



# Lutter contre la planification fiscale agressive par l'amélioration de la transparence et de la communication de renseignements

Rapport sur les initiatives en matière de communication  
de renseignements



Février 2011



DES POLITIQUES MEILLEURES  
POUR UNE VIE MEILLEURE



**LUTTER CONTRE LA  
PLANIFICATION FISCALE  
AGRESSIVE PAR L'AMÉLIORATION  
DE LA TRANSPARENCE ET DE LA  
COMMUNICATION DE  
RENSEIGNEMENTS**

RAPPORT SUR LES INITIATIVES EN MATIÈRE DE  
COMMUNICATION DE RENSEIGNEMENTS

FÉVRIER 2011



## ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements de 34 démocraties oeuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux que pose la mondialisation. L'OCDE est aussi à l'avant-garde des efforts entrepris pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles font naître. Elle aide les gouvernements à faire face à des situations nouvelles en examinant des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et les défis posés par le vieillissement de la population.

L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de comparer leurs expériences en matière de politiques, de chercher des réponses à des problèmes communs, d'identifier les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales. Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Corée, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovénie, la Suède, la Suisse et la Turquie. La Commission des Communautés européennes participe aux travaux de l'OCDE. Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.

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

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

OCDE (2011), Lutter contre la planification fiscale agressive par l'amélioration de la transparence et de la communication de renseignements, OCDE.

Publié en anglais : Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure.

**Crédits photo :** gfrusso @flickr.com

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com) ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).



## AVANT- PROPOS

*L'OCDE, avec le soutien politique du G20, a récemment fait des progrès sans précédent dans la lutte contre la fraude fiscale internationale. Tous les centres financiers se sont engagés à fournir des renseignements bancaires et d'autres renseignements pertinents sur demande et plus largement à procéder à des échanges effectifs de renseignements. L'OCDE a également fait des progrès dans la lutte contre la planification fiscale agressive qui peut faire perdre aux citoyens toute confiance dans le système, crée des inégalités, et diminue les recettes fiscales. Les montants en jeu sont énormes, s'agissant souvent de centaines de millions de dollars (USD) en une seule transaction ou une série de transactions.*

*Plusieurs pays de l'OCDE ont mis au point un certain nombre de stratégies pour faire face à la planification fiscale agressive. La base de toute stratégie de ce type, et l'une des plus importantes stratégies de réponse en elle-même, est d'assurer la disponibilité en temps voulu de renseignements ciblés et complets, ce que les contrôles classiques ne permettent plus à eux seuls d'obtenir. La disponibilité de tels renseignements en temps voulu est essentielle pour permettre aux gouvernements d'identifier rapidement les domaines à risque et de décider si et comment répondre à ces risques. Dans le but d'améliorer les flux d'information, plusieurs pays ont mis au point, ou sont en train de mettre au point, des mesures qui imposent aux contribuables de communiquer des cas de planification fiscale agressive ou plus généralement de risque fiscal ou les incitent à le faire (des initiatives de communication de renseignements). Les contribuables sont les mieux placés pour savoir quelles questions seront d'intérêt pour les administrations fiscales et un système qui commence par la communication préalable de ces renseignements permet non seulement la résolution plus rapide de litiges et l'amélioration de la certitude juridique, mais possède également le potentiel d'une réduction importante des coûts, tant pour les gouvernements et les contribuables, par une meilleure allocation des ressources.*

*Ce rapport, qui a été approuvé par le Comité des affaires fiscales en janvier 2011, s'appuie sur les travaux antérieurs dans ce domaine, y compris L'Étude du rôle des intermédiaires fiscaux (OCDE, 2008), le rapport Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance (« Dialoguer avec les particuliers les plus fortunés pour le respect de leurs obligations fiscales », à paraître en français) (OCDE, 2009) et le rapport Addressing Tax Risks Involving Bank Losses (« Faire face aux risques fiscaux liés aux pertes bancaires ») (OCDE, 2010), et s'inscrit dans le cadre du travail plus large de l'OCDE sur l'amélioration de la transparence. Le rapport donne un aperçu des initiatives de communication de renseignements introduit dans certains pays de l'OCDE et examine certaines de leurs expériences avec de telles initiatives. Ces initiatives comprennent, par exemple, les règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements pour les dispositifs d'évasion fiscale ou d'abris fiscaux, les obligations de déclaration supplémentaire et les programmes de discipline fiscale coopérative. Ces stratégies diffèrent à plusieurs égards importants mais elles ont ceci en commun qu'elles imposent aux contribuables (et, dans certains cas, aux conseillers) de communiquer des renseignements pertinents à l'administration fiscale en temps voulu ou les incitent à le faire.*

*Le rapport conclut que les initiatives de communication de renseignements, et en particulier les règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements, peuvent réduire sensiblement le décalage entre la création et la promotion de dispositifs de planification fiscale agressive et leur identification par les administrations, permettant ainsi aux gouvernements de mettre au point plus rapidement une réponse ciblée.*

*J'espère que ce rapport sera largement utilisé par les responsables politiques, les administrateurs fiscaux, d'autres parties prenantes et le public en général et qu'il contribuera aux discussions sur la conception ou la révision des initiatives de communication de renseignements dans le monde entier.*

