



# Assemblée générale

Distr. générale  
26 juillet 2023  
Français  
Original : anglais

## Soixante-dix-huitième session

Point 17 h) de l'ordre du jour provisoire\*

**Questions de politique macroéconomique :**  
**promotion d'une coopération internationale**  
**inclusive et efficace en matière fiscale**  
**à l'Organisation des Nations Unies**

## **Promotion d'une coopération internationale inclusive et efficace en matière fiscale à l'Organisation des Nations Unies**

### **Rapport du Secrétaire général**

#### *Résumé*

Le présent rapport est soumis en réponse à la résolution [77/244](#) de l'Assemblée générale sur la promotion d'une coopération internationale inclusive et efficace en matière fiscale à l'Organisation des Nations Unies et se fonde sur des observations écrites et des consultations avec les États Membres et d'autres parties prenantes. Il contient une analyse des dispositions existantes en matière de coopération fiscale internationale, passe en revue les possibilités supplémentaires de rendre cette coopération pleinement inclusive et plus efficace et décrit les prochaines étapes envisageables. L'approche analytique utilisée dans le rapport repose sur une définition de l'inclusivité et de l'efficacité de la coopération fiscale internationale, tant sur le fond que sur le plan des procédures, établie à partir des contributions reçues et des études réalisées. Il ressort des conclusions du rapport que le renforcement du rôle de l'Organisation des Nations Unies dans l'élaboration des normes fiscales et la définition des règles, en tenant pleinement compte des accords multilatéraux et internationaux existants, semble être la voie la plus viable pour rendre la coopération internationale en matière fiscale pleinement inclusive et plus efficace. À cet égard, trois options sont proposées, qui doivent chacune faire l'objet de plus amples réflexions à des fins d'approbation dans le cadre d'un processus mené par l'Organisation des Nations Unies et les États Membres. Ces options sont les suivantes : a) une convention multilatérale en matière fiscale ; b) une convention-cadre sur la coopération fiscale internationale ; c) un cadre pour la coopération internationale en matière fiscale. Le rapport passe ensuite en revue les grandes lignes des prochaines étapes associées à chaque option.

\* [A/78/150](#).



## I. Introduction

1. Le régime fiscal d'un pays reflète ses valeurs et ses priorités nationales et constitue un aspect fondamental de l'exercice de sa souveraineté nationale. Sont concernés notamment les choix de fond et de procédure intéressant la portée de l'imposition ; l'identification des contribuables ; la détermination des assiettes et des taux d'imposition ; les modalités de prélèvement des impôts ; la mise en place d'incitations pour influencer sur les comportements sociaux, environnementaux et économiques ; la promotion du commerce et de l'investissement.

2. De même, la coopération internationale en matière fiscale doit refléter des valeurs universelles, comme le principe de l'égalité souveraine de tous les États Membres, consacré par le paragraphe 1 de l'Article 2 de la Charte des Nations Unies. Dans sa résolution 69/313, l'Assemblée générale a ainsi souligné que la coopération fiscale internationale devait être universelle dans son approche et sa portée et qu'il fallait tenir compte de tous les besoins et capacités différents de tous les pays, en particulier ceux se trouvant dans des situations particulières.

3. Au cours du siècle dernier, la coopération internationale en matière fiscale a visé principalement à atténuer les éventuels effets négatifs que les choix de politique fiscale individuels des pays auraient pu autrement avoir sur les échanges et les investissements transfrontières productifs. La principale approche a consisté à modifier les modalités de fonctionnement des règles fiscales nationales applicables aux flux de revenus transfrontières au moyen de conventions fiscales bilatérales. Ces conventions ont pour objet d'harmoniser les régimes fiscaux des États contractants afin d'éviter les doubles impositions du revenu et de la fortune, sans pour autant exempter involontairement ceux-ci du prélèvement de l'impôt.

4. Les conventions fiscales bilatérales sont largement utilisées dans le monde. Toutefois, de nombreux pays n'en ont pas conclu ou ne l'ont fait qu'avec leurs principaux partenaires en matière de commerce et d'investissement. Faute de convention, les pays conservent des droits d'imposition illimités sur la plupart des revenus gagnés dans leur juridiction et le plein exercice de ces droits peut avoir des effets, tels que la double imposition, dont il convient de tenir compte. La décision d'un pays de restreindre ou non ses droits d'imposition en concluant une convention est un exercice de souveraineté fiscale.

5. Ces dernières années, on a pris de plus en plus conscience que les règles conventionnelles existantes pour l'attribution des droits d'imposition du revenu et de la fortune entre les juridictions favorisaient l'érosion des bases d'imposition et le transfert des bénéfices et devaient être actualisées pour refléter les nouvelles façons de faire des affaires dans une économie de plus en plus numérique et mondialisée. L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), avec le soutien du Groupe des Vingt, a joué un rôle central dans l'examen des réponses à ces préoccupations. Dans le Cadre inclusif de l'OCDE/Groupe des Vingt sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, une « solutions a deux piliers » a été élaborée afin principalement de modifier les règles applicables aux grandes entreprises multinationales<sup>1</sup>. Cependant, les changements attendus ne devraient pas permettre de répondre totalement au mécontentement plus large nourri par la conviction de longue date de nombreux pays et parties prenantes, qui estiment que les règles des conventions fiscales existantes ne donnent pas de droits d'imposition suffisants aux pays qui accueillent des entreprises multinationales et constituent des marchés pour leurs produits. L'appel actuel en faveur d'une coopération fiscale

---

<sup>1</sup> Voir [www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf).

internationale pleinement inclusive et plus efficace montre qu'il existe un accord sur la nécessité de lutter contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale agressive, le blanchiment d'argent et les flux financiers illicites, et d'améliorer et de renforcer la confiance dans les régimes fiscaux<sup>2</sup>. Il reflète en outre la prise de conscience de la nécessité d'inscrire la coopération fiscale internationale dans un contexte de développement durable plus global, non seulement dans l'intérêt du commerce et de l'investissement, mais aussi par souci des inégalités, des préoccupations d'environnement, de santé et de genre et du bien-être des générations futures<sup>3</sup>.

