les contribuables et à faire preuve d'équité et de transparence à leur égard.** À l'évidence, ces effets positifs ne se matérialisent que si les forums sont conçus pour être ouverts et transparents et attirent une large participation. Il doit aussi être démontré qu'ils ont un impact en ce sens que les discussions qui ont lieu en leur sein sont suivies d'effets.

**Il faut accorder de l'importance à la manière d'associer les parties prenantes et à la nécessité de préférer, dans certains cas, des forums spécialisés dans certains sujets.** Lorsque des problèmes sont communs à de nombreux contribuables, il peut être intéressant que les forums soient largement

ouverts. Lorsque les problèmes sont plus spécifiques, il peut être nécessaire que les forums soient eux aussi plus spécialisés pour pouvoir réellement jouer un rôle. De même, les contributions communes de contribuables ou associations de contribuables peuvent être utiles dans le cadre de certaines thématiques, mais dans d'autres cas, elles obligent à apporter des réponses générales pour garantir un consensus entre tous les signataires de la contribution, ce qui peut réduire l'intérêt des contributions pour l'administration. En 2015, l'administration fiscale du Kenya (Kenya Revenue Authority, KRA) a créé un cadre pour gérer les relations avec les parties prenantes. Ce Cadre pour le dialogue avec les parties prenantes prévoit plusieurs modalités de dialogue avec les contribuables et au sein de l'administration. L'Encadré 3.4 décrit la manière dont il a fonctionné lors de l'introduction d'une nouvelle formule de calcul des remboursements de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

### Encadré 3.4. Dialogue avec les parties prenantes au Kenya – Formule de calcul des remboursements de TVA

La KRA a créé le Cadre pour le dialogue avec les parties prenantes en 2015. En parallèle, il l'a doté d'un Secrétariat et a instauré un mécanisme garantissant un suivi centralisé et une procédure graduelle pour le traitement des problèmes soulevés par les parties prenantes.

L'introduction d'une nouvelle formule de calcul des remboursements de TVA dans le cadre du règlement de 2017 sur la TVA a été source de difficultés, en particulier pour les exportateurs, qui étaient dans l'incapacité d'utiliser leurs crédits de TVA et ont été confrontés à des problèmes de trésorerie et de liquidité.

Face à cette situation, la KRA a engagé un dialogue systématique avec les contribuables et avec d'autres acteurs au sein de l'administration dans le cadre d'une série d'activités. Ce processus a finalement conduit à l'adoption d'un règlement sur la TVA amendé, en 2019, qui a introduit une version révisée de la formule de calcul des remboursements et a permis de remédier aux difficultés auxquelles s'étaient heurtés les contribuables. Les mécanismes de dialogue sont les suivants :

- cinq groupes de travail hebdomadaires avec les équipes techniques pour élaborer des solutions ;
- trois réunions consultatives techniques/sectorielles mensuelles avec des représentants des entreprises afin d'examiner les résultats des travaux des groupes de travail ;
- deux tables rondes trimestrielles avec l'équipe de direction de la KRA pour élaborer la politique de la KRA ;
- trois réunions de concertation avec le ministère des Finances pour permettre un dialogue direct sur les politiques entre la KRA, le ministère et les entreprises ;
- deux réunions de concertation avec le parlement – pour démontrer, sur la base d'éléments fournis par les parties prenantes concernées, qu'il était nécessaire de modifier la formule.

Les réactions à cette approche ont été positives, l'Association kenyane des entreprises du secteur manufacturier ayant souligné l'importance de la formule révisée et le rôle du dialogue établi par la KRA dans la résolution des difficultés auxquelles les entreprises du secteur étaient confrontées.

Source : D'après *Achieving Effective Stakeholder Engagement: A Case Study of VAT Refunds Formula* – consultable à l'adresse [https://www.kra.go.ke/images/publications/Achieving-Effective-Stakeholder-Engagement\\_A-Case-Study-of-VAT-Refunds-Formula.pdf](https://www.kra.go.ke/images/publications/Achieving-Effective-Stakeholder-Engagement_A-Case-Study-of-VAT-Refunds-Formula.pdf)

### 3.3.3. Consultation sur les projets de réglementation

**Les multinationales et les administrations fiscales ont souligné qu'il était bénéfique d'associer les contribuables à l'élaboration des projets de réglementation.** Associer les contribuables (et leurs conseillers) à l'élaboration des projets de réglementation peut renforcer l'efficacité de l'administration mais aussi garantir que les contribuables sont informés des normes et convaincus de leur bien-fondé parce qu'ils ont en quelque sorte le sentiment qu'elles sont les leurs.

**Ces concertations doivent impérativement être ouvertes et transparentes** pour inspirer confiance et pour qu'une concertation légitime ne soit pas perçue comme une pression abusive (ou ne se transforme pas en une pression abusive) (voir Pressions et transparence publique).

### 3.3.4. Langue

**Les administrations des pays non anglophones ont évoqué à plusieurs reprises les problèmes d'ordre linguistique rencontrés dans leurs relations avec les multinationales et lorsqu'elles demandent des informations à d'autres administrations fiscales.** Si les multinationales ont l'habitude d'utiliser l'anglais comme langue véhiculaire, tel n'est pas le cas de beaucoup d'administrations fiscales. Dans beaucoup de pays en développement multilingues, en particulier ceux dans lesquels la langue de l'ancien colonisateur est une langue officielle, les agents des services fiscaux doivent être prêts à travailler dans une deuxième langue. Quant aux multinationales, elles peuvent éprouver des difficultés à travailler directement dans la langue nationale, les équipes de direction pouvant être dans l'impossibilité d'approuver des documents si elles ne parlent pas couramment la langue concernée.

**Les contribuables doivent respecter l'obligation d'utiliser la langue nationale lorsqu'ils présentent des documents et fournir une traduction de très bonne qualité.** Il faut faire preuve d'une grande prudence lorsqu'il existe un risque qu'un terme particulier soit interprété différemment, ce qui signifie que toutes les parties doivent s'assurer qu'elles mettent les mêmes choses sous les termes utilisés. Lorsque le personnel de l'administration fiscale dispose de compétences linguistiques, l'administration peut envisager d'adopter l'anglais si ce choix permet d'obtenir plus vite des réponses ou améliore le dialogue avec la hiérarchie de l'entreprise. Dans le cas où des documents doivent être traduits, il faut accorder le délai nécessaire pour que la traduction soit de qualité. Demander un juste volume d'informations plutôt que de grandes quantités de données (voir Informations et données) permet aux contribuables de fournir plus facilement les informations traduites rapidement, tout comme le fait de faire preuve de souplesse concernant le format des données (lorsque c'est possible).

### 3.3.5. Informations et données

**La nécessité d'accéder à des informations utiles plutôt qu'à de simples données a été abordée dans toutes les tables rondes.** Il ressort de l'enquête comme des tables rondes que les administrations fiscales se plaignent d'une réactivité insuffisante à leurs demandes de renseignements, que ce soit de la part des contribuables ou, lorsqu'elles utilisent les mécanismes d'échange d'informations, de la part d'autres administrations. Parallèlement, les entreprises se plaignent du manque de clarté des demandes de renseignements, du format inhabituel dans lequel les informations doivent parfois être fournies et du fait que certaines demandes portent sur un gros volume de données plutôt que sur des informations précises. Formuler des demandes plus précises au lieu d'exiger de grandes quantités de données est bénéfique aux administrations fiscales comme aux contribuables. Les contribuables peuvent se conformer plus facilement aux exigences de l'administration, tandis que l'administration est certainement plus efficace si les agents n'ont pas à se perdre dans d'énormes volumes de données. La confiance s'en trouve vraisemblablement durablement améliorée, les contribuables étant au fil du temps plus enclins à répondre à des demandes de renseignements plus ciblées et plus compréhensibles.

**Améliorer le recueil d'informations dans le cadre de la déclaration de revenu initiale et pouvoir accéder aux données détenues par d'autres services de l'administration et aux données de tiers sont aussi des moyens de limiter la nécessité de demander d'autres informations par la suite.** Dans certains pays, les renseignements demandés dans les déclarations de revenu ne sont pas suffisants, si bien que de nombreuses informations supplémentaires doivent être réclamées ensuite. Pour améliorer le recueil de données, il faut donc commencer par veiller à ce que les déclarations de revenu demandent suffisamment d'informations (sans pour autant demander des informations superflues). La possibilité de consulter des données détenues par d'autres services de l'administration (les douanes par exemple) ou par des tiers, peut aider l'administration fiscale à analyser les risques et à réduire et cibler les demandes de renseignements ultérieures. L'accès à des données externes, de même que l'adoption de politiques et procédures permettant l'utilisation de ces données, demeurent un problème pour beaucoup de pays en développement. L'élimination des restrictions internes à l'administration concernant l'échange de données et l'accès aux données détenues par des tiers seraient donc de bons points de départ pour améliorer le recueil d'informations dans son ensemble. Il faut cependant qu'en parallèle, des réformes permettent une réelle utilisation de ces données.

**Plusieurs recommandations et bonnes pratiques de nature à améliorer le recueil d'informations par les administrations fiscales ont été évoquées, notamment :**

- **Utiliser des processus automatiques pour recueillir et analyser les informations.** Il s'agit là d'un moyen de rendre le respect des exigences de l'administration moins coûteux et de mieux cibler les demandes de renseignements ultérieures. Il peut y avoir des difficultés lorsque les interfaces de l'administration fiscale ne sont pas les mêmes que celles du contribuable, ce qui peut compliquer la réponse à la demande ou poser des problèmes liés à l'asymétrie des données.
- **Offrir des possibilités de discussion au sujet des objectifs de la demande de renseignements, pour apprécier s'il y a un moyen plus simple d'y répondre.** Durant les tables rondes, des exemples dans lesquels des discussions ont permis de cerner les questions en jeu et d'affiner en conséquence les demandes de renseignements ont été cités. Dans certains cas, la quantité de renseignements demandée ne représentait plus que 20 % de la demande initiale. Ces discussions ont également porté sur le format dans lequel les informations doivent être transmises. Une souplesse de l'administration sur ce point peut lui permettre d'obtenir les renseignements tout en réduisant sensiblement le temps nécessaire au contribuable pour répondre à la demande. Plus ces dialogues ont lieu tôt, plus ils sont de nature à accroître la qualité et la rapidité des réponses.
- **Tirer des enseignements de l'expérience.** Améliorer le recueil d'informations une année, mais recommencer comme avant les années suivantes est à la fois laborieux et contre-productif. La stabilité du personnel est un moyen évident de limiter ce risque, en particulier lorsque des connaissances propres à un secteur ont été acquises. Il pourrait aussi être envisagé que les vérifications fiscales soient suivies d'un échange grâce auquel l'administration et le contribuable analyseraient la vérification et repèreraient des possibilités de compromis/de solutions pour les années suivantes. Ces discussions peuvent donner lieu à l'établissement de procès-verbaux (et, dans certains pays, aboutir à des engagements contraignants sur certains aspects), si bien qu'en cas de changement de personnel, il existe une trace écrite de la solution envisageable face à un problème donné.

**Le délai accordé au contribuable pour répondre aux demandes de renseignements ne doit pas être laissé au hasard.** Les contribuables peuvent avoir des difficultés à respecter des délais courts lorsqu'un gros volume de données est demandé, qui plus est dans un format inhabituel. L'administration fiscale doit donc fixer des délais réalistes.

