

L'OCDE
ET
LA COOPÉRATION FISCALE INTERNATIONALE

Hervé ASCENSIO

Professeur à l'Ecole de droit de la Sorbonne
(Université Paris 1, Panthéon-Sorbonne)

et

Céline FOLSCHÉ*

Conseiller juridique à la Direction des affaires juridiques de l'OCDE

La richesse des travaux de l'OCDE dans le domaine de la coopération fiscale internationale est bien connue. Dès sa création, l'OCDE a placé ses pas dans ceux de l'OECE, qui avait repris les travaux du Comité fiscal permanent de la Société des Nations. Cela lui a permis d'adopter rapidement, dès 1963, un projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, utilisé comme modèle pour la négociation de traités bilatéraux. Plusieurs milliers de traités ont ainsi été conclus à partir des versions successives de ce modèle. D'autres modèles et projets de convention ont suivi, accompagnés de nombreux instruments de droit souple. Pour autant, le simple constat de cette activité normative ne suffit pas à expliquer l'influence passée et présente de l'Organisation sur la coopération fiscale internationale, ni sa position dans la vaste réorganisation des lieux de pouvoirs et des circuits décisionnels en cours au niveau mondial. Il faut pour cela intégrer à la réflexion les atouts que constituent l'expertise de ses organes spécialisés et sa capacité à concevoir des politiques publiques cohérentes.

L'une des caractéristiques de l'OCDE est d'appuyer son activité normative et de suivi sur la collecte et l'analyse de données statistiques solides. Au sein du Secrétariat, l'organe chargé de cette tâche est le Centre de politique et d'administration fiscales. Il fournit expertise et appui au Comité des affaires fiscales (« CAF »), organe subsidiaire du Conseil composé de représentants des administrations fiscales des Etats membres et aux travaux duquel prennent également part certains Etats non membres¹. Le CAF a pour fonction, selon les

* Les opinions de C. Folsché ne sont que personnelles et ne sauraient nécessairement représenter les opinions et vues des pays membres de l'OCDE ou de l'Organisation.

¹ La Convention de Paris du 14 décembre 1960 créant l'OCDE habilite le Conseil à créer des organes subsidiaires (art. 9) et à inviter des gouvernements non membres et des organisations à participer à

SFDI - OCDE - JOURNÉE DE PARIS

termes de son mandat pour la période 2008-2013, de consolider la globalisation par la promotion et le développement de politiques fiscales efficaces et solides, permettant aux gouvernements d'offrir de meilleurs services à leurs citoyens². Ses travaux en faveur du renforcement des systèmes fiscaux nationaux s'adressent aussi bien aux Etats membres que non membres. Les données fiscales collectées servent par ailleurs à l'analyse des politiques économiques nationales menée périodiquement, sous la forme d'un examen par les pairs, par le Comité d'examen des situations économiques et des problèmes de développement (Comité EDR). Les études par pays réalisées par le Département des affaires économiques en liaison avec le Comité EDR portent sur les Etats membres, mais aussi sur certains Etats non membres.

La coordination des politiques fiscales nationales est discutée au sein du CAF par les gouvernements et les autres parties prenantes. L'élaboration d'une politique de l'OCDE en ce domaine passe par l'adoption de rapports déterminant les objectifs communs des Etats membres et orientant l'action de l'OCDE durant les années suivantes, y compris son activité normative³. Pour les orientations de la période récente, il faut se reporter au rapport de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable⁴, puis au rapport de 2013 consacré à l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (designé par l'abréviation « BEPS » pour « *Base Erosion and Profit Shifting* »)⁵. Ces deux rapports traduisent un souci grandissant des Etats développés mais aussi des pays émergents à l'égard des pratiques d'optimisation fiscale des entreprises multinationales et de la perte de recettes fiscales en résultant. Il faudra y revenir. Mais il importe de souligner que le succès de l'action de l'OCDE est directement lié au soutien politique obtenu par ses travaux au plus haut niveau. L'impulsion comme le soutien viennent du Conseil, réuni au niveau des ministres, qui entérine les objectifs et les instruments définis à un niveau plus technique par le CAF en liaison avec le Centre de politique et d'administration fiscales⁶. A ce mode de légitimation classique, il convient désormais d'ajouter un autre niveau, celui du G20, qui

ses travaux (art. 12 c). La Résolution du Conseil sur les partenariats au sein des organes de l'OCDE, C(2012)100/FINAL, définit les différentes formes de partenariat et conditions de participation au sein des organes de l'OCDE. L'Afrique du Sud, l'Argentine, la Chine, la Colombie, l'Inde, la Malaisie et la Fédération de Russie ont le statut de participants aux travaux du CAF. Par ailleurs, un peu moins d'une trentaine d'Etats ont le statut d'invités et peuvent, à ce titre, être conviés ponctuellement à assister aux réunions du CAF ou de l'un de ses sous-comités (voir *infra*, II, § 2).