6. Compte tenu de ces multiples considérations, l'Assemblée générale, dans sa résolution 77/244, a pris, par consensus, une décision qui pourrait entraîner de profonds changements : entamer des discussions intergouvernementales à l'Organisation des Nations Unies sur les moyens de rendre la coopération internationale en matière fiscale plus inclusive et plus efficace par l'examen d'autres solutions, notamment la possibilité de mettre en place un dispositif ou un instrument régissant cette coopération, lequel serait élaboré et arrêté d'un commun accord dans le cadre d'un processus intergouvernemental de l'Organisation, compte étant pleinement tenu des accords internationaux et multilatéraux existants. Dans cette optique, l'Assemblée a prié le Secrétaire général d'établir un rapport, en consultation avec les États Membres et d'autres parties prenantes, pour analyser les dispositions existantes, mettre en évidence d'autres options et décrire les éventuelles prochaines étapes.

7. Le Secrétariat a donc invité les États Membres et les autres parties prenantes à fournir des contributions écrites. Plus de 80 contributions écrites diverses et approfondies ont été reçues. Toutes ont été rendues publiques avant les réunions du forum du Conseil économique et social sur le suivi du financement du développement tenues en 2023, afin de faciliter les discussions multipartites sur les faiblesses et les lacunes des dispositions existantes en matière de coopération fiscale internationale ainsi que sur les options supplémentaires permettant de rendre cette coopération pleinement inclusive et plus efficace<sup>4</sup>.

8. Comme l'a demandé l'Assemblée générale dans sa résolution 77/244, le Secrétariat a ensuite analysé les instruments juridiques internationaux et les autres documents et recommandations pertinents en matière de coopération fiscale internationale. Ces travaux ont bénéficié d'importantes opérations de collecte et d'analyse des données par des experts internes et des institutions de recherche qualifiées. Des échanges informels ont été organisés pour faire le point sur les préparatifs du rapport et obtenir des États Membres et des autres parties prenantes un retour d'information et des contributions supplémentaires sur l'approche analytique, les premières conclusions et les options se faisant jour<sup>5</sup>. Ces contributions constituent une ressource précieuse pour les efforts de coopération fiscale internationale à venir.

9. L'approche analytique utilisée pour le présent rapport s'appuie sur une définition pratique de l'inclusivité et de l'efficacité de la coopération fiscale internationale, établie sur la base de la résolution, des contributions écrites et des

---

<sup>2</sup> Voir la résolution 77/154 de l'Assemblée générale.

<sup>3</sup> Voir, par exemple, les résultats récents du forum du Conseil économique et social sur le suivi du financement du développement, disponibles à l'adresse suivante : <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/financing-development-forum/outcome> ; les informations sur la réunion spéciale du Conseil économique et social sur la coopération internationale en matière fiscale, disponibles à l'adresse suivante : <https://financing.desa.un.org/ecosoc-special-meetings> ; et des informations et sur le colloque de haut niveau du Groupe des Vingt sur la fiscalité, disponibles à l'adresse [www.g20.org/en/about-g20/#previous-summits](http://www.g20.org/en/about-g20/#previous-summits).

<sup>4</sup> Voir <https://financing.desa.un.org/inputs>.

<sup>5</sup> Voir <https://financing.desa.un.org/taxreport2023/events>.

discussions. Cette définition est présentée dans la section II du rapport et est appliquée ensuite dans la section III pour analyser les dispositions existantes. Sur la base de cette analyse, les options supplémentaires sont mises en évidence dans la section IV, alors que les sections V et VI fournissent un aperçu des prochaines étapes possibles.

## **II. Définition de la coopération fiscale internationale inclusive et efficace**

10. L'évaluation des contributions écrites et des observations des États Membres et des autres parties prenantes ainsi que les analyses de la coopération fiscale internationale menées en application de la résolution 77/244 de l'Assemblée générale ont permis de dégager certains thèmes communs. Les contributions et les analyses ont montré qu'il était nécessaire de prendre en compte à la fois les critères de fond et les critères de procédure pour une coopération fiscale internationale pleinement inclusive et plus efficace.

11. S'agissant des questions de fond, la résolution et les contributions ultérieures se concentrent sur un problème urgent et pratique qui doit être abordé aux fins du renforcement de la coopération fiscale internationale : comment aider les pays à exercer leurs droits fiscaux, à mobiliser les ressources requises pour investir dans les objectifs de développement durable et l'action climatique et à promouvoir des politiques fiscales alignées sur les objectifs de développement durable. Comme le prévoit le Programme d'action d'Addis-Abeba, la mobilisation et l'utilisation efficace des ressources nationales sont essentielles au financement du développement durable. Pour atteindre ces objectifs, il faut également ne pas perdre de vue les nombreuses parties prenantes des régimes fiscaux, l'importance des perceptions de légitimité ainsi que les réactions probables d'autres gouvernements et parties prenantes aux choix stratégiques des pays. Toutefois, ces perceptions ou ces réactions probables ne doivent pas nécessairement guider la prise de décisions.