**Dans toutes les tables rondes, la difficulté à obtenir des données détenues dans d'autres pays a été évoquée,** les administrations fiscales faisant part de problèmes pour obtenir des réponses de la part des multinationales comme des administrations fiscales étrangères. Si les administrations fiscales peuvent

vraisemblablement améliorer la situation en agissant sur la nature et le format des informations demandées, il faut qu'en parallèle les multinationales consentent à fournir des données qui se trouvent ailleurs lorsque la demande leur en est faite et que les administrations fiscales étrangères acceptent de répondre aux demandes d'informations, ce qui suppose qu'elles aient conscience que les administrations de pays en développement membres des réseaux d'échange d'informations depuis peu manquent parfois d'expérience en matière de demande de renseignements.

**Les contribuables exigent des garanties concernant la sécurité des informations.** Les contribuables tiennent à ce que la confidentialité de leurs informations soit garantie, et cette condition doit être remplie pour qu'ils fournissent des renseignements complémentaires, en particulier des informations sensibles. Les administrations fiscales peuvent donc avoir à les rassurer concernant les politiques en place pour garantir la sécurité de l'information (et, si nécessaire, à améliorer ces politiques) afin d'établir une relation de confiance.

### ***3.3.6. Établissement de relations et gestion des relations***

**Les participants aux tables rondes ont évoqué l'utilité de bonnes relations interpersonnelles entre les contribuables et l'administration fiscale, tout en reconnaissant la nécessité de se prémunir contre le risque que ces relations soient utilisées à mauvais escient.** Beaucoup de participants ont souligné que la stabilité du personnel est une bonne chose, les contribuables comme les administrations préconisant de limiter le plus possible le changement de composition des équipes, en particulier les changements touchant des interlocuteurs directs. L'économie comportementale a mis en évidence l'incidence que l'effet du messenger (importance de l'image de la personne qui délivre le message) peut avoir sur les relations, même si ce phénomène n'a pour l'heure pas été étudié en profondeur dans le contexte des relations entre contribuables et administrations fiscales.

**D'autres travaux sont nécessaires pour comprendre ce qui fait qu'une relation fructueuse se noue entre les multinationales et les administrations fiscales. C'est particulièrement vrai dans le cas des pays en développement, où de multiples facteurs – le pouvoir, la culture, les questions raciales, et la maîtrise de l'anglais, par exemple – pourraient influencer sur les relations interpersonnelles.** L'OCDE entend rechercher des partenaires pour étudier plus avant ces questions.

**Les capacités/compétences du personnel pourraient jouer un rôle dans l'établissement d'un dialogue constructif entre contribuables et administrations fiscales.** Les agents formés aux aspects complexes liés à la fiscalité internationale étant peu nombreux dans beaucoup de pays en développement, il peut être difficile d'établir un dialogue plus ouvert avec les multinationales. De même, lorsqu'une multinationale a peu de personnel chargé des fonctions fiscales dans sa filiale locale, il est possible qu'aucun employé ne puisse s'engager dans un dialogue plus ouvert. Le renforcement des capacités peut certes y remédier à long terme, mais à brève échéance, il faut mettre en place des procédures garantissant une utilisation efficiente de ressources limitées. Il est par exemple envisageable de définir quel personnel sera nécessaire pour assurer ce dialogue et à quelle étape du dialogue il devra être mobilisé.

### ***3.3.7. Structures de gouvernance de nature à faciliter le dialogue***

**Des structures de gouvernance et des procédures de dialogue bien définies peuvent clarifier la situation pour les contribuables et les administrations fiscales.** D'après les administrations fiscales, les multinationales pourraient concevoir leurs mécanismes de gouvernance interne de manière à pouvoir coopérer avec les administrations fiscales (ex. : délégations de pouvoir, politiques de communication), ce qui faciliterait le dialogue et la coopération. Il est aussi important de clarifier le rôle des conseillers. Les conseillers peuvent certes jouer un rôle de médiation entre l'administration fiscale et le contribuable, mais lorsque leur fonction est floue, ils peuvent être source de confusion supplémentaire – par exemple lorsque l'administration leur demande de fournir des informations auxquelles le contribuable ne lui donne pas

accès. La clarté des structures de gouvernance est importante aussi au sein de l'administration fiscale. Au cours des tables rondes, plusieurs représentants d'entreprises ont fait part de difficultés liées au manque de clarté des fonctions et ont souligné qu'il était important que l'administration soit transparente au sujet de l'utilisation faite des renseignements communiqués et garantisse un traitement impartial des différends.

**La numérisation et l'automatisation offrent des outils supplémentaires pour la gestion des relations entre contribuables et administrations.** Plusieurs participants aux tables rondes ont estimé que les services fiscaux en ligne avaient renforcé la coopération des multinationales en leur permettant de remplir plus facilement leurs obligations fiscales à distance, en accélérant les paiements (favorisant le respect des délais), en facilitant l'exécution des paiements pour les multinationales qui ont besoin de l'autorisation de divisions situées à l'étranger et en donnant la possibilité aux sociétés mères d'assurer un suivi des déclarations fiscales et paiements effectués par leurs filiales. Il a été souligné qu'il fallait tester et expérimenter à titre pilote tout nouveau service en ligne pour s'assurer qu'il était facile à utiliser et tenir compte des retours d'informations des contribuables pendant la phase de conception.

**Dans certains pays, l'établissement d'un dialogue après la vérification fiscale permet au vérificateur et au contribuable de « tirer des enseignements » de la vérification.** Ce dialogue permet aux deux parties de repérer ensemble les aspects à améliorer dans la perspective de vérifications ultérieures, qui sont ainsi facilitées. Dans certains cas, il conduit à des accords formels sur le traitement futur de certains aspects complexes.

### **3.3.8. Pressions et transparence publique**

**L'exercice de pressions a été relativement peu abordé durant les tables rondes, sans doute parce que les participants ne se considéraient pas comme directement concernés.** Pour les participants, l'exercice de pressions est une activité qui se déroule en réalité ailleurs, souvent dans le cadre de relations impliquant la classe politique ou des agents occupant un niveau plus élevé dans la hiérarchie que ceux présents aux tables rondes. Ainsi, alors que les agents des services fiscaux ont répondu aux autres questions de l'enquête d'après leur propre expérience des relations avec les contribuables, dans ce domaine, leurs perceptions reposent davantage sur ce qui, selon eux, se déroule ailleurs.

**L'idée que la transparence des relations entre contribuables et agents/responsables politiques peut améliorer la situation a fait l'unanimité.** Beaucoup de pays font appel à des registres de déclarations des intérêts et publient les procès-verbaux des réunions de ministres et responsables de haut niveau. De même, les entreprises peuvent mettre les procès-verbaux de réunions à la disposition du public.

**Des procédures de gouvernance claires limitent le risque de pression abusive.** Veiller à ce que les incitations fiscales soient prévues dans le code des impôts et à ce qu'aucun avantage ne puisse être consenti de manière arbitraire non seulement par le ministre des Finances mais aussi par d'autres ministres limite le risque qu'une pression soit exercée en vue de l'obtention d'un avantage spécifique à une entreprise. L'organisation de consultations ouvertes et transparentes et l'existence d'instances de dialogue au sujet de projets législatifs et réglementaires sont des moyens de convaincre qu'une loi n'est pas le fruit d'une pression abusive. S'agissant des dossiers individuels, bon nombre des mesures citées dans le cadre de la lutte contre la corruption sont également pertinentes.

**La tension autour de cette question est appelée à perdurer en raison d'un inévitable biais de perception : ce qu'une personne perçoit comme une inquiétude légitime quant aux conséquences d'une nouvelle loi sur l'activité des entreprises est perçue par une autre comme une pression induite.** Pour réduire cette différence de perception, il faut renforcer la confiance et la transparence du processus d'élaboration des politiques et des contacts entre l'administration et le secteur privé/les groupes de pression. Les principes de transparence et d'intégrité des activités de lobbying énoncés par l'OCDE (OCDE, 2014<sup>[12]</sup>) fournissent des orientations et indications utiles aux décideurs qui entendent améliorer l'intégrité et la transparence.

**Les agents de régions où les multinationales sont davantage perçues comme disposées à expliquer leurs positions et décisions fiscales au public sont plus nombreux à juger dignes de confiance les renseignements communiqués par les multinationales, ce qui laisse penser que les multinationales pourraient avoir intérêt à se montrer plus transparentes à l'égard du public.** Même si cette corrélation doit être traitée avec prudence parce que seule une partie des personnes interrogées a répondu à la question de savoir si les multinationales sont prêtes à expliquer leurs positions fiscales, elle laisse penser que le consentement à exposer sa situation fiscale publiquement améliore également la communication et les relations de confiance avec les administrations fiscales. Pour les multinationales, il est peut-être plus facile de faire preuve d'ouverture dans le pays où se trouve le siège et où les équipes de direction peuvent parler avec la presse/le parlement et avec l'administration fiscale. Il faudrait peut-être conduire une réflexion supplémentaire sur la manière de favoriser un dialogue plus ouvert dans les pays où se trouvent les filiales.

### 3.4. Programmes de renforcement des capacités

**Bon nombre des moyens de renforcer la confiance cités dans ce rapport nécessitant un personnel formé, les programmes de renforcement des capacités jouent un rôle important dans les administrations fiscales comme dans les entreprises/cabinets de conseil.** Le renforcement des capacités en fiscalité internationale, en particulier concernant les questions relatives aux prix de transfert, est un axe prioritaire du renforcement des capacités dans les administrations fiscales. Les entreprises reconnaissent elles aussi la nécessité de renforcer ces capacités, le manque d'expertise de l'administration fiscale concernant certains aspects de la fiscalité internationale étant considéré comme l'une des dix premières causes d'insécurité fiscale (sur 21) par les multinationales présentes en Afrique (6<sup>e</sup>), en Asie (9<sup>e</sup>) et dans la région ALC (10<sup>e</sup>).

**Si les compétences techniques sont à l'évidence importantes, il est aussi nécessaire de renforcer les capacités dans certains domaines autres que la fiscalité à proprement parler, en particulier en communication.** Ces compétences sont rarement incluses dans les programmes de renforcement des capacités existants. D'autres travaux sont donc nécessaires pour déterminer comment renforcer toutes les compétences nécessaires à l'instauration d'un dialogue constructif entre contribuables et autorités fiscales.

#### 3.4.1. Inspecteurs des impôts sans frontières

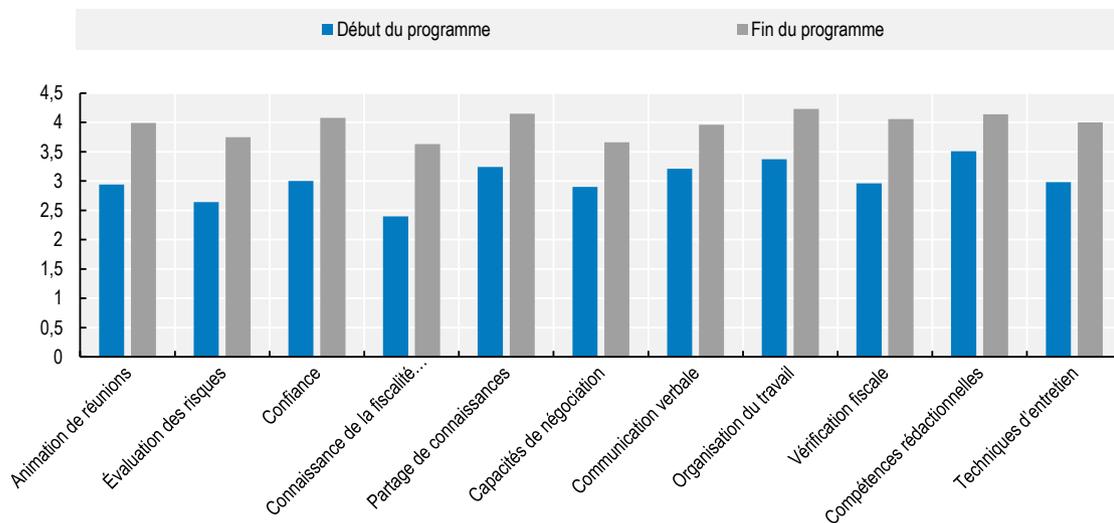
**Les programmes mis en place dans le cadre de l'initiative Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF) proposent un soutien concret entre pairs dans des situations réelles.** Les experts qui fournissent une assistance peuvent ainsi repérer certains problèmes et définir les solutions envisageables avec l'autorité fiscale. Bien que l'IISF mette principalement en avant les recettes fiscales recouvrées grâce à l'intervention dans des dossiers (1.6 milliard USD fin 2021), de plus en plus de données ponctuelles montrent que ses programmes permettent aussi d'améliorer la discipline fiscale.