² OCDE, résolution du Conseil sur le mandat du Comité des affaires fiscales, C(2008)147 et C/M(2008)20, § 1 (i) (a). Le nouveau mandat entrera en vigueur au 1^{er} janvier 2014. Les quelques modifications font référence au projet « BEPS » (voir *infra*, III, § 1).

³ Pour une lecture à la fois politiste et historique du rôle de l'OCDE en matière fiscale, voir Robert T. KUDRLE, « Tax Policy in the OECD: Soft Governance Gets Harder », in K. MARTENS, A.P. JAKOBI (eds.), *Mechanisms of OECD Governance – International Incentives for National Policy-Making?*, Oxford University Press, 2010, pp. 75-97.

⁴ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 1998, 88 p.

⁵ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, 95 p.

⁶ Voir par exemple la Déclaration sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, C/MIN(2013)22/FINAL, 29 mai 2013.

LE POUVOIR NORMATIF DE L'OCDE

apporte également son soutien aux travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal. Ceci affecte sensiblement le rôle de l'OCDE dans le monde contemporain.

Ces éléments sont déterminants pour comprendre comment les normes de l'OCDE relatives à la coopération fiscale internationale peuvent avoir un effet dépassant largement le cercle de ses membres. Ils éclairent l'influence normative de l'Organisation, qu'il convient maintenant d'étudier de manière plus précise. Pour ce faire, nous dresserons un rapide bilan de l'œuvre de l'OCDE en matière fiscale (I), puis expliquerons la position de l'Organisation dans la phase actuelle de globalisation de la coopération fiscale internationale (II), avant de présenter les travaux en cours (III).

I. L'ŒUVRE DE L'OCDE EN MATIÈRE FISCALE

L'activité normative de l'OCDE en matière fiscale a consisté tout d'abord à poursuivre les travaux engagés ailleurs, en l'occurrence dans le cadre de la Société des Nations, pour lutter contre les doubles impositions⁷. La relative homogénéité des membres de l'OCDE a permis de dépasser les divergences entre pays exportateurs nets de capitaux et pays importateurs nets de capitaux qui avaient marqué les deux dernières réunions du Comité fiscal permanent de la SDN en 1943 et en 1946. Pour autant, le Comité fiscal de l'OCDE a, après discussion, écarté l'idée d'une convention multilatérale pour s'en tenir à un modèle de convention bilatérale. La diversité des systèmes fiscaux, même parmi les pays développés, explique ce choix qui n'a jusqu'à présent pas été remis en cause.

Le modèle de 1963 a fait l'objet d'une première révision d'ensemble, entreprise à partir de 1971 par le nouveau Comité des affaires fiscales et aboutissant, en 1977, au Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune (ci-après « Modèle OCDE »). Le modèle est complété par des Commentaires dont le but est d'offrir une interprétation commune de ses dispositions. En 1991, le Comité des affaires fiscales a adopté le principe d'une mise à jour régulière du Modèle OCDE, ainsi que des Commentaires, s'engageant ainsi dans un processus de modification continu⁸. Le Conseil de l'OCDE recommande aux membres de l'Organisation de se conformer au modèle⁹.

Sur cette base, l'influence normative emprunte plusieurs voies. En premier lieu, il faut relever qu'un certain nombre d'Etats non membres, y compris des pays émergents de première importance, participent aux discussions du CAF sur les modifications du Modèle et des Commentaires¹⁰. Comme les Etats membres,

⁷ Voir notamment Bernard COLAS, *L'OCDE et l'évolution du droit international de l'économie et de l'environnement*, thèse Université Paris 1, 1995, publ. Editions OCDE, Paris, 2012, 398 p., spéc. pp. 158-164.

⁸ Des révisions ont eu lieu en 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 et 2012 (art. 26 sur l'échange de renseignements).

⁹ Recommandation du Conseil, C(97)195/FINAL, 23 octobre 1997.

¹⁰ Ce sont les pays suivants : Afrique du Sud, Albanie, Argentine, Arménie, Biélorussie, Brésil, Bulgarie, Côte d'Ivoire, Croatie, Emirats arabes unis, Estonie, Gabon, Hong Kong (Chine), Inde,