12. Le système fiscal international doit donc proposer des options et des dispositifs qui peuvent être mis en œuvre efficacement par toutes les juridictions, tout en tenant compte de leurs différents besoins et capacités, afin de contribuer à garantir que les impôts sont acquittés là où l'activité économique a lieu, y compris par le biais d'une participation notable au marché. Les règles fiscales internationales doivent être aussi simples et faciles à gérer que le permet le sujet. Une stabilité suffisante est requise pour que les entreprises puissent raisonnablement planifier à long terme. Dans le même temps, le système doit être suffisamment flexible et résistant pour assurer en permanence des résultats équitables à mesure que la technologie, les modèles d'activité et le paysage de la coopération fiscale internationale évoluent.

13. Il a été souligné dans de nombreuses contributions et consultations que l'inclusivité et l'efficacité de la coopération fiscale internationale devaient également être évaluées en fonction des mécanismes grâce auxquels les normes fiscales internationales étaient élaborées et suivies. Les principaux aspects mis en évidence étaient la participation, l'établissement des programmes de travail, la prise de décision et la mise en œuvre, y compris le suivi, la prévention et la résolution des différends fiscaux.

14. Dans l'esprit du Programme d'action d'Addis-Abeba, une coopération fiscale internationale inclusive et efficace doit permettre à tous les pays d'être en mesure de participer effectivement à l'élaboration des règles qui les concernent, de plein droit et sans conditions préalables, ce qui implique que les procédures doivent prendre en compte les différents besoins et priorités de tous les pays et leur capacité de contribuer de manière significative aux processus d'élaboration des normes, sans restrictions

excessives, et qu'un appui leur soit apporté dans cette démarche. Tous doivent avoir la possibilité de participer à l'établissement des programmes de travail, aux débats et à la prise de décisions, soit directement, soit par l'intermédiaire de groupes de pays, selon leur préférence. La souveraineté fiscale implique également que les pays ont le droit de ne pas participer à un processus donné et de choisir de ne pas être liés par ses résultats. Seule une participation aux efforts de coopération fiscale internationale, librement choisie, permet aux pays de contribuer aux résultats sur les questions de fond, de se les approprier et d'en confirmer la légitimité, permettant ainsi la mise en place d'un système pleinement inclusif et plus efficace pour toutes les parties prenantes.

15. L'établissement du programme de travail est un aspect procédural d'une importance cruciale, car la manière dont les problèmes fiscaux nécessitant une action collective sont mis en évidence et présentés détermine souvent la portée et la nature des solutions qui leur sont apportées ainsi que l'ordre de priorité pour y remédier. Les pays se trouvent dans des situations économiques très différentes, ont des régimes fiscaux très différents et peuvent être confrontés à des problèmes fiscaux très différents. Lors de l'établissement du programme de travail dans le domaine de la coopération fiscale internationale, tous doivent se voir offrir une réelle possibilité, soutenue par les processus et les institutions, d'être impliqués afin que leurs différents besoins et capacités soient pris en compte pour décider des sujets qui seront discutés, des options qui seront envisagées et de la ligne d'action qui sera choisie.

16. Une coopération fiscale internationale inclusive et efficace nécessite des structures décisionnelles transparentes et juridiquement établies, afin que les règles soient claires et ne servent pas les intérêts de l'une ou de l'autre des parties. Des règles transparentes permettent de garantir que tous les participants sont sur un pied d'égalité sur le plan procédural et qu'ils ont la même capacité de participer de manière significative au processus de prise de décisions, que celui-ci soit fondé sur le consensus ou sur le vote, ou sur une combinaison de ces deux modalités. Par exemple, même un processus fondé sur le consensus devrait exiger une action positive de la part d'un pays avant que celui-ci ne soit lié par une décision. La structure de gouvernance correspondante, y compris des aspects formels tels que la composition de tout bureau ou groupe directeur, doit être soigneusement négociée et approuvée afin de garantir qu'elle représente pleinement tous ceux qui participent aux discussions. En outre, les procédures doivent laisser suffisamment de temps à tous les pays pour examiner leur position, y compris au moyen de consultations au sein du gouvernement et avec les autres parties prenantes, avant d'avoir à prendre des décisions.

17. Même si les décisions sont prises dans le cadre d'un processus pleinement inclusif, la coopération fiscale internationale ne sera pas plus efficace si ces décisions ne sont pas effectivement mises en œuvre par les pays qui ont accepté d'être liés par elles, par exemple en ratifiant une convention. Un suivi, y compris par le biais d'un examen entre pairs, pourrait se révéler approprié dans les cas où les actions d'une ou de plusieurs juridictions risqueraient de compromettre le cadre général. Tout contrôle de ce type doit être effectué conformément à des normes claires par rapport auxquelles la performance d'un pays sera mesurée, en veillant à une application égale pour tous et en gardant à l'esprit que cette égalité doit tenir compte des capacités différentes des pays, en particulier de ceux qui sont les plus défavorisés cet égard. Tous les pays doivent contribuer à l'élaboration de ces normes et s'assurer qu'elles sont appropriées avant de s'y soumettre.