**Parce qu'ils consistent à accompagner une administration fiscale pendant une période relativement longue dans le cadre de situations réelles, les programmes IISF permettent de renforcer les capacités dans des domaines techniques, mais aussi concernant les procédures à l'œuvre pendant une vérification fiscale visant une multinationale et les compétences spécialisées associées.** Comme souligné dans l'Encadré 3.5, ces programmes renforcent les capacités dans plusieurs des domaines abordés dans ce rapport, en particulier l'analyse de risque et la communication. Les administrations de pays qui ont fait appel à ces programmes sont de plus en plus nombreuses à faire part de retombées autres que l'accroissement des recettes fiscales recouvrées auprès des entreprises visées par une vérification : elles estiment que les multinationales sont plus respectueuses de leurs obligations,

notamment qu'elles sont plus nombreuses à déposer leur déclaration de revenu en temps voulu et à se montrer réactives.

**L'IISF tente de plus en plus d'évaluer les répercussions de son action au-delà de la hausse des recettes fiscales**, reconnaissant que les retombées à long terme sur la discipline fiscale peuvent être également, voire plus importantes que le recouvrement de recettes fiscales supplémentaires dans un dossier donné. Le Graphique 3.1 présente les retombées des programmes IISF sur les compétences des vérificateurs. Il est nettement plus difficile d'apprécier les effets autres que la hausse des recettes fiscales et de déterminer s'il y a un lien de cause à effet. Ce problème est fréquent lorsque l'on cherche à évaluer l'impact du renforcement des capacités dans des domaines relativement abstraits, si bien que l'on peut être tenté de se concentrer sur des domaines où la mesure est plus facile. Comme le montre ce rapport, pour réaliser les progrès durables souhaités, il faut se concentrer non seulement sur des initiatives visant à accroître les compétences techniques, mais aussi sur des aspects plus abstraits, comme la confiance.

**Graphique 3.1. Compétences autodéclarées des vérificateurs participant aux programmes IISF**



Note : Autoévaluations réalisées par les vérificateurs au début et à la fin de programmes IISF dans 11 catégories de compétences, sur une échelle allant de 1 (mauvaises) à 5 (excellentes).

Source : Secrétariat de l'Initiative IISF

### Encadré 3.5. Rôle de l'IISF dans l'amélioration des relations avec les contribuables

L'expérience acquise dans le cadre des programmes IISF révèle qu'une administration efficace de la procédure de vérification renforce la discipline fiscale. Dans un programme qui s'est achevé récemment à la Direction générale des impôts (DGI) de Côte d'Ivoire, les vérificateurs étaient confrontés au fait que les contribuables ne répondaient pas, répondaient tardivement ou faisaient des réponses trop générales ou incomplètes. Certains faisaient même leur déclaration dans des langues inconnues de l'équipe chargée des vérifications fiscales, ce qui réduisait à néant l'impact des efforts et moyens mobilisés par la DGI. Aidés par un expert de l'administration fiscale belge, les agents de la DGI ont adopté une nouvelle stratégie en agissant sur plusieurs leviers.

- Normalisation des processus de vérification : renforcement de la méthode de vérification pour garantir la sécurité de la conduite des vérifications du point de vue de l'administration fiscale comme des entreprises. À cette fin, la DGI a investi dans une base de données d'entreprises comparables au niveau international pour pouvoir contester les opérations réalisées par les contribuables malgré l'absence d'exemples de parties agissant dans des conditions de pleine concurrence au niveau national. Elle a aussi créé une division spécialisée dans les prix de transfert afin de renforcer l'expertise de ses agents, ce qui a facilité un peu plus les relations avec les équipes fiscales des contribuables.
- Renforcement de la communication avec les contribuables : accroître les contacts entre l'administration fiscale et les contribuables suppose des circuits permettant une communication fluide. À cet égard, désigner un interlocuteur central aide les contribuables à donner suite à chaque demande et responsabilise vis-à-vis de la procédure de vérification.
- Éducation des contribuables : l'objectif est d'aider les contribuables à anticiper et à s'adapter à une législation fiscale en évolution constante, ce qui améliore la sécurité fiscale et renforce la confiance à l'égard de l'administration fiscale et de ses agents. Ces actions éducatives peuvent prendre la forme de possibilités d'apprentissage mutuel lors de sessions d'information ou d'événements permettant de tisser des liens, en particulier concernant des situations propres à certains secteurs dont l'administration fiscale n'a pas nécessairement connaissance.

Globalement, le fait de faciliter et de multiplier les échanges entre contribuables et de gérer les attentes contribue à l'établissement de relations solides avec les contribuables et peut aboutir, dans un premier temps, à une hausse des recettes fiscales recouvrées, puis à une amélioration du civisme fiscal et du respect spontané des obligations par les contribuables.

Source : Secrétariat de l'Initiative IISF.

### 3.4.2. Chaînes de valeur/structures des entreprises

**Les multinationales ont régulièrement souligné qu'une méconnaissance des chaînes de valeur et des structures des entreprises engendrait défiance et confusion.** Ce problème est évident depuis un certain temps, mais les solutions le sont moins. Étant donné que l'expertise se trouve principalement dans les entreprises, l'exploiter est la voie privilégiée pour la formation. Bien que les possibilités de renforcement des capacités proposées par l'OCDE avec la participation des entreprises aient été extrêmement bien accueillies, il a été difficile de trouver des représentants d'entreprises pour y participer, raison pour laquelle ces formations ont eu une portée limitée.

**La formation virtuelle peut faciliter l'utilisation de l'expertise des entreprises pour sensibiliser aux chaînes de valeur.** La formation virtuelle est beaucoup plus courante depuis les restrictions imposées par la pandémie de COVID-19. Une solution serait de mettre au point des programmes de formation à distance dans le cadre d'une coopération entre l'OCDE, le BIAC et les organisations fiscales régionales.

### 3.4.3. Renforcement des capacités au sein des entreprises

**Bien que les efforts de renforcement des capacités visent principalement les administrations fiscales, les entreprises pourraient aussi en avoir besoin.** Ce serait un moyen d'améliorer l'efficacité du dialogue mutuel et d'établir un climat de confiance réciproque.

**Les entreprises présentes dans des pays relativement éloignés sont peut-être confrontées à des difficultés particulières, notamment lorsque le personnel local fait défaut et que les contacts avec les équipes dirigeantes sont rares.** Ce problème se pose peut-être avec une acuité particulière dans les pays où les entreprises ont une activité relativement limitée et n'ont pas d'équipe chargée de la fonction fiscale, ce qui signifie que cette fonction est assumée par la division des finances. En pareil cas, des

politiques/processus clairs doivent être en place pour garantir que le personnel connaît ses attributions et pour que le personnel local soit effectivement supervisé par la division fiscale compétente. Il est aussi important que le dialogue entre le personnel local et le personnel situé à un niveau hiérarchique plus élevé fonctionne dans les deux sens et que le personnel d'encadrement connaisse les spécificités et difficultés qui existent dans le contexte d'un pays en développement pour éclairer la formulation de la stratégie locale et mondiale en matière fiscale.

**Lorsque les entreprises se sont volontairement engagées à respecter certains principes de conduite sur le plan fiscal, ces principes doivent être présentés à l'ensemble du personnel concerné. Dans certaines entreprises, le personnel est tenu de suivre une formation sur ces principes.** Des difficultés supplémentaires peuvent se poser lorsque les fonctions sont confiées à des cabinets de conseil locaux, qui n'ont pas toujours les capacités suffisantes et ne savent parfois pas comment interpréter les principes d'application volontaire de l'entreprise cliente (voir l'Encadré 3.6, qui explique comment l'entreprise Anglo American forme ses fournisseurs de services fiscaux à ses principes). En outre, les entreprises peuvent avoir à réfléchir à la manière de garantir le respect de leurs principes dans des pays différents. Des pays qui ont des capacités relativement limitées ou une législation peu développée peuvent offrir davantage de possibilités d'optimisation fiscale non prévues par les autorités. En pareil cas, il faut examiner de plus près les stratégies d'optimisation pour vérifier qu'elles ne sont pas contraires aux principes.

### Encadré 3.6. Formation proposée par Anglo American à ses fournisseurs externes

Le groupe Anglo American est un un acteur mondial du secteur minier qui a son siège à Londres et qui est coté au Royaume-Uni. Dans sa Stratégie fiscale<sup>5</sup> et ses rapports annuels sur sa contribution économique et fiscale<sup>6</sup>, il informe toutes ses parties prenantes de ce qu'il fait pour avoir, en matière fiscale, le comportement responsable qu'il s'est fixé pour objectif d'avoir.

Anglo American a reconnu avoir besoin de recourir à des conseils extérieurs pour gérer sa situation fiscale et de travailler en coopération avec les conseillers pour être certain de respecter les lois et de remplir tous les autres objectifs de sa Stratégie fiscale. Il a cependant aussi compris que la réalisation de ces objectifs risquait d'être compromise si les conseillers ne savaient pas avec certitude ce que le groupe attend d'eux. Le groupe a donc décidé d'offrir à ses principaux fournisseurs de services fiscaux une formation formelle sur les éléments qu'il juge essentiels.

Cette formation prend la forme d'une vidéo, qui contient une introduction du responsable de la division fiscale du groupe, suivie d'interventions des membres de l'encadrement issus des divisions « chaînes de valeur », « services d'assurance » et de l'équipe « fiscalité » du groupe. Elle fournit des conseils pratiques sur les éléments essentiels des principes et pratiques de gouvernance en lien avec les questions fiscales, à savoir :

- Le code de conduite du groupe, qui explique (entre autres) comment doivent être prises les décisions, conformes à l'esprit de la loi, et qui renvoie expressément à la Stratégie fiscale et à la politique de tolérance zéro en matière de fraude fiscale et de facilitation de la fraude fiscale.
- Le programme d'achat responsable du groupe, qui expose les critères et étapes que les fournisseurs doivent respecter pour présenter leurs pratiques en matière ESG et de durabilité.
- La Stratégie fiscale du groupe, notamment ses principes fondamentaux, les piliers sur lesquels elle repose et les grandes lignes de son fonctionnement dans la pratique.
- Le cadre de gouvernance fiscale du groupe, qui comprend le cadre de contrôle fiscal, les politiques fiscales du groupe et la stratégie de lutte contre la fraude fiscale, et les modalités de suivi de la conformité à ces instruments.
- La politique du groupe relative aux avantages fiscaux liés au Covid-19, qui décrit précisément les avantages à ne jamais accepter et ceux qu'il peut être envisagé d'accepter en cas de besoin pour l'activité de l'entreprise (des informations complémentaires sont accessibles au public dans l'édition 2020 du rapport du groupe sur sa contribution économique et fiscale).
- Ce qui est attendu des conseillers, à commencer par la compréhension et le respect de ces politiques, la connaissance des priorités et des lignes à ne pas franchir ; les interlocuteurs auxquels s'adresser pour obtenir des conseils.