*Jeffrey Owens, Directeur du Centre de politique et d'administration fiscales.*



## Table des Matières

I.	INTRODUCTION .....	11
II.	L'IMPORTANCE DE LA DISPONIBILITÉ EN TEMPS VOULU DE RENSEIGNEMENTS CIBLÉS ET COMPLETS .....	12
III.	APERÇU DES INITIATIVES EN MATIÈRE DE COMMUNICATION DE RENSEIGNEMENTS .....	14
A.	Règles relatives à la communication préalable obligatoire .....	15
B.	Obligations de déclaration supplémentaire .....	15
C.	Questionnaires.....	15
D.	Programmes de discipline fiscale coopérative .....	16
E.	Décisions .....	16
F.	Règles de communication assorties de sanctions.....	17
IV.	EXPÉRIENCES DES PAYS EN MATIÈRE D'INITIATIVES DE COMMUNICATION DE RENSEIGNEMENTS.....	18
A.	Règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements.....	18
B.	Obligations de déclaration supplémentaire .....	19
C.	Questionnaires.....	19
D.	Programmes de discipline fiscale coopérative .....	20
E.	Décisions.....	20
F.	Règles de communication assorties de sanctions.....	20
V.	CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS .....	22
	<i>Conclusions</i> .....	22
	<i>Recommandations</i> .....	22
	LUTTER CONTRE LA PLANIFICATION FISCALE AGRESSIVE PAR L'AMÉLIORATION DE LA TRANSPARENCE ET DE LA COMMUNICATION DE RENSEIGNEMENTS.....	25
	Rapport sur les initiatives en matière de communication de renseignements.....	25



## I. INTRODUCTION

1. Le présent rapport a été établi par le Groupe de direction sur la planification fiscale agressive du Groupe de travail n° 10 sur l'échange de renseignements et la discipline fiscale, du Comité des affaires fiscales (CAF). Le 3 janvier 2011, le CAF a adopté le rapport et a accepté de le déclassifier. Il met en évidence l'importance de la disponibilité en temps voulu de renseignements ciblés et complets pour lutter contre la planification fiscale agressive, donne un aperçu des initiatives en matière de communication de renseignements qui ont été adoptées dans certains pays de l'OCDE, examine les expériences de ces pays en ce qui concerne l'utilité de ces initiatives (tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales) et formule un certain nombre de conclusions et de recommandations. Le rapport ne traite pas de la fraude fiscale et les initiatives en matière de communication de renseignements analysées dans le rapport auront généralement un impact limité, voire nul, sur les cas de fraude fiscale.

## II. L'IMPORTANCE DE LA DISPONIBILITÉ EN TEMPS VOULU DE RENSEIGNEMENTS CIBLÉS ET COMPLETS

2. Au fil des ans, beaucoup de pays ont connu une prolifération des dispositifs de planification fiscale agressive et ont mis au point diverses réponses pour s'attaquer au risque que présente cette prolifération pour leur base fiscale. Ces réponses vont de règles ciblées ou générales contre l'évasion fiscale aux nouveaux régimes de sanctions pour les contribuables et les promoteurs de dispositifs. Elles incluent également des stratégies de procédures judiciaires et des mesures destinées à concentrer les ressources sur des catégories particulières de contribuables.<sup>1</sup> En outre, les pays déjouent de plus en plus la planification fiscale agressive en encourageant les directeurs généraux et les conseils d'administration à considérer la discipline fiscale comme une partie intégrante d'un bon gouvernement d'entreprise.

3. La base de toute réponse visant à s'attaquer à la planification fiscale agressive est la disponibilité en temps voulu de renseignements ciblés et complets. Cette disponibilité à un stade précoce permet aux administrations fiscales de mieux évaluer les risques, d'utiliser efficacement les ressources disponibles et d'améliorer ainsi la discipline fiscale globale. Elle permet en même temps aux instances de politique fiscale de prendre des décisions rapides et éclairées quant aux réponses législatives adéquates.

4. Dans plusieurs pays, l'expérience montre que les contrôles classiques ne permettent pas à eux seuls de répondre à ces besoins de renseignements. Bien qu'ils demeurent une source essentielle de renseignements pertinents, ils souffrent, en tant qu'outils de détection précoce de dispositifs de planification fiscale agressive, de plusieurs contraintes, telles que :

- Un contrôle ne révèle pas nécessairement qu'un contribuable s'est livré à une planification fiscale agressive, particulièrement dans le cas de mécanismes plus complexes, souvent internationaux, y compris ceux qui exploitent les discordances dans la classification des entités, des instruments ou des transferts dans différents pays. Cela s'explique entre autres par la complexité des mécanismes, l'application souvent difficile de la loi à ces mécanismes, la nécessité de comprendre les complexités du droit étranger et la charge de travail que cela implique.
- Lorsque le processus classique de contrôle révèle néanmoins le recours à une planification fiscale agressive, un délai souvent conséquent, qui peut se chiffrer en plusieurs années, se sera écoulé entre la création, la promotion ou l'utilisation du dispositif et sa détection dans le cadre du processus de contrôle.
- Il peut être difficile d'établir si un dispositif de planification fiscale agressive décelé dans le contexte d'un contrôle constitue un cas isolé ou un phénomène plus général.