18. Inévitablement, des différends surgiront, entre les gouvernements et entre les contribuables et les gouvernements, quant à la manière dont les pays mettent en œuvre et interprètent les règles fiscales internationales résultant d'un processus

intergouvernemental. Bien que certains systèmes juridiques nationaux puissent offrir un forum neutre, nécessaire au règlement des différends, ce ne sera pas le cas pour tous. Sur le plan procédural, un système de coopération fiscale pleinement inclusif et plus efficace appelle donc des procédures solides pour éviter les différends fiscaux et les résoudre d'une manière efficace et fondée sur des principes, conformément au droit national et aux engagements internationaux de la juridiction concernée lorsque les procédures nationales ne sont pas suffisantes. Ces procédures de règlement des différends doivent être convenues dans le cadre d'un processus inclusif afin de garantir qu'elles bénéficient de la confiance de toutes les juridictions participantes et qu'elles conservent cette confiance grâce à des résultats qui reflètent l'accord conclu conformément aux règles bien acceptées de l'interprétation des traités. À cette fin, il conviendrait que le système porte une attention particulière aux pays en développement, en particulier les pays les moins avancés, et à la fourniture d'un appui dans les cas où leur intérêt doit être défendu.

### **III. Évaluation du caractère inclusif et de l'efficacité de la coopération fiscale internationale actuelle**

19. La présente section analyse la mesure dans laquelle les instruments juridiques internationaux ainsi que d'autres documents et recommandations pertinents concernant la coopération fiscale internationale sont inclusifs et efficaces. Dans cette optique, elle permet d'évaluer dans quelle mesure les instruments et les accords de coopération fiscale internationale élaborés par l'Organisation des Nations Unies et l'OCDE, deux organisations internationales qui ont joué un rôle important dans l'élaboration de normes multilatérales en matière de coopération fiscale internationale, sont compatibles avec les critères de fond et de procédure énoncés dans la section II. Comme dans le reste du rapport, l'analyse s'appuie sur les observations écrites reçues, sur des recherches universitaires indépendantes fondées sur des preuves et sur des études approfondies, par des experts internes, des questions abordées dans la résolution 77/244 de l'Assemblée générale.

#### **A. Organisation des Nations Unies**

20. L'Organisation des Nations Unies est une organisation internationale fondée sur le principe de l'égalité souveraine de ses 193 États Membres. Elle joue un rôle dans la coopération internationale en matière fiscale principalement par l'intermédiaire de l'Assemblée générale et du Conseil économique et social, avec le soutien du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale<sup>6</sup>.

21. Parmi les sept domaines d'intervention du Programme d'action d'Addis-Abeba figure l'engagement de réduire les pratiques fiscales dommageables, de renforcer le rôle de la fiscalité dans le financement du développement et d'accroître l'aide au développement pour soutenir des régimes fiscaux équitables et efficaces. Comme indiqué ci-dessus, le Programme d'action d'Addis-Abeba a appelé à une coopération fiscale internationale qui soit universelle dans son approche et sa portée et qui tienne pleinement compte des différents besoins et capacités de tous les pays, en particulier ceux se trouvant dans des situations particulières.

22. Le forum sur le suivi du financement du développement permet à tous les États Membres et aux autres parties prenantes de participer librement à l'examen des progrès accomplis et de formuler des recommandations pour soutenir la mise en

<sup>6</sup> Pour plus d'informations sur le rôle des autres entités des Nations Unies et des institutions de Bretton Woods en matière fiscale, voir [E/2011/76](#).

œuvre continue de ces engagements. Les questions fiscales sont régulièrement inscrites à l'ordre du jour du forum. Toutefois, celui-ci n'a pas pour mission d'élaborer des normes détaillées en matière de coopération fiscale internationale.

23. L'Organisation des Nations Unies joue son rôle dans l'élaboration de normes pour la coopération fiscale internationale par l'intermédiaire du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, qui est né des préoccupations de longue date selon lesquelles les paradigmes existants dans le domaine de la coopération fiscale internationale ne répondaient pas aux besoins de tous les pays. En 1967, le Conseil économique et social a reconnu la nécessité d'offrir aux pays en développement désireux de conclure des conventions fiscales une solution de rechange aux règles d'imposition privilégiant l'État de résidence, figurant dans le projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune établi par l'OCDE en 1963. Ces règles, tout en offrant des avantages à peu près équivalents dans le cas des conventions conclus entre des pays dont les flux de capitaux sont équilibrés, tendaient à attribuer les droits d'imposition essentiellement au pays développé dans les conventions conclues entre pays développés et pays en développement. En conséquence, le Groupe ad hoc d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale, auquel a succédé le Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale, a été chargé d'élaborer puis de tenir à jour un modèle de convention fiscale conciliant l'objectif de mieux préserver les droits d'imposition des pays en développement avec la création d'un environnement attrayant pour les investissements.

24. Conformément à son mandat<sup>7</sup>, le Comité d'experts élabore des normes fiscales internationales et formule des orientations et des recommandations sur la politique et l'administration fiscales, en accordant une attention particulière aux besoins des pays en développement. Dans le cadre du *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, il en est résulté un élargissement constant des droits d'imposition de pays de la source par rapport à ce qui serait prévu dans les conventions bilatérales suivant les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. Cet élargissement consiste notamment en des dispositions permettant l'imposition de prestataires de certains services à distance ne satisfaisant pas aux critères traditionnels de « présence physique », ce qui est une question de grande importance pour les pays en développement. Ces dispositions contribuent à protéger l'assiette fiscale des pays de la source et constituent un premier pas pour remédier aux inégalités qui apparaissent lorsque des entreprises locales traditionnelles sont tenues de payer l'impôt sur leurs bénéfices, parce qu'elles satisfont aux critères de présence physique, alors que les prestataires de services à distance ne le sont pas. Des règles élargies concernant l'imposition des gains, y compris ceux provenant de « transferts indirects offshore », contribuent à garantir que les pays en développement seront en mesure d'imposer les gains qui sont acquis par des non-résidents mais qui sont inextricablement liés à leur territoire.