Le cadre de contrôle fiscal mis en place par le groupe fait obligation aux principaux fournisseurs répartis dans le monde de certifier par l'intermédiaire d'un formulaire en ligne qu'ils connaissent les politiques présentées dans la formation et qu'ils s'y conforment. La vidéo a été traduite en espagnol et en portugais à l'intention des fournisseurs du groupe qui se trouvent en Amérique latine.

Source : Anglo American.

## Bibliographie

- CIAT (2020), *Manual sobre Gestión de Riesgos de Incumplimiento para Administraciones Tributarias*, [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2020\\_Manual-gestion-riesgos\\_CIAT-SII-FMI.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2020_Manual-gestion-riesgos_CIAT-SII-FMI.pdf). [5]
- Eberhartinger, E. (2021), *Are Risk-based Tax Audit Strategies Rewarded? An Analysis of Corporate Tax Avoidance*, <https://doi.org/10.2139/ssrn.3911228>. [4]
- Goldstraw-White, J. et M. Gill (2016), « Tackling bribery and corruption in the Middle East: perspectives from the front line », *Journal of Financial Crime*, vol. vol. 23/n° 4, pp. pp. 843-854, <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JFC-08-2015-0040/full/html>. [10]
- LeBaron, G. (2017), « Steering CSR Through Home State Regulation: A Comparison of the Impact of the UK Bribery Act and Modern Slavery Act on Global Supply Chain Governance », *Global Policy*, vol. vol. 8/53, pp. pp. 15-28, <https://doi.org/10.1111/1758-5899.12398>. [11]
- Martini, M. (2022), « A review of Brazil approaches to cooperative compliance in light of International Tax Practice and the OECD concept », *Intertax*, vol. vol. 50/n° 2, pp. pp. 177-195, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/50.2/TAXI2022016>. [2]
- OCDE (2020), *Manuel de l'OCDE sur l'intégrité publique*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/84581cb5-fr>. [9]
- OCDE (2018), *Behavioural Insights for Public Integrity: Harnessing the Human Factor to Counter Corruption*, Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264297067-en>. [8]
- OCDE (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. [1]
- OCDE (2014), *Lobbyists, Governments and Public Trust, Volume 3: Implementing the OECD Principles for Transparency and Integrity in Lobbying*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264214224-en>. [12]
- OCDE (2011), *Les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales, Édition 2011*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264115439-fr>. [6]
- Owens, J. (dir. pub.) (2021), *Cooperative Compliance: A Multi-Stakeholder And Sustainable Approach To Taxation*, Wolters Kluwer, <https://law-store.wolterskluwer.com/s/product/cooperative-compliance/01t4R00000OVRsq>. [3]
- The B Team (2018), *A New Bar for Responsible Tax: The B Team Responsible Tax Principles*, <https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf>. [7]

## Notes

<sup>1</sup> *International Survey on Revenue Administration* – cette enquête est le fruit d'une collaboration entre le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT), le Fonds monétaire international (FMI), l'Organisation intra-européenne des administrations fiscales (IOTA) et l'OCDE, qui, ensemble, administrent une enquête auprès de 156 administrations fiscales.

<sup>2</sup> <https://bteam.org/our-thinking/news/responsible-tax>.

<sup>3</sup> <https://bteam.org/our-thinking/news/the-b-team-responsible-tax-principles-in-action-shells-dedication-to-building-trust-among-all-stakeholders>.

<sup>4</sup> <https://www.oecd.org/fr/corruption/conventionsurlaluttecontrelacorrupciondagentspublicsetrangersdanslestransactionscommercialesinternationales.htm>.

<sup>5</sup> <https://www.angloamerican.com/~media/Files/A/Anglo American-Group/PLC/investors/annual-reporting/2021/tax-strategy-december-2021.Pdf>.

# 4 Résumé et principales recommandations

---

Le présent chapitre présente une synthèse des principales conclusions de l'étude, ainsi que quelques recommandations clés visant à aider l'ensemble des parties prenantes à améliorer le civisme fiscal.

---

**Les enquêtes menées auprès des agents de l'administration fiscale comme des entreprises multinationales (EMN) de même que les discussions en table ronde donnent à penser que la marge d'amélioration du civisme fiscal des EMN est conséquente, et soulignent l'importance de développer la confiance.** Quoique les enquêtes sur lesquelles se fonde ce rapport présentent des perceptions, et sont par conséquent sujettes à caution, elles semblent indiquer qu'un certain nombre de multinationales font preuve d'un civisme fiscal élevé, en se conformant aux bonnes pratiques qu'elles ont librement choisi d'adopter, il reste du chemin à faire, en particulier dans les régions où la majeure partie des EMN peinent à démontrer qu'elles adhèrent à certaines pratiques exemplaires. Le développement de la confiance est essentiel, mais représente un véritable défi par de multiples aspects, aux premiers chefs desquels la nécessité d'améliorer la transparence et la communication. S'il est naïf de penser que le civisme fiscal peut être élevé dans toutes les multinationales et que les relations avec l'administration fiscale peuvent être toujours bonnes, il existe de toute évidence, dans toutes les régions une marge de progression, ainsi que de bonnes pratiques sur lesquelles s'appuyer.

**L'amélioration des relations présente des avantages pour les contribuables comme pour les administrations fiscales.** Les EMN n'ont de cesse de souligner l'importance qu'elles attachent à la sécurité juridique en matière fiscale et à la réduction du nombre de différends ; les administrations fiscales, pour leur part, ont tout à gagner à être en mesure de mieux recentrer les mesures répressives sur les contribuables à haut risque.

**Le renforcement de la confiance et l'amélioration de la transparence et de la communication incombent à parts égales aux contribuables (et à leurs conseillers) et aux administrations.** Dans toute relation, le renforcement de la confiance et l'amélioration de la transparence nécessitent de part et d'autre des actions, et la fiscalité ne fait pas exception à la règle. Tel est le constat des participants aux discussions en table ronde sur lesquelles s'est appuyé ce rapport, qui ont attesté de la volonté de l'ensemble des parties d'identifier les changements et les améliorations qu'elles sont en mesure d'apporter. Un certain nombre de mesures et de bonnes pratiques identifiées lors de ces tables rondes et présentées dans ce rapport peuvent être utiles. Elles concernent la discipline fiscale et les stratégies de vérification fiscale, et visent à améliorer les attentes et le sens des responsabilités en matière de comportement, de transparence et de communication, ainsi que le renforcement des capacités.

**Il y a tout à gagner à s'orienter vers une approche de discipline fiscale coopérative.** Le chemin à parcourir sera probablement long pour de nombreux pays en développement, mais il sera jalonné d'étapes qui contribueront au fur et à mesure à bâtir la confiance. Le mouvement en faveur de la discipline fiscale coopérative est mondial, et un nombre croissant de pays en développement optent, tout au moins en partie, pour cette approche. Cette démarche ne peut toutefois pas être mise en œuvre rapidement. Elle nécessite au préalable un certain degré de confiance mutuelle, ainsi que des réglementations et des procédures claires pour assurer le bon fonctionnement du système. À ce titre, en particulier lorsque la confiance est au plus bas, il sera nécessaire au préalable de prendre d'autres mesures pour bâtir les fondements de la discipline fiscale coopérative. Certaines de ces étapes, comme l'amélioration de la communication, pourraient être relativement simples à entreprendre et efficaces pour créer une dynamique positive entre les contribuables et les administrations fiscales.

**Le renforcement des attentes et du sens des responsabilités en matière de comportement sera essentiel pour bâtir la confiance.** Les données d'enquête provenant des administrations fiscales comme des entreprises multinationales montrent que les attentes, de même que la prévisibilité en matière de comportement représentent un défi, en particulier dans les pays en développement. Il peut être difficile dans ces circonstances de faire évoluer les perceptions, qui peuvent rester inchangées même lorsque la modification des comportements est amorcée, ce qui empêche l'émergence d'un cycle vertueux de renforcement des attentes. C'est pourquoi il est également nécessaire de responsabiliser les acteurs, afin de pouvoir attester de leur engagement pris vis-à-vis de certaines normes de comportement, et de rassurer les autres parties (lorsqu'il existe une volonté sincère de changer les choses) sur la mise en place de mécanismes pour régler les problèmes et éviter de saper la relation de confiance existante.

**Si l'utilité des principes d'entreprise d'application volontaire est largement reconnue, leur plein potentiel n'a pas encore été réalisé.** Les résultats de l'enquête révèlent que les entreprises n'ont pas encore été en mesure d'attester de l'adhésion à grande échelle aux normes volontaires les plus largement approuvées, plus de huit ans après avec leur adoption. Si les entreprises s'accordent à penser que de tels principes peuvent jouer un rôle dans le développement d'une relation de confiance avec les administrations fiscales, il leur reste de toute évidence du chemin à faire pour démontrer leur mise en œuvre dans la pratique et améliorer le sens des responsabilités. Partant de ce constat, Business at OECD s'est engagé à examiner la Déclaration sur les meilleures pratiques fiscales à la lumière des résultats de l'enquête et des discussions en table ronde.

**Le renforcement du dialogue informel entre les contribuables et les administrations devra s'accompagner d'un véritable effort de transparence afin de conserver la confiance des autres parties prenantes.** Un large consensus s'est dégagé lors des discussions en table ronde en faveur d'actions visant à favoriser une meilleure communication entre les contribuables et les administrations, en particulier sous la forme d'un dialogue plus informel, afin de pouvoir mieux centrer les discussions formelles sur les questions clés et/ou régler les différends avant qu'ils ne deviennent de véritables litiges. Si de telles approches semblent souhaitables, elles augmentent également le risque de comportement illicite (corruption et pots-de-vin notamment) ; à ce titre, des mesures de protection et une réelle transparence sont nécessaires pour assurer les parties prenantes qu'elles peuvent avoir confiance dans les systèmes utilisés. En l'absence de telles mesures de protection, le civisme fiscal d'autres contribuables (PME et particuliers, par exemple) pourrait être ébranlé si celles-ci perçoivent que les relations entre les administrations fiscales et les multinationales reposent sur des accords illicites.

**Les initiatives de renforcement des capacités, dans le secteur privé comme dans le secteur public, peuvent contribuer à lever certains obstacles au développement de la confiance, mais de nouvelles approches peuvent se révéler nécessaires.** De plus en plus d'éléments montrent le potentiel des initiatives de renforcement des capacités comme l'Initiative IISF pour améliorer les relations entre les administrations fiscales et les entreprises multinationales. Leur retentissement sur la discipline fiscale, par opposition aux mesures répressives, fait l'objet d'un suivi accru. Quoique les compétences techniques qui sont généralement au cœur de toute assistance technique restent essentielles, il est également nécessaire de renforcer les capacités en matière de compétences professionnelles au sens large, comme l'efficacité de la communication, de la négociation et du dialogue avec les contribuables, sur lesquels les programmes d'assistance technique ont moins mis l'accent jusqu'à présent. Les entreprises doivent également réfléchir à leurs propres besoins en matière de renforcement de capacités, en particulier dans le cadre de leurs activités dans les pays en développement, afin de veiller à ce que leurs salariés soient conscients des attentes fondées à la fois sur les principes mêmes des entreprises et celles émanant des administrations fiscales, et qu'ils soient en mesure d'y répondre.