5. Il se peut dès lors que les contrôles classiques ne soient pas à eux seuls une manière économe en ressources d'obtenir en temps voulu des renseignements ciblés et complets sur les dispositifs de planification fiscale agressive et qu'ils ne permettent donc pas toujours de déclencher des réponses rapides et éclairées en termes de discipline fiscale et/ou de politique fiscale. Plusieurs pays, conscients des difficultés que pose le recours aux contrôles classiques à eux seuls, ont adopté en matière de communication de renseignements des initiatives complémentaires visant à améliorer leur capacité de détection des dispositifs de planification

---

1 Pour un aperçu détaillé, voir notamment *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance* (Dialoguer avec les particuliers les plus fortunés pour le respect de leurs obligations fiscales, à paraître en français) (2009) p. 37 à 51.

fiscale agresive. Les initiatives adoptées ou envisagées dans un certain nombre de pays de l'OCDE sont décrites ci-après.

### III. APERÇU DES INITIATIVES EN MATIÈRE DE COMMUNICATION DE RENSEIGNEMENTS

4. La présente section décrit en termes généraux les initiatives en matière de communication de renseignements qui ont été adoptées dans un certain nombre de pays de l'OCDE. Elle traite a) des règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements, b) des déclarations supplémentaires propres à la planification fiscale agressive, c) du recours aux questionnaires, d) des programmes de discipline fiscale coopérative, e) des régimes de décision (« *rulings* »), et f) des règles de communication de renseignements en matière de planification fiscale agressive assorties de sanctions. Ces stratégies ne s'excluent pas mutuellement et plusieurs pays en appliquent plusieurs.

5. Ces stratégies ont ceci en commun qu'elles imposent aux contribuables (et, dans certains cas, aux conseillers) de communiquer plus rapidement les renseignements pertinents à l'administration fiscale ou les incitent à le faire. L'administration fiscale n'a plus à investir des ressources importantes pour découvrir où se situe un problème et, ensuite, tenter de déterminer le problème: c'est le contribuable (et, dans certains cas, le conseiller) qui communique ou révèle spontanément le problème, ce qui permet à l'administration fiscale de procéder immédiatement à son évaluation et à sa résolution. Cette détection et cette résolution précoces profitent à la fois au contribuable et à l'administration fiscale, en réduisant, par exemple, le nombre de contrôles de routine, en accroissant la transparence et en ayant un effet positif sur la culture de discipline fiscale en général.

6. En même temps, ces stratégies diffèrent aussi par un certain nombre d'aspects importants, tels que leur portée (par exemple, s'appliquent-elles ou non à l'ensemble des contribuables ou des transactions?), leurs effets (par exemple, le moment où les renseignements sont communiqués, le fait qu'elles fournissent ou non des renseignements sur les promoteurs de planification fiscale agressive, et la certitude qu'elles apportent aux contribuables à un stade précoce), et leur caractère contraignant (par exemple, sont-elles obligatoires ou non?). Le tableau ci-après met en évidence certaines différences clés que l'on rencontre couramment entre les différentes stratégies :

	Tous les contribuables	Renseignements précoces	Renseignements sur les promoteurs	Certitude pour les contribuables		Obligatoire	Facultatif
				Toutes les transactions	Certaines transactions		
Communication préalable obligatoire	+	+	+	-	-	+	-
Déclarations supplémentaires	+	+	-	-	-	+	-
Questionnaires	-	+	-	-	-	+	-
Discipline fiscale coopérative	-	+	-	+	-	-	+
Décisions	-	+	-	-	+	-	+
Communication assortie de sanctions	+	+	-	-	-	-	+

## A. Règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements

7. Plusieurs pays ont édicté récemment des règles qui imposent de communiquer à l'administration fiscale, avant le dépôt de la déclaration d'impôt, certains dispositifs d'abris fiscaux ou d'évasion fiscale. Ces règles imposent l'obligation de communication lorsqu'une transaction ou un dispositif répond à certaines conditions. L'application de ces règles varie d'un pays à l'autre, mais implique généralement à la fois les contribuables et les promoteurs.

8. Des régimes de communication obligatoire de renseignements sont aujourd'hui en place au Canada (où l'on envisage actuellement de le revoir en profondeur), au Portugal, au Royaume-Uni et aux États-Unis. Dans ces quatre pays, l'obligation de communication incombe en grande partie au promoteur. L'Irlande a adopté récemment, elle aussi, une législation imposant la communication obligatoire de certaines transactions. D'autres pays envisagent activement l'adoption de règles de communication obligatoire de renseignements.

9. Tous les régimes de communication obligatoire de renseignements doivent régler un certain nombre de questions de conception qui déterminent leur portée et leur application. Au niveau le plus élémentaire, les régimes doivent préciser qui doit communiquer des renseignements, quels renseignements doivent être communiqués et à quel moment. Le régime devra aussi gérer les attentes et expliquer les conséquences d'une communication pour les contribuables. Les régimes doivent aussi détailler les conséquences d'une absence de communication de renseignements. L'annexe 1 présente un aperçu à haut niveau des choix de conception pertinents qui ont été effectués ou envisagés au Canada, aux États-Unis, en Irlande, au Portugal et au Royaume-Uni.