25. L'adoption des dispositions du Modèle de convention des Nations Unies dans les conventions fiscales bilatérales est favorisée par la mise à jour régulière du manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement (*United Nations Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*) qui est un guide pratique couvrant tous les aspects de la négociation des conventions fiscales, y compris l'objectif et le fonctionnement des règles du Modèle de convention des Nations Unies. En décrivant un large éventail de points de vue et en offrant une variété d'options parmi lesquelles les pays peuvent choisir, en fonction de leurs réalités et de leurs priorités, le Modèle

<sup>7</sup> Résolution 2004/69 du Conseil économique et social.

de convention des Nations Unies et le manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement, peuvent, avec le soutien d'activités de renforcement des capacités, aider les pays à élaborer et à formuler leurs propres politiques conventionnelles lors des négociations.

26. Sur le fond, les travaux de l'Organisation des Nations Unies en matière de coopération fiscale internationale ont été jugés inclusifs et efficaces. Le Centre international pour la fiscalité et le développement, qui suit l'incidence, dans les conventions fiscales bilatérales, des dispositions figurant dans le Modèle de convention des Nations Unies, mais pas dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, a constaté que cette incidence était de plus en plus marquée<sup>8</sup>, ce qui pouvait être attribué à la manière dont les orientations répondaient aux besoins et prenaient en compte les capacités des pays en développement (par exemple, en mettant l'accent sur des solutions administrables) et tenait dans une large mesure à la manière dont ces orientations sont établies<sup>9</sup>. Les travaux de l'Organisation des Nations Unies sur la coopération fiscale internationale couvrent de nouveaux domaines intéressant les liens entre la fiscalité et le développement durable, telles que les taxes environnementales et sanitaires et l'impôt sur la fortune<sup>10</sup>.

27. Sur le plan des procédures, le Comité d'experts ne satisfait pas au critère de la participation universelle de plein droit et sans conditions préalables. Il s'agit d'un groupe d'experts dont les membres siègent à titre personnel. Les 25 membres sont sélectionnés de manière à refléter une répartition géographique équitable, la composition changeant tous les quatre ans, et à représenter différents régimes fiscaux. Ces caractéristiques, associées à la méthode de travail du Comité d'experts et à son engagement multipartite, permettent de garantir qu'un large éventail de points de vue est pris en compte dans les orientations établies par l'Organisation des Nations Unies. Néanmoins, si le processus de nomination est ouvert à tous les pays, tous n'ont pas le droit de participer directement au processus d'élaboration des normes du Comité d'experts.

28. Les autres critères de procédure ne sont pas satisfaits uniquement en raison de cette absence de participation universelle au Comité d'experts. Malgré tout, le processus d'établissement du programme de travail du Comité est ouvert. Chaque nouveau membre décide, dans le cadre de son mandat général, du programme de travail et de la structure appropriée des sous-comités à la première réunion. En outre, les États Membres et les autres observateurs sont libres de faire des suggestions concernant le programme de travail du Comité.

29. Par ailleurs, les processus décisionnels du Comité sont transparents, puisqu'ils sont décrits dans les « Practices and Working Methods for the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters » (pratiques et méthodes de travail du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale)<sup>11</sup>, qui s'inspirent du règlement intérieur du Conseil économique et social. La plupart des propositions sont adoptées par consensus ; le recours au vote est relativement rare, mais il peut se

<sup>8</sup> Voir International Centre for Tax and Development, « Tax treaty norms among lower-income countries and the role of the United Nations model: past, present and potential » (à paraître).

<sup>9</sup> Les pays en développement soulignent souvent leur préférence pour des règles fiscales simples à gérer, telles que les retenues à la source. Voir International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations* (à paraître).

<sup>10</sup> Le Comité d'experts produit de nombreux autres documents d'orientation relatifs à la politique et à l'administration fiscales, disponibles à l'adresse suivante : <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/publications>. Ils ne sont pas pris en compte dans le présent rapport, car il est plus difficile d'analyser l'incidence de ces orientations si l'on ne dispose pas d'éléments probants issus de l'examen des résultats des négociations des conventions fiscales, qui sont publiés avec un décalage par rapport à la négociation de la convention en question.

<sup>11</sup> Voir <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/working-methods>.

révéler nécessaire pour confirmer que la majorité est en faveur d'une proposition, ce qui peut ensuite conduire à une décision consensuelle sur la manière de tenir compte des opinions majoritaires et minoritaires sur les orientations. Cette prise en compte des différents points de vue permet aux pays d'adopter les politiques les plus appropriées à la lumière de leur situation particulière. De nombreux sous-comités du Comité ont appelé à des participants de diverses origines, comme le Fonds monétaire international, l'OCDE, la Banque mondiale et les organisations régionales ainsi que la société civile, le monde universitaire et le secteur des entreprises, pour contribuer au processus d'élaboration des orientations.