**Bien que certaines des meilleures pratiques répertoriées dans ce rapport puissent être immédiatement mises en œuvre, la poursuite des travaux est nécessaire.** Ce rapport présente certaines pratiques exemplaires suivies par les pays comme par les entreprises qui peuvent être immédiatement mises en œuvre, dès lors que nécessaire, et pour lesquelles il existe déjà dans certains cas (cadres de contrôle fiscal par exemple) des directives. Il met également en lumière certaines idées qui méritent d'être explorées plus avant. Les auteurs décèlent également certains domaines, comme les chaînes de valeur ou la discipline fiscale coopérative, dans lesquels le renforcement des capacités pourrait devoir être accru ou des recherches complémentaires s'imposer, afin notamment de mieux comprendre la façon dont les différences culturelles et les préjugés peuvent nuire à la confiance dans le domaine fiscal. À ce titre, une série de mesures pourraient être prises pour donner suite aux conclusions de ce rapport. Ces mesures sont notamment les suivantes :

- **Encourager le développement de stratégies nationales pour développer la confiance et le civisme fiscal.** Du temps et des efforts soutenus seront nécessaires pour asseoir (ou rétablir) la confiance, surtout lorsque les niveaux actuels de confiance sont faibles et les relations tendues.

Le développement d'une stratégie claire, en concertation avec les administrations fiscales, les EMN et d'autres parties prenantes concernées, peut donner l'impulsion aux changements requis, et favoriser le soutien non seulement des pouvoirs publics et des multinationales, mais également des partenaires au développement dans la phase de mise œuvre. De telles stratégies pourront intégrer, le cas échéant, les approches présentées dans ce rapport, et la poursuite de la compilation et de la diffusion des pratiques exemplaires et des orientations pourra aider les pays dans leur élaboration.

- **Renforcer les capacités existantes, et, le cas échéant, élaborer à cet effet de nouveaux outils, ainsi que des orientations et des programmes pour répondre aux besoins mis en évidence dans ce rapport et lors des tables rondes.** Les possibilités de renforcement des capacités sont manifestes dans plusieurs domaines :
  - Discipline fiscale coopérative - de nouvelles orientations et formations pourraient être élaborées en s'appuyant sur les publications existantes dans ce domaine, en mettant tout particulièrement l'accent sur le développement de la discipline fiscale coopérative dans les pays en développement.
  - Chaînes de valeur - de nouvelles orientations et formations portant sur les chaînes de valeur dans différents secteurs pourraient être élaborées. Au vu des difficultés qu'il a fallu surmonter pour obtenir la participation du secteur privé dans ces formations, il pourrait être bénéfique de centrer dans un premier temps les efforts sur les formations en ligne, ce qui permettra aux intéressés de bénéficier davantage de souplesse.
  - Compétences professionnelles et éthique - les programmes existants de renforcement des capacités peuvent souvent couvrir différents aspects des compétences professionnelles et de l'éthique, mais il reste possible d'approfondir ces questions et de veiller à ce qu'elles soient plus systématiquement abordées et traitées en priorité.
- **(Re)dynamiser le rôle des principes d'entreprise/des meilleures pratiques** Les réponses apportées à l'enquête soulignent le soutien exprimé en faveur des principes d'entreprise/des meilleures pratiques et leur potentiel encore inexploité. Il est possible pour les entreprises d'examiner elles-mêmes les principes d'entreprise et meilleures pratiques, et de s'interroger sur la manière dont ceux-ci peuvent être améliorés, de même que sur les responsabilités qu'elles assument au regard de ces principes. Il est également possible pour les administrations fiscales (et les autres parties prenantes) de déterminer par quels moyens contraindre les entreprises à adhérer à ces normes, en les intégrant par exemple dans les dispositifs internes de responsabilisation.
- **Étudier la faisabilité d'un dialogue multilatéral volontaire** Quoique les participants aux tables rondes aient manifesté un intérêt pour la création de possibilités de dialogue multilatéral volontaire entre les multinationales et de multiples administrations fiscales, la demande et la faisabilité concrète d'un tel dialogue n'ont pas encore été étudiées en profondeur. Une étude de faisabilité serait donc utile, et, si elle se révèle concluante, pourrait être suivie d'un programme pilote.
- **Approfondir les recherches sur les facteurs influant sur le développement de relations concrètes.** Le développement de la confiance et de relations concrètes constitue de toute évidence l'un des grands enjeux présentés dans ce rapport. Les actions à prendre dépendront dans une large mesure du contexte. Il pourrait néanmoins être utile d'approfondir les recherches afin de mieux appréhender le rôle de certains facteurs comme les préjugés dans le développement des relations entre les contribuables et les administrations fiscales.
- **Favoriser une implication accrue de l'ensemble des parties prenantes dans le renforcement de la confiance et du civisme fiscal.** Comme souligné dans ce rapport, le développement de la confiance qui conditionne le civisme fiscal suppose des actions de la part de l'ensemble des parties prenantes. La mise en œuvre de telles actions nécessitera la mobilisation de ressources, mais également une approche propice à l'ouverture, à la transparence et au dialogue. Une telle

approche pourrait être étrangère à certains (voire à de nombreux) contribuables et administrations fiscales, et devra être constamment encouragée par l'ensemble des parties prenantes.

**Dans le cadre de ses travaux sur le civisme fiscal, l'OCDE cherchera à s'entourer d'un éventail de partenaires avec lesquels elle pourra œuvrer en faveur de la concrétisation des actions présentées dans ce rapport, notamment en les associant, dans la mesure du possible, aux efforts de renforcement de capacités en matière de fiscalité et de développement de l'Organisation.** L'OCDE s'efforcera également d'identifier les possibilités de renforcement du dialogue élargi sur le civisme fiscal, en allant au-delà du rôle de la confiance qui occupe le centre de ce rapport. Dès lors que cela est possible, l'OCDE cherchera à établir des liens et à travailler avec d'autres parties prenantes, qui peuvent disposer d'outils différents pour influencer sur le civisme fiscal, comme les investisseurs, qui accordent une attention croissante à la fiscalité, en particulier dans le cadre des critères ESG.

# Annexe A. Résultats de l'enquête sur les perceptions des agents des administrations fiscales

Tableau A A.1. Perceptions du comportement des grandes entreprises/multinationales

1. Quelles sont les affirmations ci-après qui s'appliquent aux grandes entreprises/multinationales de votre pays ?				
	Afrique	Asie	OCDE	ALC
<b>A. Les grandes entreprises/multinationales se montrent, à l'égard des autorités fiscales, franches et transparentes quant à leur situation fiscale et communiquent les renseignements voulus.</b>				
Oui, c'est le cas de la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales.	6%	9%	13%	4%
Oui, c'est le cas de la plupart des grandes entreprises/multinationales.	38%	45%	51%	27%
C'est le cas d'environ la moitié des grandes entreprises/multinationales.	19%	21%	22%	26%
Non, ce n'est le cas que d'une partie des grandes entreprises/multinationales.	30%	21%	12%	33%
Non, ce n'est le cas de pratiquement aucune grande entreprise/multinationale.	7%	4%	1%	10%
<b>B. Les renseignements fiscaux fournis par les grandes entreprises/multinationales aux autorités fiscales sont dignes de confiance.</b>				
Oui, c'est le cas de la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales.	4%	8%	15%	3%
Oui, c'est le cas de la plupart des grandes entreprises/multinationales.	39%	45%	59%	34%
C'est le cas d'environ la moitié des grandes entreprises/multinationales.	24%	28%	21%	25%
Non, ce n'est le cas que d'une partie des grandes entreprises/multinationales.	26%	17%	5%	31%
Non, ce n'est le cas de pratiquement aucune grande entreprise/multinationale.	7%	2%	1%	7%
<b>C. Les grandes entreprises/multinationales répondent aux demandes de renseignements des autorités fiscales dans les délais spécifiés.</b>				
Oui, c'est le cas de la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales.	16%	17%	27%	11%
Oui, c'est le cas de la plupart des grandes entreprises/multinationales.	34%	45%	48%	44%
C'est le cas d'environ la moitié des grandes entreprises/multinationales.	18%	22%	19%	22%
Non, ce n'est le cas que d'une partie des grandes entreprises/multinationales.	27%	13%	5%	16%
Non, ce n'est le cas de pratiquement aucune grande entreprise/multinationale.	5%	2%	1%	7%
<b>D. Les grandes entreprises/multinationales communiquent les renseignements demandés au bon format.</b>				
Oui, c'est le cas de la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales.	9%	14%	24%	5%
Oui, c'est le cas de la plupart des grandes entreprises/multinationales.	45%	47%	51%	39%
C'est le cas d'environ la moitié des grandes entreprises/multinationales.	21%	22%	20%	25%
Non, ce n'est le cas que d'une partie des grandes entreprises/multinationales.	19%	15%	4%	21%
Non, ce n'est le cas de pratiquement aucune grande entreprise/multinationale.	6%	2%	1%	9%
<b>E. Les grandes entreprises/multinationales sont disposées à coopérer avec les autorités fiscales.</b>				
Oui, c'est le cas de la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales.	13%	17%	24%	8%
Oui, c'est le cas de la plupart des grandes entreprises/multinationales.	48%	51%	60%	41%
C'est le cas d'environ la moitié des grandes entreprises/multinationales.	20%	19%	10%	23%
Non, ce n'est le cas que d'une partie des grandes entreprises/multinationales.	18%	13%	4%	21%
Non, ce n'est le cas de pratiquement aucune grande entreprise/multinationale.	2%	1%	2%	7%

**2. Évaluez, à propos des grandes entreprises/multinationales de votre pays, les affirmations ci-après sur la base de l'échelle indiquée.**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
<b>A. Les grandes entreprises/multinationales répondent aux autorités fiscales d'une manière franche, transparente et directe.</b>				
C'est le cas de la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales.	4%	8%	13%	4%
C'est le cas de la plupart des grandes entreprises/multinationales.	39%	39%	51%	34%
C'est le cas d'environ la moitié des grandes entreprises/multinationales.	17%	29%	30%	27%
C'est le cas d'une partie des grandes entreprises/multinationales.	36%	21%	5%	28%
Ce n'est le cas de pratiquement aucune grande entreprise/multinationale.	4%	3%	1%	8%
<b>B. Les grandes entreprises/multinationales s'acquittent de leurs obligations fiscales dans les délais prescrits (ou dans un délai raisonnable en l'absence d'échéance).</b>				
C'est le cas de la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales.	22%	23%	50%	34%
C'est le cas de la plupart des grandes entreprises/multinationales.	58%	54%	42%	51%
C'est le cas d'environ la moitié des grandes entreprises/multinationales.	11%	13%	6%	9%
C'est le cas d'une partie des grandes entreprises/multinationales.	8%	9%	2%	5%
Ce n'est le cas de pratiquement aucune grande entreprise/multinationale.	2%	2%	1%	1%

**3. En l'absence des renseignements demandés, les autorités fiscales obtiennent-elles des explications étayées et la collaboration de la grande entreprise/multinationale concernée ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Pratiquement toujours.	8%	8%	21%	12%
Oui, dans la plupart des cas.	42%	45%	57%	38%
Oui, dans certains cas.	40%	38%	18%	40%
Non, dans la plupart des cas.	9%	7%	1%	8%
Pratiquement jamais.	1%	1%	2%	2%