## B. Obligations de déclaration supplémentaire

10. Certains pays imposent aux contribuables des obligations de déclaration supplémentaire, soit dans le cadre du processus de dépôt de déclaration d'impôt, soit avant celui-ci, par exemple en imposant aux contribuables:

- d'informer les administrations fiscales de leur intention de prétendre à une déduction pour certaines dépenses d'intérêts dus à une partie liée (par exemple, aux Pays-Bas);
- de notifier à l'avance les pertes en capital (par exemple, en Italie et aux États-Unis);  
ou
- d'expliquer et de rapprocher certaines différences importantes entre la comptabilité fiscale et la comptabilité financière.

11. Un exposé-sondage relatif à l'impôt sur le résultat a été publié par le Conseil des normes comptables internationales (CNCI) en mars 2009 (ED/2009/2). Il propose qu'« une entité [doive] fournir des informations sur les sources majeures d'incertitudes d'estimation se rattachant à l'impôt..., notamment: une description de l'incertitude... » (paragraphe 49 du document ED/2009/2). Dans la mesure où il se peut que les règles de comptabilité financière imposent de plus en plus des formes similaires de communication, cette disposition peut également devenir pertinente pour les administrations fiscales.

## C. Questionnaires

12. Certains pays (par exemple, la Nouvelle-Zélande et l'Italie) font usage de questionnaires ciblés sur certaines catégories de contribuables et axés sur certains types de risque (tels que les instruments hybrides endettement/fonds propres, les sociétés à double résidence et les entités hybrides) comme moyen de cibler certains contribuables pour les contrôles et/ou de faciliter les

contrôles effectifs sur place. Dans la plupart des cas, il est obligatoire de répondre aux questionnaires. La Nouvelle-Zélande, par exemple, a élaboré un questionnaire obligatoire sur le financement en raison des craintes qu'elle nourrissait de voir des entreprises à capitaux étrangers (autres que des banques ou des compagnies d'assurance) se livrer à des pratiques de planification fiscale agressive liées à leurs activités de financement intragroupe.

#### D. Programmes de discipline fiscale coopérative

13. Partout, il existe une relation de base entre les administrations fiscales et les contribuables. Cette relation de base varie d'un pays à l'autre, mais se caractérise de manière générale par le fait que les parties interagissent par référence à leurs propres contraintes juridiques. Les contribuables remplissent une déclaration fiscale qui divulgue les renseignements exigés par la loi,<sup>2</sup> y compris leur revenu imposable – et, dans les systèmes déclaratifs, l'impôt dû – et s'acquittent de ce montant en temps voulu.

14. L'*Étude du rôle des intermédiaires fiscaux* (OCDE, 2008) décrit une relation améliorée fondée sur la confiance mutuelle entre les contribuables, les conseillers fiscaux et les administrations fiscales et recommande que ces dernières instituent un environnement fiscal au sein duquel puissent se développer cette confiance et cette coopération. Une telle relation dépend de la communication de renseignements et de la transparence dont font preuve les contribuables et exige, de la part des administrations fiscales, connaissance des réalités commerciales, impartialité, proportionnalité, ouverture et réactivité. Le rapport *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance* (OCDE, 2009) décrit une relation similaire entre les particuliers les plus fortunés, les conseillers fiscaux et les administrations fiscales.

15. L'encouragement de ce type de relations a pour but de créer une approche commune pour améliorer la gestion du risque fiscal et la discipline fiscale globale, ce qui profite aux deux parties. Les pays qui ont adopté ces initiatives le font généralement dans le cadre d'une stratégie plus vaste de discipline fiscale qui comprend un équilibre entre l'orientation et le soutien de la gestion des risques par les contribuables, ainsi que des contrôles et d'autres mesures contraignantes d'exécution. L'Australie (*Annual Compliance Arrangement* – Accord annuel de discipline fiscale), l'Espagne (Forum des grands contribuables), les États-Unis (*Compliance Assurance Process* – Processus d'assurance du respect de la discipline fiscale), l'Irlande (*Co-operative Approach to Tax Compliance* – Approche coopérative de la discipline fiscale), l'Italie (Suivi de la gestion du risque), la Nouvelle-Zélande (*Co-operative Compliance Initiative* – Initiative coopérative en matière de discipline fiscale), les Pays-Bas (Surveillance horizontale) et le Royaume-Uni (*Tax Compliance Risk Management Process* – Processus de gestion du risque en matière de discipline fiscale) comptent parmi les pays qui ont développé des modèles visant à améliorer la gestion du risque fiscal et la discipline fiscale par les grandes entreprises contribuables par le biais d'une coopération renforcée.