30. La situation en ce qui concerne le règlement des différends est plus nuancée. Comme indiqué ci-dessus, les orientations du Comité concernant expressément les conventions fiscales sont largement et de plus en plus reprises dans les conventions conclues par les pays en développement. La simplicité de bon nombre de ces règles, qui sont souvent fondées sur des retenues à la source, peut réduire le nombre de différends par rapport à d'autres règles. En cas de différend, il convient de recourir à la procédure amiable prévue par la convention concernée. Bien que le Modèle de convention des Nations Unies prévoit la possibilité pour les pays de recourir à un arbitrage obligatoire des différends<sup>12</sup>, relativement peu de conventions conclues par les pays en développement incluent cette option.

## B. Organisation de coopération et de développement économiques

31. Les 38 pays membres que compte actuellement l'OCDE ont un revenu national brut par habitant qui les place dans la catégorie des « économies à revenu intermédiaire de la tranche supérieure » ou des « économies à revenu élevé », selon la définition de la Banque mondiale. Aucun d'entre eux ne figurent dans la catégorie des pays les moins avancés, des pays en développement sans littoral et des petits États insulaires en développement. L'adhésion à l'OCDE implique un processus d'examen rigoureux, notamment des évaluations techniques visant à déterminer la volonté et la capacité d'un pays candidat de mettre en œuvre les instruments juridiques pertinents de l'Organisation. La plupart des États membres sont situés en Europe et sur le continent américain et aucun n'est situé en Afrique<sup>13</sup>. Des feuilles de route pour l'adhésion ont été adoptées par l'OCDE en 2022 pour le Brésil, la Bulgarie, la Croatie, le Pérou et la Roumanie.

32. En ce qui concerne la coopération fiscale internationale, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE fixe généralement le programme d'activités de ses groupes de travail et approuve les produits techniques qu'ils sont chargés d'élaborer. Les travaux du Comité sont soutenus par le Centre de politique et d'administration fiscales. Par l'intermédiaire du Groupe des Vingt, le programme de travail du Comité est également influencé par les grandes économies des pays en développement (Afrique du Sud, Argentine, Brésil, Chine, Inde et Indonésie) qui ne sont pas membres de l'OCDE. En outre, une grande partie de son activité s'inscrit dans le Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices<sup>14</sup>.

33. L'OCDE établit un large éventail de documents d'orientation sur la politique et l'administration fiscales dont la qualité technique est reconnue, comme en témoigne le document soumis à titre de contribution au présent rapport par l'International

<sup>12</sup> Le *United Nations Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes* a été publié par le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale en 2021.

<sup>13</sup> L'Afrique du Sud est un partenaire clef de l'OCDE. Voir [www.oecd.org/southafrica/south-africa-and-oecd.htm](http://www.oecd.org/southafrica/south-africa-and-oecd.htm).

<sup>14</sup> Le Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ne dispose pas d'un secrétariat propre ; le Secrétariat de l'OCDE assure le suivi des travaux.

Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)<sup>15</sup>. Le rapport de l'IBFD montre également qu'en général et dans tous les domaines, les orientations de l'OCDE sont adoptées beaucoup plus largement dans les pays développés que dans les pays en développement<sup>16</sup>, ce qui tient à plusieurs raisons, notamment : la complexité des dispositions et de l'administration, le manque de capacité des pays en développement et certaines occasions manquées dans le cadre du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices « d'aborder de manière globale les questions clés qui sont considérées comme les plus urgentes pour les pays en développement », parmi lesquelles on peut citer les incitations fiscales coûteuses, l'imposition des services transfrontières (en particulier les services numériques ou non physiques), le transfert indirect d'actifs et certaines questions relatives aux prix de transfert, telles que le manque de données comparables »<sup>17</sup>.

34. Ces lacunes ont, à leur tour, « contribué à la perception, parmi les pays en développement, que les avantages attendus des réformes proposées seront minimes, surtout si on les compare au coût de la mise en œuvre »<sup>18</sup>. Cette analyse, étayée par de nombreuses données, rejoint nombre de contributions de pays et de la société civile, présentées sous forme écrite et lors de la réunion spéciale du Conseil économique et social sur la coopération internationale en matière fiscale. La « solution à deux piliers » élaborée dans le Cadre inclusif de l'OCDE/Groupe des Vingt, et visant à résoudre les problèmes de taxation de l'économie numérique et mondialisée et à limiter la concurrence fiscale mondiale dommageable, a suscité une inquiétude particulière. Le Cadre inclusif compte actuellement 143 juridictions membres, y compris 126 des 193 États Membres de l'ONU<sup>19</sup>.

35. Le Pilier Un concerne essentiellement la fiscalité dans les juridictions de marché où les grandes entreprises multinationales vendent leurs produits et services. Il se compose de deux éléments : le montant A et le montant B.

36. Pour ce qui est du montant A, le Pilier Un propose une approche qui permet d'attribuer aux juridictions du marché une partie des bénéfices résiduels des entreprises multinationales les plus grandes et les plus rentables à l'aide d'une clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires. De nombreux pays qui ont longtemps plaidé en faveur d'une répartition des bénéfices entre les juridictions du marché ont initialement salué cette approche comme un premier pas vers la reconnaissance par les règles fiscales internationales du droit des juridictions du marché à une part des bénéfices résiduels des entreprises. Cependant, beaucoup considèrent désormais que la portée quantitative du montant A est trop étroite et le montant attribué à la juridiction du marché trop faible<sup>20</sup>. En outre, ils jugent les règles trop complexes et mal adaptées à leur situation particulière. Le montant A, de par sa conception, doit être mis en œuvre par le biais d'une convention multilatérale, de sorte qu'il n'entrera en vigueur que lorsque cet instrument aura reçu le nombre suffisant de ratifications prévu par ses dispositions. Une autre préoccupation tient au fait que si les pays

<sup>15</sup> Voir International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax* (à paraître).