**4. En cas d'interprétation erronée de la loi par les autorités fiscales, les entreprises se montrent-elles habituellement disposées à coopérer pour cerner le problème et tenter de le résoudre ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
C'est le cas de la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales.	15%	18%	17%	11%
C'est le cas de la plupart des grandes entreprises/multinationales.	48%	50%	61%	38%
C'est le cas d'environ la moitié des grandes entreprises/multinationales.	9%	15%	16%	18%
C'est le cas d'une partie des grandes entreprises/multinationales.	27%	15%	5%	21%
Ce n'est le cas de pratiquement aucune grande entreprise/multinationale.	1%	1%	2%	12%

**5. À quelle fréquence les vérifications fiscales menées par votre administration à l'égard de grandes entreprises/multinationales donnent-elles lieu à des différends importants ?**

	Afrique	Asie	ALC	OCDE
Pratiquement toujours	14%	8%	27%	4%
Très souvent	35%	35%	41%	29%
Parfois	46%	48%	27%	59%
Très rarement	6%	7%	6%	9%
Jamais	0%	1%	0%	0%

**6. Dans quelle mesure souscrivez-vous à l'affirmation suivante ? Merci de répondre sur la base de l'échelle suivante :**

« Lorsqu'un désaccord est constaté entre une grande entreprise/multinationale et les autorités fiscales, l'entreprise concernée est disposée à envisager l'engagement d'un mécanisme de règlement des différends (médiation/arbitrage). »

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
La quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales sont favorables aux mécanismes de règlement des différends.	17%	18%	14%	9%
La plupart des grandes entreprises/multinationales sont favorables aux mécanismes de règlement des différends.	44%	39%	43%	28%
Environ la moitié des grandes entreprises/multinationales sont favorables aux mécanismes de règlement des différends.	11%	14%	17%	14%
Une partie des grandes entreprises/multinationales sont favorables aux mécanismes de règlement des différends.	25%	25%	20%	25%
Pratiquement aucune grande entreprise/multinationale n'est favorable aux mécanismes de règlement des différends.	4%	4%	6%	24%

**7. D'après votre expérience, lorsqu'il s'agit d'examiner/chercher à résoudre des points litigieux avec de grandes entreprises/multinationales, celles-ci ont une attitude :**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Coopérative dans la quasi-totalité des cas.	24%	23%	35%	17%
Coopérative dans certains cas.	66%	56%	46%	51%
Qui ne relève ni de la coopération, ni de la non-coopération.	5%	12%	14%	15%
Non coopérative dans certains cas.	5%	8%	5%	13%
Non coopérative dans tous les cas.	1%	1%	0%	5%

**8. Dans le cadre de négociations ou de mécanismes alternatifs de règlement des différends, les grandes entreprises/multinationales agissent de bonne foi et ne tentent pas d'exercer une influence illégale sur leur déroulement :**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Les grandes entreprises/multinationales agissent presque toujours de bonne foi.	9%	14%	31%	11%
Les grandes entreprises/multinationales agissent de bonne foi dans la plupart des cas.	45%	47%	45%	36%
Les grandes entreprises/multinationales agissent de bonne foi dans certains cas.	41%	28%	15%	35%
Les grandes entreprises/multinationales n'agissent jamais de bonne foi.	1%	2%	0%	6%
Il n'est pas prévu de recourir à des mécanismes alternatifs de règlement des différends dans ma juridiction.	4%	8%	10%	13%

**9. À votre avis, comment les entreprises locales se comportent-elles à l'égard des règles fiscales par comparaison avec les entreprises multinationales ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Les entreprises locales sont plus respectueuses des règles que les multinationales.	19%	15%	21%	24%
Les entreprises locales sont autant respectueuses des règles que les multinationales.	51%	51%	40%	45%
Les entreprises locales sont moins respectueuses des règles que les multinationales.	30%	35%	39%	31%

**10. Dans quelle mesure votre pays a-t-il mis en place des incitations fiscales à l'intention des grandes entreprises/multinationales (dans la loi et non sous couvert de conventions bilatérales) pour attirer les investissements ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Dans une large mesure (la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales peuvent en bénéficier).	24%	22%	15%	26%
Dans une certaine mesure.	35%	33%	34%	18%
Uniquement dans certains secteurs.	38%	35%	10%	47%
Dans une faible mesure.	1%	4%	14%	6%
Mon pays n'a pas instauré d'incitations fiscales à l'intention des grandes entreprises/multinationales.	2%	6%	27%	3%

**11. Pensez-vous que la plupart des grandes entreprises/multinationales utilisent les incitations fiscales conformément à l'intention du gouvernement/législateur ? Merci de répondre par rapport au nombre total des entreprises.**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
La quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales utilisent les incitations fiscales aux fins prévues.	10%	20%	18%	13%
La plupart des grandes entreprises/multinationales utilisent les incitations fiscales aux fins prévues.	40%	38%	52%	35%
Environ la moitié des grandes entreprises/multinationales utilisent les incitations fiscales aux fins prévues.	11%	25%	15%	16%
Une partie des grandes entreprises/multinationales utilisent les incitations fiscales aux fins prévues.	33%	12%	12%	29%
Pratiquement aucune grande entreprise/multinationale n'utilise les incitations fiscales aux fins prévues.	5%	4%	2%	7%

**12. Quelles sont les affirmations ci-après qui s'appliquent aux grandes entreprises/multinationales de votre pays ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
<b>A. « Les entreprises font pression sur les pouvoirs publics pour bénéficier d'incitations fiscales particulières non prévues par la loi. »</b>				
C'est le cas de la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales.	12%	5%	8%	17%
C'est le cas de la plupart des grandes entreprises/multinationales.	19%	16%	16%	30%
C'est le cas d'environ la moitié des grandes entreprises/multinationales.	7%	14%	14%	10%
Ce n'est le cas que d'une partie des grandes entreprises/multinationales.	42%	44%	37%	31%
Ce n'est le cas de pratiquement aucune grande entreprise/multinationale.	20%	21%	25%	12%

**B. « Les entreprises cherchent à faire valoir un droit à bénéficier d'incitations/exonérations fiscales absentes du cadre légal, réglementaire ou administratif. »**

C'est le cas de la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales.	8%	4%	5%	12%
C'est le cas de la plupart des grandes entreprises/multinationales.	15%	16%	7%	21%
C'est le cas d'environ la moitié des grandes entreprises/multinationales.	9%	12%	11%	10%
Ce n'est le cas que d'une partie des grandes entreprises/multinationales.	39%	39%	41%	34%
Ce n'est le cas de pratiquement aucune grande entreprise/multinationale.	29%	28%	35%	22%

**13. Votre administration fiscale dispose-t-elle de lignes directrices/orientations/procédures claires pour gérer la relation entre les autorités fiscales et les grandes entreprises/multinationales ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Oui, il existe une procédure détaillée.	52%	53%	50%	35%
Dans une certaine mesure : il existe une procédure limitée/générale.	36%	38%	37%	47%
Non, aucune procédure particulière n'est prévue.	11%	9%	13%	18%

**14. Avez-vous l'impression que la plupart des grandes entreprises/multinationales suivent ces lignes directrices/orientations/procédures face aux représentants des autorités fiscales ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Oui, c'est le cas de la quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales.	18%	20%	27%	13%
Oui, c'est le cas de la plupart des grandes entreprises/multinationales.	60%	56%	51%	45%
C'est le cas d'environ la moitié des grandes entreprises/multinationales.	9%	13%	11%	14%
Non, ce n'est le cas que d'une partie des grandes entreprises/multinationales.	7%	6%	6%	19%
Ce n'est le cas de pratiquement aucune grande entreprise/multinationale.	6%	5%	5%	10%

**15. En général, les grandes entreprises/multinationales ne tentent pas de corrompre les agents des services fiscaux en vue d'obtenir des avantages. Veuillez indiquer votre degré d'assentiment.**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
La quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales ne tentent pas de corrompre les agents des services fiscaux.	29%	51%	81%	41%
Une partie des grandes entreprises/multinationales tentent de corrompre les agents des services fiscaux.	50%	26%	5%	31%
Environ la moitié des grandes entreprises/multinationales tentent de corrompre les agents des services fiscaux.	5%	7%	4%	8%
La quasi-totalité des grandes entreprises/multinationales tentent de corrompre les agents des services fiscaux.	9%	10%	7%	12%
La plupart des grandes entreprises/multinationales tentent de corrompre les agents des services fiscaux.	7%	5%	3%	8%

**16. D'après votre expérience, lorsque les grandes entreprises/multinationales sont questionnées en public (par les médias, la société civile, le parlement) sur les pratiques fiscales qu'elles appliquent dans votre pays...**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Elles sont disposées à exposer leur position, la plupart du temps.	19%	29%	41%	13%
Elles refusent de s'exprimer sur leurs pratiques fiscales, la plupart du temps.	20%	15%	21%	19%
Je n'ai jamais rencontré une telle situation.	61%	56%	38%	68%

**17. Aviez-vous entendu parler de la Déclaration du BIAC sur les meilleures pratiques fiscales en matière de relations avec les administrations fiscales des pays en développement avant de participer à cette enquête ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Oui.	23%	34%	33%	36%
Non.	77%	66%	67%	64%

**18. Pensez-vous que la Déclaration du BIAC sur les meilleures pratiques aide à améliorer la relation entre les entreprises et les autorités fiscales ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Oui.	80%	87%	85%	92%
Non.	20%	13%	15%	8%

**19. Pensez-vous possible d'améliorer la Déclaration du BIAC sur les meilleures pratiques ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Oui.	55%	60%	48%	50%
Non.	45%	40%	52%	50%

Note : moyenne régionale simple. Des coefficients de pondération ont été attribués de telle façon qu'aucun pays ne pèse pour plus de 10 % dans l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), Enquête sur le comportement des multinationales et des Big Four au regard des règles fiscales.