#### E. Décisions

16. Les mécanismes de décision anticipée peuvent être considérés comme des formes de discipline fiscale coopérative sélective relative à des questions choisies par le contribuable, plutôt que des programmes généraux décrits à la section précédente. Ils n'ont pas pour vocation première de servir de mécanismes de communication de renseignements, mais ils fournissent néanmoins des renseignements pertinents en fonction du champ, de la conception et du contexte dans lesquels ils opèrent. Les régimes de décision diffèrent d'un pays à l'autre et comprennent les régimes de décision générale, les procédures d'approbation spécifique, et les avis émis par l'administration fiscale sur des transactions particulières ou envisagées. En principe, les décisions s'appliquent à l'entité qui a sollicité la décision. Néanmoins, certains pays (par exemple, l'Australie, la Nouvelle-Zélande et les Pays-Bas) ont adopté des « décisions par produit » (« *product*

---

2 Certains pays sont plus exigeants que d'autres, de sorte que la portée précise de la relation fondamentale diffère d'un pays à l'autre.



*rulings* »), c'est-à-dire une décision dont peut se prévaloir non seulement la personne qui l'a sollicitée, mais aussi toute personne d'une catégorie particulière qui peut investir dans un « produit » particulier.

## F. Règles de communication de renseignements assorties de sanctions

17. Certains pays ont adopté des règles qui n'imposent pas aux contribuables de communiquer les dispositifs de planification fiscale agressive, mais bien des mesures (sous forme de minoration d'amendes et/ou d'intérêts) qui les encouragent à le faire spontanément. En Irlande, par exemple, un contribuable considéré d'avoir procédé à une « opération d'évasion fiscale » (« *tax avoidance transaction* ») est normalement passible d'une majoration de 20 % de l'impôt évité augmentée des intérêts. Toutefois, la majoration et les intérêts ne seront pas imputés si le contribuable introduit une « Notification Conservatoire » (« *Protective Notification* ») dans un délai de 90 jours à compter du début de la transaction. En Nouvelle-Zélande, la sanction applicable pour avoir adopté une « position fiscale abusive » (« *abusive tax position* ») s'élève normalement à 100 % de la sous-estimation d'impôt qui en résulte. Toutefois, si le contribuable communique spontanément tous les détails de la sous-estimation, soit avant réception de la première notification d'un contrôle fiscal imminent, soit après cette première notification mais avant le début du contrôle ou de l'enquête, l'amende est réduite respectivement de 75% et de 40 %.

## IV. EXPÉRIENCES DES PAYS EN MATIÈRE D'INITIATIVES DE COMMUNICATION DE RENSEIGNEMENTS

18. Parmi les démarches décrites ci-dessus, beaucoup sont relativement récentes et les expériences des pays diffèrent en ce qui concerne les initiatives de communication de renseignements. Cela s'explique par les différences de cadres administratifs, juridiques et culturels ainsi que par les caractéristiques comportementales différentes des contribuables, y compris la franchise relative du contribuable au sujet de sa stratégie fiscale, le gouvernement d'entreprise, l'appétence pour la planification agressive et la volonté de travailler en temps réel et de communiquer les détails des transactions sujettes à incertitude fiscale. En dépit de ces différences, les expériences des pays qui ont déployé des initiatives dans le domaine de la communication de renseignements ont été globalement positives et peuvent être utiles pour d'autres pays qui envisagent d'adopter des initiatives nouvelles ou de revoir des initiatives existantes.

### A. Règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements

19. Les pays qui appliquent des règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements ont conclu que ces règles étaient très efficaces. En effet,

- Elles réduisent sensiblement le temps nécessaire à l'administration fiscale pour détecter un dispositif.
- Elles permettent des enquêtes efficaces fondées sur les risques.
- Elles autorisent une réponse rapide par la législation, les mesures de discipline fiscale et/ou les procédures judiciaires.
- Elles traitent plus rapidement les dispositifs de planification fiscale agressive et réduisent ainsi la période pendant laquelle les promoteurs peuvent bénéficier d'honoraires professionnels par ces dispositifs et pendant laquelle les utilisateurs peuvent en retirer des avantages fiscaux. Cet aspect a un effet dissuasif considérable et diminue l'intérêt de la planification fiscale agressive.

Les principaux avantages pour les contribuables sont que les règles de communication préalable obligatoire de renseignements uniformisent les règles du jeu, qu'elles encouragent chacun à payer le juste impôt au bon moment, qu'elles garantissent que les réfractaires ne puissent passer entre les mailles du filet et que les contribuables puissent obtenir plus de directions des administrations fiscales.

20. A titre d'exemple, l'encadré ci-après illustre les résultats positifs obtenus par le Royaume-Uni depuis l'adoption, en 2004, de ses règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements.

### Encadré 1. Mesurer la réussite de la communication de dispositifs d'évasion fiscale – Royaume-Uni

Au Royaume-Uni, 2 928 dispositifs (2 035 concernant l'impôt direct et 893 concernant l'impôt indirect) ont été communiqués aux cours des cinq premières années et demie d'application de ses règles de communication de renseignements.