<sup>16</sup> Par exemple, diverses règles « liées » sur les entités et instruments hybrides exigent des pays qu'ils disposent d'informations sur le traitement d'une transaction dans d'autres pays et ont été adoptées par plus de 30 pays développés, mais seulement un ou deux pays en développement.

<sup>17</sup> Ibid.

<sup>18</sup> Ibid.

<sup>19</sup> Dix-sept de ces juridictions ne sont pas des États souverains mais entretiennent des relations diverses avec des pays membres de l'OCDE, notamment en tant que territoires d'outre-mer.

<sup>20</sup> Voir, par exemple, les observations du Groupe intergouvernemental des vingt-quatre pour les questions monétaires internationales et le développement. Disponible à l'adresse suivante : <https://www.g24.org/wp-content/uploads/2022/03/Comments-of-the-G24-on-the-IF-July-Statement.pdf>.

peuvent prélever le montant A sur un petit nombre d'entreprises multinationales, ils renoncent au droit d'imposer des taxes sur les services numériques sur toutes les entreprises, y compris les plus petites qui ne sont pas soumises au montant A, mais qui peuvent cependant avoir une présence significative sur le marché et être très rentables.

37. Pour ce qui est du montant B, le Pilier Un propose une application coordonnée au niveau international de la norme de pleine concurrence existante, afin d'allouer des rendements fixes prédéterminés à certaines activités principales de commercialisation et de distribution exercées par des filiales ou des succursales dans les pays du marché. Le montant B vise à renforcer la certitude fiscale et à limiter les différends entre les contribuables et les administrations fiscales, qui absorbent beaucoup de ressources. Il est destiné à répondre aux besoins des pays dont les administrations fiscales ont des capacités moindres. Toutefois, aucun accord sur la portée et le mécanisme du montant B n'a encore été trouvé et son adoption a été liée à la mise en œuvre de la convention multilatérale sur le montant A.

38. Le Pilier Deux vise à établir un taux d'imposition effectif minimum mondial pour collecter les recettes fiscales manquantes qui s'appliquerait, juridiction par juridiction, pour limiter la concurrence fiscale entre les pays, qui découle soit de la structure générale du régime fiscal d'un pays soit de l'octroi d'incitations fiscales<sup>21</sup>. Si celles-ci sont souvent utilisées pour attirer les investissements, elles peuvent également donner lieu à des inefficacités et à une concurrence fiscale dommageable entre les pays. Avec le Pilier Deux, si un pays applique un taux d'imposition effectif sur les activités locales d'une entreprise qui est inférieur au taux minimum convenu, les autres pays peuvent prélever des taxes supplémentaires pour compenser la différence. En outre, les crédits d'impôt peuvent réduire de manière significative les taux d'imposition effectifs au niveau local. La charge que fera peser sur les contribuables et les administrations le respect de ces dispositions sera considérable, d'autant plus que la législation de mise en œuvre risque de différer d'un pays à l'autre<sup>22</sup>. À l'heure actuelle, de nombreux pays semblent adopter une approche attentiste concernant la mise en œuvre du Pilier Deux<sup>23</sup>. Beaucoup craignent également que la mise en œuvre de ce pilier par d'autres pays n'empiète sur leur souveraineté fiscale et leur aptitude à attirer des investissements grâce à des incitations telles que les crédits d'impôt.

39. Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, qui compte actuellement 168 juridictions membres, continue d'élaborer des orientations visant à étendre et à améliorer l'échange de renseignements à des fins fiscales<sup>24</sup>, qui peut aider les pays à mettre en évidence la fraude fiscale et la planification fiscale agressive. Les pays en développement qui ont pu satisfaire aux exigences de participation à la Norme commune de déclaration pour l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale ont fait état de résultats positifs, impliquant dans certains cas des résidents à revenu élevé. Néanmoins, il peut être difficile pour beaucoup de pays en développement de se conformer aux exigences de réciprocité ou de respecter les normes de confidentialité élevées requises pour participer aux échanges de renseignements au titre de la Norme commune de déclaration. Celle-ci a été élaborée pour permettre l'utilisation

<sup>21</sup> Le Pilier Deux prévoit aussi une règle d'assujettissement à l'impôt de portée étroite, qui s'applique à certains paiements au titre de services intragroupes et permet à la juridiction du payeur de prélever un impôt nominal supplémentaire de 9 %.

<sup>22</sup> Tax Inspectors Without Borders ont décidé d'aider les pays à mettre en œuvre le Pilier Deux, lorsqu'ils en font clairement la demande.

<sup>23</sup> Voir, par exemple, PricewaterhouseCoopers (PwC) tracker, disponible à l'adresse suivante : [www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html](http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html).

<sup>24</sup> Le Forum mondial dispose d'un secrétariat dédié depuis 2009.

transparente des renseignements échangés dans les systèmes d'appariement électronique des pays. De nombreux pays en développement sont encore en train de mettre au point ces systèmes d'appariement et, dans la pratique, les exigences de confidentialité prévues par la Norme commune de déclaration peuvent obliger les pays en développement à garder les renseignements reçus complètement à l'écart de leurs registres fiscaux nationaux.