Tableau A A.2. Manière dont le comportement des Big Four est perçu

<b>20. Dans quelle mesure souscrivez-vous aux affirmations ci-après, à la lumière des principes énoncés par les quatre grands cabinets de conseil et d'audit (Big Four) ? « Dans ma juridiction, les Big Four... »</b>				
	Afrique	Asie	OCDE	ALC
<b>A. Coopèrent avec les autorités fiscales.</b>				
Oui, dans la majorité des cas.	50%	45%	58%	27%
Oui, dans certains cas.	38%	44%	34%	41%
Dans quelques cas seulement.	11%	7%	8%	26%
Jamais.	2%	4%	0%	6%
<b>B. Prônent uniquement l'optimisation fiscale fondée sur la substance économique (autrement dit, n'encouragent pas les montages artificiels).</b>				
Oui, dans la majorité des cas.	19%	22%	29%	17%
Oui, dans certains cas.	49%	53%	45%	44%
Dans quelques cas seulement.	28%	21%	23%	30%
Jamais.	5%	5%	3%	9%
<b>C. Respectent l'esprit/l'intention de la loi fiscale (autrement dit, n'essaient pas d'exploiter les lacunes du droit interne pour faire bénéficier leurs clients d'avantages fiscaux).</b>				
Oui, dans la majorité des cas.	23%	26%	22%	19%
Oui, dans certains cas.	37%	45%	48%	36%
Dans quelques cas seulement.	33%	24%	24%	33%
Jamais.	7%	5%	6%	12%
<b>D. Font preuve de transparence avec les autorités fiscales, en fournissant tous les renseignements utiles qui leur sont demandés.</b>				
Oui, dans la majorité des cas.	26%	27%	31%	18%
Oui, dans certains cas.	46%	46%	52%	45%
Dans quelques cas seulement.	24%	22%	15%	30%
Jamais.	4%	6%	2%	6%
<b>21. Y a-t-il lieu, à votre avis, que les pouvoirs publics recourent aux services des Big Four dans les domaines suivants (plusieurs réponses possibles) :</b>				
	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Conseil sur la politique fiscale nationale.	52%	45%	25%	22%
Conseil sur la politique fiscale internationale.	55%	49%	31%	30%
Conseil sur la réforme de l'administration fiscale.	55%	43%	31%	25%
Formation technique des agents des services fiscaux.	38%	38%	32%	33%
Externalisation des fonctions de recouvrement.	17%	7%	2%	7%
<b>22. À votre avis, les activités d'audit et de conseil des Big Four :</b>				
	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Incitent leurs clients à mieux respecter leurs obligations fiscales et à être davantage disposés à payer des impôts dans votre pays.	60%	65%	40%	33%
N'ont aucune incidence sur la discipline fiscale de leurs clients et leur disposition à payer des impôts.	26%	24%	34%	31%
Incitent leurs clients à moins bien respecter leurs obligations fiscales et à être moins disposés à payer des impôts dans votre pays.	14%	11%	26%	36%
<b>23. Par comparaison avec les conseillers fiscaux locaux, pensez-vous que les Big Four :</b>				
	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Conseillent des stratégies fiscales plus agressives à leur clientèle.	45%	43%	41%	58%
Conseillent des stratégies fiscales moins agressives à leur clientèle.	20%	23%	16%	12%
Conseillent leur clientèle de façon identique.	35%	34%	43%	30%

**24. À votre avis, dans quelle mesure les Big Four usent-ils de leur pouvoir de pression/d'influence au profit de leurs clients ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
<b>A. Pour peser sur des décisions de l'autorité fiscale concernant des cas individuels.</b>				
Les Big Four n'ont aucun pouvoir de pression/d'influence.	22%	23%	18%	26%
L'utilisation de leur pouvoir de pression/d'influence est légitime.	40%	47%	57%	33%
L'utilisation de leur pouvoir de pression/d'influence est parfois illégitime.	35%	26%	19%	29%
L'utilisation de leur pouvoir de pression/d'influence est souvent illégitime.	4%	4%	6%	12%
<b>B. Pour peser sur les politiques et lois fiscales du pays.</b>				
Les Big Four n'ont aucun pouvoir de pression/d'influence.	23%	21%	11%	25%
L'utilisation de leur pouvoir de pression/d'influence est légitime.	43%	53%	62%	38%
L'utilisation de leur pouvoir de pression/d'influence est parfois illégitime.	27%	20%	22%	22%
L'utilisation de leur pouvoir de pression/d'influence est souvent illégitime.	7%	6%	6%	15%

Note : moyenne régionale simple. Des coefficients de pondération ont été attribués de telle façon qu'aucun pays ne pèse pour plus de 10 % dans l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), Enquête sur le comportement des multinationales et des Big Four au regard des règles fiscales.

**Tableau A A.3. Perceptions concernant la fidélisation du personnel****26. Enfin, l'OCDE souhaiterait mieux cerner les difficultés posées par la fidélisation du personnel. Au cours des cinq dernières années, combien, en pourcentage, votre équipe a-t-elle perdu d'agents au profit du secteur privé ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
0 % des agents.	34%	37%	17%	27%
10 %-20 % des agents.	50%	47%	58%	51%
21 %-40 % des agents.	10%	10%	21%	13%
41 %-60 % des agents.	3%	5%	3%	8%
Plus de 60 % des agents.	2%	1%	1%	1%

**27. Et combien ont été recrutés par les Big Four ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
0 % des agents.	52%	54%	31%	55%
10 %-20 % des agents.	38%	36%	59%	37%
21 %-40 % des agents.	8%	7%	10%	6%
41 %-60 % des agents.	2%	2%	0%	1%
Plus de 60 % des agents.	1%	1%	1%	1%

**28. Au cours des 5 dernières années, à quelle fréquence votre administration a-t-elle recruté, pour rejoindre votre équipe, des personnes issues du secteur privé et/ou des Big Four ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
0 % des agents.	55%	54%	37%	34%
10 %-20 % des agents.	30%	35%	47%	40%
21 %-40 % des agents.	9%	7%	13%	15%
41 %-60 % des agents.	4%	2%	3%	7%
Plus de 60 % des agents.	2%	2%	1%	5%

**29. Quelles sont, à votre avis, les raisons principales pour lesquelles les multinationales et/ou les Big Four recrutent des agents publics spécialistes des questions fiscales (plusieurs réponses possibles) ?**

	Afrique	Asie	OCDE	ALC
Pour profiter de leur expérience professionnelle au sein de l'administration fiscale.	81%	57%	70%	76%
Pour profiter des réseaux et contacts des agents.	42%	38%	39%	34%
Parce qu'ils sont mieux formés ou mieux qualifiés que le personnel du secteur privé.	34%	28%	39%	22%
Pour exercer une influence directe sur l'issue d'un différend fiscal en cours.	28%	15%	12%	19%
Autres	12%	2%	1%	3%

1. Note : moyenne régionale simple. Des coefficients de pondération ont été attribués de telle façon qu'aucun pays ne pèse pour plus de 10 % dans l'échantillon régional.

Source : OCDE (2020), Enquête sur le comportement des multinationales et des Big Four au regard des règles fiscales.

## Annexe B. Résultats de l'enquête sur la sécurité juridique des multinationales en matière fiscale

Tableau A B.1. Ventilation régionale des réponses données par les multinationales quant à la nature des causes de l'insécurité juridique en matière fiscale

		Afrique		Asie		ALC		OCDE	
		Moyenne	Rang	Moyenne	Rang	Moyenne	Rang	Moyenne	Rang
<b>Systèmes juridiques</b>	Législation fiscale opaque et mal rédigée	3.7	1	3.4	8	3.6	8	3.3	2
	Complexité de la législation fiscale	3.2	16	3.2	12	3.7	3	3.2	3
	Changements fréquents du régime d'imposition, des règles et des orientations y afférentes	3.1	19	3	20	3.5	15	3.2	4
	Apport de modifications au droit fiscal avec effet rétroactif	3.1	18	3.1	16	3.2	19	2.9	11
	Absence de délai de prescription	2.8	21	2.8	21	2.8	21	2.4	19
	Incertitude à propos de l'obtention d'allègements au titre de l'impôt prélevé à la source	3.7	2	3.4	6	3.5	13	2.7	16
<b>Administration fiscale</b>	Lourdeurs des formalités administratives à accomplir pour être en conformité avec la législation fiscale	3.6	4	3.6	2	3.9	1	3.3	1
	Manque de prévisibilité ou de cohérence dans le traitement des dossiers par l'administration fiscale	3.7	3	3.9	1	3.9	2	3.1	6
	Inadéquation des dispositifs incitatifs mis en place par l'administration fiscale avec le principe de traitement équitable des contribuables	3.3	15	3.1	17	3.4	16	2.7	15
	État général médiocre des relations avec l'autorité fiscale	3	20	3	19	3.1	20	2.7	17
	Impossibilité d'obtenir des sécurités juridiques anticipées à travers des décisions fiscales ou d'autres mécanismes similaires	3.4	9	3.4	4	3.5	11	2.9	9

	Corruption dans le système fiscal	3.3	14	3.2	13	3.7	6	2.4	20
<b>Règlement des différends</b>	Lenteur de la justice et des autres instances concernées	3.4	8	3.3	10	3.7	4	3.1	5
	Manque de prévisibilité ou de cohérence dans le traitement des affaires par les tribunaux	3.3	11	3.4	5	3.6	7	2.9	12
	Publication insuffisante de décisions clarificatrices d'interprétations	3.3	13	3.2	14	3.2	18	2.6	18
	Corruption dans le système de règlement des différends	3.3	12	3.1	18	3.5	12	2.3	21
<b>Dimension internationale</b>	Divergence des interprétations données aux normes fiscales internationales selon les autorités fiscales	3.6	5	3.6	3	3.7	5	3.1	7
	Discordance des normes internationales	3.1	17	3.4	7	3.4	17	2.8	14
	Une législation fiscale en décalage avec l'évolution des nouveaux modèles d'affaires	3.4	10	3.2	15	3.6	9	3.1	8
	Méconnaissance des activités des entreprises internationales	3.5	7	3.3	11	3.5	14	2.9	10
	Manque d'expertise de l'administration fiscale concernant certains aspects de la fiscalité internationale	3.5	6	3.3	9	3.5	10	2.9	13

Note : réponses à la question « D'après votre expérience, quel rôle chacun des facteurs ci-après a-t-il joué dans l'aggravation des problèmes d'insécurité juridique en matière fiscale dans les pays que vous avez sélectionnés ? Les répondants étaient invités à répondre sur une échelle de 5 à 1, 5 correspondant à un « rôle extrêmement important ». Tous les facteurs n'ayant pas été notés par l'ensemble des répondants, le nombre des réponses obtenues pour chaque facteur est indiqué dans la colonne « Observation ». Dans la colonne « Rang » figure la place (1 à 25) occupée par le facteur considéré dans le classement régional.

Cette question a été posée séparément pour chaque pays choisi par les répondants, étant entendu qu'un même répondant pouvait choisir quatre pays au maximum.

Source : OCDE (2016), Enquête sur la sécurité juridique en matière fiscale.

**Tableau A B.2. Ventilation régionale des réponses quant aux outils/principes primordiaux pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale**

		Afrique		Asie		ALC		OCDE	
		Moyenne	Rang	Moyenne	Rang	Moyenne	Rang	Moyenne	Rang
<b>Conception de la politique fiscale et législation</b>	Annnonce préalable des modifications prévues du régime d'imposition	4.1	6	3.9	6	4	4	3.9	6
	Orientations détaillées de la réglementation fiscale	4.3	1	4	3	4	6	4	4
	Une législation fiscale moins abondante et moins complexe	3.8	9	3.6	13	3.9	8	3.8	8
	Des modifications de la législation fiscale moins fréquentes	4.1	3	3.8	7	3.9	9	4.1	1
	Consultation en temps utile des contribuables lors de la mise en place des modifications	4	7	3.6	12	3.9	11	3.7	10
	Une législation fiscale nationale en phase avec les normes fiscales internationales	4.1	5	4.1	2	4.1	2	3.9	5
	Allègement des formalités administratives à accomplir pour être en conformité avec la législation fiscale	4.1	4	3.7	9	4.1	3	4	2
	Existence d'un consensus international sur les principes généraux de la sécurité juridique en matière fiscale	3.7	12	3.9	5	3.7	13	3.7	13
	Des systèmes de retenue à la source simplifiés et efficaces	3.5	18	3.7	8	3.6	17	3.6	16
	Application de règles univoques	3.6	16	3.4	17	3.5	19	3.4	18
<b>Administration fiscale</b>	Transparence accrue de la part des administrations fiscales sur leur conception de la discipline fiscale	3.7	13	3.7	10	4	5	3.8	7
	Transparence accrue de la part des administrations fiscales sur leurs protocoles d'évaluation des risques	3.6	17	3.5	14	3.8	12	3.7	11
	Existence de programmes de discipline fiscale coopérative dans une même juridiction	3.5	19	3.2	21	3.5	20	3.4	20
	Existence de stratégies simplifiées de discipline fiscale (par exemple, régimes de protection)	3.9	8	3.5	16	3.7	14	3.5	17
	Accord préalable en matière de prix de transfert (APP) dans une même juridiction	3.5	20	3.4	19	3.5	21	3.3	21
	Autres régimes de décision	3.4	23	3.1	22	3.4	24	3.1	24
	Communication en temps utile de l'autorité fiscale durant les vérifications	3.7	14	3.4	18	3.6	15	3.6	14
	Programmes de renforcement des capacités des autorités fiscales	3.4	22	3	24	3.4	22	3.1	23