Statistiques de l'administration fiscale britannique (HM Revenue and Customs) sur la communication de renseignements du 1<sup>er</sup> août 2004 au 31 mars 2010<sup>3</sup>

Exercice financier		Nombre de dispositifs divulgués	
du	au	Impôt direct	Impôt indirect (TVA)
1 <sup>er</sup> août 2004	31 mars 2005	503	680
1 <sup>er</sup> avril 2005	31 mars 2006	607	91
1 <sup>er</sup> avril 2006	31 mars 2007	346	65
1 <sup>er</sup> avril 2007	31 mars 2008	273	29
1 <sup>er</sup> avril 2008	31 mars 2009	130	16
1 <sup>er</sup> avril 2009	31 mars 2010	176	12
<b>Total</b>		<b>2 035</b>	<b>893</b>

Ces communications de dispositifs ont été à la base d'une série de mesures anti-évasion – 49 mesures au total – réduisant de plus de 12 milliards GBP les possibilités d'évasion. Il existe par ailleurs de nombreuses preuves anecdotiques qui suggèrent que ses règles en matière de communication de renseignements ont modifié l'économie de l'évasion fiscale.<sup>4</sup>

## B. Obligations de déclaration supplémentaire

21. Les pays qui ont instauré des obligations de déclaration supplémentaire ciblées sur la planification fiscale agressive ou revêtant une importance particulière pour celle-ci ont observé une amélioration considérable de l'efficacité des contrôles. Les ressources peuvent être centrées sur les déclarations contenant des renseignements spécifiques qui présentent un intérêt particulier ou qui sont suffisamment amples pour justifier une enquête plus poussée, et les équipes de vérification sont en mesure d'identifier plus rapidement et plus efficacement les problèmes potentiels. Pour les contribuables, cela signifie moins de contrôles (mais plus ciblés) et, partant, de moindres coûts potentiels de discipline fiscale. Contrairement aux règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements décrite précédemment, ces règles relatives aux déclarations supplémentaires n'apportent généralement pas de renseignements sur les promoteurs ou les conseillers des dispositifs de planification fiscale agressive.

## C. Questionnaires

22. En ce qui concerne le recours aux questionnaires, l'expérience de la Nouvelle-Zélande montre que les questionnaires courts et bien centrés sont très efficaces pour obtenir des renseignements pertinents. En effet, (i) les questionnaires sont souples (ils peuvent être diffusés à tout moment et traiter de toute une série de questions), (ii) sans être des contrôles à proprement

3 Voir <http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/avoidance-disclosure-statistics.htm>.

4 Voir consultation du HMRC "Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)", 9 décembre 2009, p.6. Disponible à l'adresse suivante : [http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageLibrary\\_ConsultationDocuments&propertyType=document&columns=1&id=HMCE\\_PROD1\\_029990](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ConsultationDocuments&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_PROD1_029990).

parler, ils augmentent l'efficacité de ceux-ci, (iii) ils encouragent positivement la communication de renseignements (entraînant des réductions potentielles des amendes) par l'effet de diffusion de la publicité dans les médias généraux, du fait que les conseillers fiscaux en discutent avec leurs clients etc., et (iv) s'ils sont bien ciblés, ils n'entraînent pas pour les contribuables de coûts supplémentaires considérables liés au respect de la discipline fiscale et peuvent en fait diminuer ces coûts pour les contribuables à risque faible.

#### D. Programmes de discipline fiscale coopérative

23. L'expérience des pays montre que les programmes de discipline fiscale coopérative amènent les contribuables et les administrations fiscales à coopérer en temps réel, ce qui apporte des avantages mutuels évidents. Plus les contribuables (et leurs conseillers) seront transparents dans leurs communications et leurs interactions avec les administrations fiscales (par exemple, en signalant les risques importants en temps opportun), mieux les administrations fiscales seront informées. De meilleures informations permettent une évaluation plus efficace des risques et une allocation des ressources plus appropriée, et la communication précoce facilite également des réponses plus rapides, y compris des mesures législatives correctives. Les délais de contrôle inutiles peuvent être fortement réduits lorsque les transactions complexes impliquant des litiges fiscaux potentiels sont rapidement résolues, de préférence en temps réel. Les contribuables en retirent un avantage financier notable à moyen et long terme: si les administrations fiscales sont en mesure d'orienter une plus grande partie de leurs ressources vers les problèmes et les comportements à haut risque des contribuables, les contribuables de risque moindre en tireront des bénéfices à long terme. De plus, des contrôles menés en temps réel par l'administration fiscale permettent de mieux tenir compte des questions fiscales lors de la structuration des transactions.

#### E. Décisions

24. On estime que les décisions ne fournissent que peu d'informations pouvant donner lieu à une action sur une planification fiscale agressive là où les pays ont opté pour une politique de ne pas procéder à des décisions pour les transactions qui impliquent une évasion fiscale ou lorsque la demande de décision a pour but d'explorer les limites de ce qui est acceptable en termes de planification fiscale. Inversement, lorsque les pays ont la volonté de trancher sur des transactions pouvant présenter un caractère d'évasion fiscale, le régime a tendance à produire plus de renseignements pertinents, les contribuables et les promoteurs étant plus susceptibles de solliciter des décisions de l'administration fiscale au sujet de transactions ou de produits d'investissement futurs. À cet égard, des résultats positifs ont été signalés par la Nouvelle-Zélande, où les demandes de décision individuelle ont permis à ce pays de mettre au point à un stade très précoce d'éventuelles réponses en termes de politique et de discipline fiscale. L'Australie a signalé des expériences tout aussi positives dans le cadre de son régime de décisions par produit, où les demandes de décision ont permis à l'administration fiscale d'obtenir des renseignements à un stade précoce et ont créé des conditions dans lesquelles le public en général paraît ne pas vouloir investir dans des produits fiscaux commercialisés à grande échelle s'ils n'ont pas reçu de décision favorable de l'administration fiscale.