	Bonne communication entre les contribuables et l'administration (par exemple, par voie électronique)	3.8	10	3.3	20	3.9	10	3.7	12
<b>Règlement des différends</b>	Efficacité des mécanismes locaux de règlement des différends	4.3	2	4.1	1	4.2	1	4	3
	Procédure amiable	3.7	15	3.9	4	4	7	3.8	9
	Mécanismes d'arbitrage obligatoires et contraignants	3.8	11	3.6	11	3.6	18	3.6	15
<b>Dimension internationale</b>	Programmes multilatéraux de discipline fiscale coopérative, exécutés en collaboration avec d'autres juridictions	3.3	24	3	23	3.4	23	3.3	22
	APP multilatéraux exécutés en collaboration avec d'autres juridictions	3.4	21	3.5	15	3.6	16	3.4	19
	Vérifications multilatérales exécutées en collaboration avec d'autres juridictions	3.1	25	2.7	25	3.2	25	3	25

Note : résultats à la question « Lequel des instruments suivants a amélioré ou pourrait améliorer la sécurité juridique en matière fiscale ? Les répondants étaient invités à répondre sur une échelle de 5 à 1, 5 signifiant que l'outil considéré a amélioré ou pourrait améliorer sensiblement la sécurité juridique en matière fiscale et les chiffres suivants correspondant à l'ordre décroissant d'importance. Tous les facteurs n'ayant pas été notés par l'ensemble des répondants, le nombre des réponses obtenues pour chaque facteur est indiqué dans la colonne « Observation ». Dans la colonne « Rang » figure la place (1 à 21) occupée par le facteur considéré dans le classement régional.

Source : OCDE (2016), Enquête sur la sécurité juridique en matière fiscale.

## Annexe C. Méthodologie

Les résultats et analyses exploités aux fins du présent rapport résultent de trois exercices distincts.

### Enquête sur les perceptions qu'ont les agents des administrations fiscales du comportement des multinationales/grandes entreprises et des Big Four au regard des règles fiscales

La présente publication s'appuie sur les résultats d'une enquête de perception que l'OCDE a réalisée, en anglais, en français, en espagnol et en arabe, au cours du dernier trimestre 2019 et du premier trimestre 2020. Les agents des services fiscaux participant aux rencontres et formations organisées dans le cadre du Programme de relations mondiales avaient été invités à y répondre, et les délégations des pays membres de l'OCDE à diffuser l'enquête auprès des responsables concernés de leur administration. Les réponses étaient anonymes, si ce n'est qu'il était demandé d'indiquer son pays d'origine, sa fonction/son unité de rattachement, son nombre d'années d'expérience et son domaine de compétence.

Le but de l'enquête était de recueillir les impressions des agents des services fiscaux sur le comportement des grandes entreprises/multinationales et des quatre principaux cabinets de conseil et d'audit (Big Four) au regard des règles fiscales, à savoir Deloitte, KPMG, EY et PricewaterhouseCoopers.

Le questionnaire avait été établi sur la base des principes de la responsabilité sociale et des codes de conduite que les entreprises appliquent à titre volontaire, en particulier la Déclaration du BIAC sur les meilleures pratiques fiscales en matière de relations avec les administrations fiscales des pays en développement (Business at OECD, 2013<sup>[1]</sup>), ainsi que sur la base des codes de conduite des Big Four pour des pratiques fiscales responsables (tous n'en disposent pas). En effet, ces principes et codes de conduite définissent les exigences de comportement attendues dans des domaines comme le respect des obligations, la communication et la transparence.

L'enquête était divisée en deux sections : l'une concernait le comportement des grandes entreprises/multinationales, l'autre celui des Big Four. Celle consacrée aux grandes entreprises/multinationales traitait des thèmes suivants :

- **Transparence et confiance**
- **Règlement des différends**
- **Lobbying auprès des politiques**
- **Fidélisation du personnel**
- **Réactivité aux demandes**
- **Ponctualité des paiements**
- **Corruption**
- **Avis sur les principes d'application volontaire**
- **Volonté de coopérer**
- **Incitations fiscales**
- **Engagement public à se soumettre à l'impôt**
- **Comparaison avec les entreprises locales**

La section dédiée aux Big Four portait essentiellement sur les points suivants :

- **Transparence et confiance**
- **Rôle dans le recrutement**
- **Fidélisation du personnel**
- **Agressivité/respect de l'esprit de la loi**
- **Influence sur le comportement de la clientèle**
- **Comportement à l'égard des conseillers locaux**

On trouvera de plus amples détails dans la version complète de l'enquête (<https://www.oecd.org/tax/tax-global/survey-business-big-four-tax-practices-engagement.pdf>).

Au total, 1 240 agents des administrations fiscales de 138 pays ont répondu à l'enquête. La plupart sont des contrôleurs des impôts. Les résultats ont été agrégés par région comme suit : Afrique (34 pays, 206 réponses), Asie (31 pays, 372 réponses), Amérique latine et Caraïbes, ALC (30 pays, 325 réponses) et OCDE (25 pays, 225 réponses). Ces groupes cadrent avec la méthode employée dans les travaux antérieurs de l'OCDE sur le civisme fiscal et la sécurité juridique en matière fiscale (voir (OCDE, 2019<sup>[2]</sup>)). Les données ont été lissées de façon qu'aucun pays ne soit surreprésenté dans l'échantillon, chacun pesant au maximum 10 % dans le calcul de la moyenne régionale.

Il a été procédé à plusieurs analyses de sensibilité pour vérifier la robustesse des résultats, par exemple, pour établir s'ils variaient en fonction de l'âge ou de la position des répondants. Les résultats sont restés inchangés après neutralisation de ces variables.

## Enquête sur la sécurité juridique en matière fiscale

En complément du ressenti des agents des administrations fiscales, on s'est appuyé sur les résultats de travaux antérieurs concernant la sécurité juridique en matière fiscale (voir (FMI/OCDE, 2017<sup>[3]</sup>), (FMI/OCDE, 2018<sup>[4]</sup>) et (OCDE, 2019<sup>[2]</sup>)), ainsi que sur les conclusions de l'enquête y afférente. Le but de cette enquête était d'étudier la nature de la sécurité juridique en matière fiscale, ses causes profondes et ses principaux effets sur les décisions des entreprises, mais aussi de dégager des éléments concrets et pragmatiques sur la façon dont les responsables de l'élaboration des politiques et les administrations fiscales doivent procéder pour sécuriser l'environnement fiscal.

L'OCDE l'a diffusée à travers le réseau de contacts qu'elle entretient parmi les fonctionnaires nationaux, les conseillers fiscaux, la société civile et les entreprises, notamment par l'intermédiaire du Comité consultatif économique et industriel auprès de l'OCDE (BIAC). Au total, 724 entreprises domiciliées dans 62 pays y ont participé d'octobre à décembre 2016. Les réponses concernant des pays ont également été regroupées par région (Afrique, Asie, ALC et OCDE). Le nombre d'observations ainsi obtenu diffère sensiblement selon les régions et selon les pays, même si, quelle que soit la région considérée, le pays le plus fréquemment retenu n'a jamais représenté plus de 35 % des réponses.

## Tables rondes

Pour compléter les résultats empiriques des deux enquêtes susmentionnées, des tables rondes ont été organisées à distance entre décembre 2020 et mai 2021 :

- Table ronde sur le civisme fiscal dans la région ALC (18-20 mai 2021)
- Table ronde sur le civisme fiscal dans la région de l'Afrique (27-28 avril 2021)
- Table ronde OCDE/IOTA sur le civisme fiscal (20 janvier 2021)
- Table ronde sur le civisme fiscal en Asie (7-8 décembre 2020)

Ces rencontres ont été co-organisées par l'OCDE et ses partenaires régionaux clés : l'Organisation inter-étatique des administrations fiscales (IOTA), le CIAT, l'ATAF, le Groupe d'étude sur l'administration et la recherche fiscales en Asie (SGATAR) et la Banque asiatique de développement (BAsD).

Réunissant des administrations, des multinationales présentes dans la région considérée, des professionnels de la fiscalité et des organisations professionnelles, elles avaient pour but de leur permettre d'examiner ensemble les conclusions des enquêtes, et ce de manière plus approfondie afin de cerner les problèmes communs aux multinationales et aux autorités fiscales, mais aussi pour définir les outils et méthodes à utiliser par la suite. Tous les participants avaient pour cela reçu un document de référence qui contenait une synthèse des résultats et une analyse liminaire des conclusions clés concernant leur région. Le Secrétariat de l'OCDE a complété ces informations en présentant les résultats des enquêtes. Les tables rondes ont inclus également des discussions en panel animées par des modérateurs et des débats en groupes restreints. Plus de 150 personnes originaires d'Afrique y ont participé, 160 des pays membres de l'IOTA, 160 de la région Amérique latine et Caraïbes et 130 de l'Asie, soit au total une petite centaine de pays représentés.

## Bibliographie

- Business at OECD (2013), *BIAC Statement of Tax Best Practices for Engaging with Tax Authorities in Developing Countries*, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2017-06/platform\\_tax\\_best\\_practices\\_biac.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2017-06/platform_tax_best_practices_biac.pdf). [1]
- FMI/OCDE (2018), *Update on Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>. [4]
- FMI/OCDE (2017), *Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>. [3]
- OCDE (2019), *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>. [2]

# Civisme fiscal II

## INSTAURER UNE RELATION DE CONFIANCE ENTRE ADMINISTRATIONS FISCALES ET GRANDES ENTREPRISES

La question de la confiance entre les entreprises multinationales (EMN) et les administrations fiscales est un élément essentiel du système fiscal, mais relativement peu étudiée. S'appuyant sur des recherches antérieures de l'OCDE sur le civisme fiscal, qui mesure les perceptions et les attitudes des contribuables à l'égard du paiement des impôts et de la fraude fiscale, ce rapport présente de nouvelles données sur la façon dont les administrations fiscales perçoivent le comportement des EMN en matière de conformité fiscale. En mettant l'accent sur les défis auxquels sont confrontés les pays en développement, ce rapport compile ces données avec des données antérieures sur les perceptions des entreprises multinationales, et les résultats d'un ensemble de tables rondes régionales sur le civisme fiscal, organisées entre les administrations fiscales et les entreprises multinationales. Après avoir répertorié un certain nombre de défis liés à la confiance, à la transparence et à l'ouverture, le rapport présente un éventail d'approches visant à renforcer la confiance, à améliorer la communication et à établir des relations plus efficaces entre les contribuables et les administrations fiscales.



THE GOVERNMENT  
OF THE GRAND DUCHY OF LUXEMBOURG  
Ministry of the Economy

LUXEMBOURG  
AID & DEVELOPMENT



Ministry of Foreign Affairs



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,  
Education and Research EAER  
State Secretariat for Economic Affairs SECO



IMPRIMÉ ISBN 978-92-64-34323-8  
PDF ISBN 978-92-64-34806-6



9 789264 343238