#### F. Règles de communication de renseignements assorties de sanctions

25. Les pays qui ont instauré des règles de communication assorties de sanctions ont observé une légère amélioration dans l'obtention en temps voulu de renseignements sur les dispositifs de planification fiscale agressive. Le degré de cette amélioration semble dépendre largement d'une série de facteurs, y compris du type d'incitation offerte aux contribuables pour qu'ils communiquent spontanément les renseignements pertinents.

\*\*\*

26. En résumé, l'expérience des pays montre que les initiatives de communication de renseignements peuvent apporter un certain nombre d'avantages, à la fois pour les gouvernements et pour les contribuables. *Pour les gouvernements*, il s'agit notamment d'obtenir plus rapidement des renseignements plus complets qui permettent une réponse plus rapide au niveau tant de la discipline fiscale que de la politique fiscale, ainsi que de mieux évaluer les risques en s'attachant aux contribuables à risque plus élevé, ce qui permet de mieux affecter les ressources et de réduire potentiellement les coûts administratifs. *Pour les contribuables*, les avantages concernent l'uniformisation des règles du jeu, une plus grande certitude, une diminution des coûts de discipline fiscale pour ceux qui font preuve de transparence et ne se livrent pas à des pratiques de planification fiscale agressive, et le maintien de sa bonne réputation et de son image publique. Les initiatives de communication contribue également à apporter un nombre d'avantages mutuels pour les gouvernements et pour les contribuables, en réduisant, par exemple, le nombre de contrôles de routine, en accroissant la transparence et en ayant un effet positif sur la culture de discipline fiscale en général.

## V. CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS

27. Les stratégies des pays doivent s'appliquer dans le contexte plus large de leur système fiscal, de leur pratique administrative et de leur culture. Il appartient à chaque pays de décider comment aborder les questions traitées dans le présent rapport et quelles réponses conviennent le plus au regard de ses règles et de son cadre et épousent au mieux ce contexte. C'est en tenant compte de cela que le présent rapport aboutit aux conclusions et aux recommandations ci-après.

### *Conclusions*

- Il est important, sous l'angle de la discipline comme de la politique fiscale, de disposer en temps voulu de renseignements ciblés et complets.
- Les initiatives correctement ciblées en matière de communication de renseignements bénéficieront aussi aux contribuables en général.
- Les contrôles fiscaux continueront de jouer un rôle essentiel dans la détection, la dissuasion et la prévention de la planification fiscale agressive. Il se peut toutefois que les contrôles classiques ne soient pas à eux seuls une manière économe en ressources pour obtenir en temps voulu des renseignements ciblés et complets sur les dispositifs de planification fiscale agressive.
- Les initiatives en matière de communication de renseignements peuvent contribuer à réduire le décalage entre la création et la promotion de dispositifs de planification fiscale agressive et leur identification par les administrations fiscales. Les règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements, par exemple, se sont avérées très efficaces, s'agissant de fournir en temps voulu aux gouvernements des renseignements ciblés et complets sur les dispositifs de planification fiscale agressive qui permettent alors des réponses rapides sur le plan de la politique et de la discipline fiscales.

### *Recommandations*

28. Se fondant sur ces conclusions et sur le travail accompli par le Groupe de direction sur la planification fiscale agressive et par le Forum sur l'administration fiscale, le présent rapport recommande aux pays membres concernés par la planification fiscale agressive:

- d'examiner les initiatives en matière de communication de renseignements contenues dans le présent rapport en vue d'évaluer l'adoption éventuelle de celles qui répondent au mieux à leurs nécessités et circonstances particulières;
- de continuer d'échanger leurs expériences dans le domaine de la conception et de la mise en œuvre d'initiatives en matière de communication de renseignements en vue d'assister à la mise en place d'un cadre de discipline fiscale qui bénéficie à la fois aux gouvernements et aux contribuables en général.

## Annexe 1: Aperçu des règles relatives à la communication préalable obligatoire

Pays	Qui ?	Quoi ?	Quand ?	Effets de la non-communication
Canada (régime existant)	Promoteur	Certains abris fiscaux	Avant que l'abri fiscal ne soit vendu ou émis ou que le promoteur accepte une contrepartie relativement à l'abri	Amende égale au plus élevé des montants suivants: 500 CAD et 25 % de la contrepartie reçue Suspension de l'avantage fiscal associé à l'abri fiscal jusqu'au paiement de l'amende
Canada (régime envisagé)	Le contribuable et le promoteur ou conseiller fiscal qui a droit à des honoraires  S'il y a plus d'une personne devant présenter une déclaration, la déclaration par l'une d'elles satisfait à l'exigence de déclaration des autres	Opérations à déclarer (c'est-à-dire les « opérations d'évitement » qui présente au moins deux des trois caractéristiques)	À ou avant la date d'échéance de remise de la déclaration d'impôt du contribuable relative à l'exercice fiscal pendant lequel l'avantage fiscal est obtenu	Suspension de tout avantage fiscal éventuel que le contribuable souhaite obtenir jusqu'à la déclaration et au paiement éventuel d'une amende égale au total de tous les honoraires payables à tout promoteur ou conseiller fiscal éventuels (le promoteur ou le conseiller étant tenu solidairement avec le contribuable pour la fraction pertinente de l'amende)
États-Unis	Conseillers importants Contribuables	Opérations soumises à une obligation de déclaration (cinq catégories)	Dans le cas du conseiller important, le dernier jour du mois qui suit la fin du trimestre au cours duquel le conseiller est devenu un conseiller important. Dans le cas du contribuable, généralement lors de la remise de la déclaration d'impôt du contribuable pour un exercice fiscal pendant lequel le contribuable a participé à l'opération soumise à une obligation de déclaration	Pour les conseillers importants, amendes de 50 000 à 200 000 USD ou 50% du revenu brut perçu (75 % en cas de défaut intentionnel de déclaration de renseignements complets et exacts) pour avoir apporté de l'aide, de l'assistance ou des conseils, le montant le plus élevé étant retenu  Pour les contribuables, amendes de 5 000 USD (pour les personnes physiques) ou 10 000 USD (pour les autres) à 10 000 ou 200 000 USD respectivement
Irlande	Normalement, le promoteur L'utilisateur, entre autres, s'il s'agit d'un dispositif interne	Transactions soumises à une obligation de communication qui relèvent d'une des quatre catégories d'une description spécifique	Dans le cas du promoteur, dans les cinq jours de la première commercialisation du dispositif ou de sa mise à disposition pour mise en œuvre par un tiers Dans le cas de l'utilisateur, dans les cinq jours de la conclusion de la première transaction faisant partie du dispositif	Amende initiale de 500 EUR au plus par jour, suivie d'amendes journalières de 500 EUR par jour
Portugal	Normalement, le promoteur L'utilisateur, entre autres, s'il s'agit d'un dispositif interne	Transactions soumises à une obligation de communication (cinq catégories)	Dans le cas du promoteur, dans les 20 jours du mois au cours duquel le dispositif a été proposé pour la première fois Dans le cas de l'utilisateur, avant la fin du mois qui suit celui de la mise en œuvre	Amendes de 5 000 à 100 000 EUR pour le promoteur Amendes de 500 à 80 000 EUR pour l'utilisateur

Pays	Qui ?	Quoi ?	Quand ?	Effets de la non-communication
Royaume-Uni	Normalement, le promoteur L'utilisateur s'il s'agit d'un dispositif interne ou si le promoteur ne réside pas au Royaume-Uni ou est assujetti au secret professionnel	Dispositifs prescrits (six pour les dispositifs de promoteur; quatre pour les dispositifs internes)	Dans le cas du promoteur, dans les cinq jours à partir de la première des dates suivantes: (i) la date à laquelle le promoteur approche fermement une autre personne afin de mettre à disposition le dispositif pour sa mise en œuvre par cette personne ou un autre tiers, et (ii) la date de la mise à disposition du dispositif pour mise en œuvre par un tiers. Dans le cas de l'utilisateur, dans les cinq ou trente jours de la conclusion de la première transaction faisant partie du dispositif	Amendes journalières de 600 GBP au plus imposées initialement par le tribunal et ensuite par l'administration fiscale si le défaut continue après l'imposition de l'amende journalière initiale; le tribunal peut imposer une amende plus élevée de 1 million GBP au plus si l'amende journalière initiale paraît trop bas compte tenu des honoraires/avantage souhaité



# LUTTER CONTRE LA PLANIFICATION FISCALE AGRESSIVE PAR L'AMÉLIORATION DE LA TRANSPARENCE ET DE LA COMMUNICATION DE RENSEIGNEMENTS

## Rapport sur les initiatives en matière de communication de renseignements

La planification fiscale agressive met en péril les recettes de nombreux pays. Plusieurs pays ont mis au point un nombre de stratégies pour contrer la planification fiscale agressive. La base de toute stratégie de ce type est d'assurer la disponibilité en temps voulu de renseignements ciblés et complets, ce que les contrôles classiques ne permettent plus à eux seuls d'obtenir. Plusieurs pays ont dès lors mis au point en matière de communication de renseignements des initiatives complémentaires visant à améliorer leur capacité de détecter la planification fiscale agressive et d'y répondre rapidement. Ce rapport, qui a été approuvé par tout les pays membres de l'OCDE, traite d'une série d'initiatives allant de règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements aux formes de discipline fiscale coopérative. Il offre une série d'outils que peuvent déployer ceux qui sont concernés par la planification fiscale agressive et recommande un examen approfondi des différentes initiatives afin d'éclairer les stratégies sur le plan de la politique et de la discipline fiscales.

Centre de politique et d'administration fiscales