40. Selon le rapport de l'International Bureau of Fiscal Documentation, ces problèmes sont dus au fait que « la participation et l'engagement officiels n'impliquent pas nécessairement une application ou une mise en œuvre effective par toutes les juridictions participantes »<sup>25</sup>. Il note en particulier que les pays en développement pourraient ne pas considérer que le système offre des avantages suffisants pour justifier les ressources requises, qui pourraient être utilisées pour des priorités plus urgentes liées au développement économique.

41. Comme l'indique l'analyse ci-dessus, de nombreux éléments montrent que, souvent, les orientations de fond établies dans le cadre de ces processus, qui sont généralement d'une grande qualité technique, ne sont pas mises en œuvre par les pays en développement. Ceux-ci considèrent en effet que les orientations ne répondent pas à leurs besoins et priorités les plus immédiats et qu'elles détournent plutôt des ressources des domaines où des problèmes se posent, et/ou qu'ils ne sont pas en mesure de les mettre en œuvre en raison des capacités limitées de leur administration fiscale. Les critères de fond d'une coopération fiscale internationale inclusive et efficace ne semblent donc pas être satisfaits de manière adéquate.

42. L'efficacité limitée des règles de fond élaborées par le Forum mondial et le Cadre inclusif pour répondre aux besoins des pays en développement s'explique par des questions de procédure qui empêchent les pays en développement de participer pleinement aux processus d'établissement du programme de travail et de prise de décisions<sup>26</sup>. En outre, les pays qui adhèrent au Forum mondial doivent s'engager à respecter le principe de l'échange de renseignements sur demande ainsi que la Norme commune de déclaration. De même, ceux qui souhaitent adhérer au Cadre inclusif doivent s'engager à respecter les normes minimales des actions prévues dans le cadre du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires<sup>27</sup>. Dans chaque cas, ils doivent également payer une cotisation annuelle<sup>28</sup>. L'obligation pour les juridictions de payer pour participer aux discussions et d'accepter les normes existantes avant d'être autorisées à participer va à l'encontre du principe de la participation universelle, de plein droit, sans conditions préalables.

43. L'obligation faite aux pays non membres de l'OCDE de s'engager à appliquer des règles élaborées avant qu'ils n'adhèrent aux processus normatifs, à savoir l'obligation d'échange de renseignements sur demande, la Norme commune de déclaration et les normes minimales relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéficiaires, n'est pas conforme au critère de procédure selon lequel tous les pays doivent participer à l'établissement du programme de travail.

44. Dans les publications établies par le Forum mondial et le Cadre inclusif, il est constamment indiqué que tous les membres participent « sur un pied d'égalité » aux processus de prise de décisions « par consensus ». Les États qui ne sont pas membres

<sup>25</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax* (à paraître).

<sup>26</sup> International Centre for Tax and Development, « Inclusive and effective international tax cooperation: views from the Global South » (à paraître).

<sup>27</sup> Actions 5, 6, 13 et 14 relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéficiaires.

<sup>28</sup> En 2022, la cotisation annuelle pour adhérer au Cadre inclusif était de 21 500 euros (environ 24 000 dollars). En 2016, la cotisation annuelle minimale pour le Forum mondial était de 15 300 euros (un peu moins de 17 000 dollars à l'époque).

de l'OCDE sont appelés « associés au projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques ». Dans la pratique, cependant, il peut être difficile pour les pays disposant d'un personnel international limité dans le domaine de la fiscalité d'influer sur les processus de prise de décisions dans ces forums. Dans le cas du Cadre inclusif, un pays est considéré comme acceptant une proposition à moins qu'il ne soulève une objection. Il n'est pas nécessaire d'accepter de se joindre au consensus. Ainsi, un pays qui ne peut pas suivre le rythme des travaux et qui n'exprime jamais d'avis sur une proposition est considéré comme l'ayant acceptée.

45. Pour les normes minimales élaborées dans le cadre du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, un mécanisme d'examen par les pairs a été mis au point, sur la base d'une méthodologie convenue pour mesurer la performance d'un pays, et a été, au fil du temps, intégré dans les travaux du Cadre inclusif. Le Forum mondial dispose également d'un système d'évaluation par les pairs pour analyser le cadre juridique et la mise en œuvre pratique des exigences en matière d'échange de renseignements. Le critère de procédure défini pour la coopération fiscale internationale inclusive et efficace concernant l'examen de la mise en œuvre des normes semble donc être satisfait.

46. L'action 14 du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques vise à améliorer la résolution des différends fiscaux entre les juridictions par le biais de procédures amiables pertinentes. Les premières conclusions du mécanisme d'évaluation par les pairs montrent que les pays ont restructuré leurs autorités compétentes pour résoudre plus rapidement les affaires relevant de la procédure amiable et que le nombre de dossiers clôturés a considérablement augmenté. Il convient toutefois de noter, lorsque l'on examine ces tendances positives, que de nombreux pays en développement ont reporté leur examen par les pairs<sup>29</sup>. La situation en matière de règlement des différends semble devoir faire l'objet d'une évaluation plus nuancée.

#### **IV. Examen des possibilités de rendre la coopération fiscale internationale pleinement inclusive et plus efficace**

47. L'analyse qui précède des accords internationaux et multilatéraux existants montre qu'ils ne satisfont pas aux principaux critères d'une coopération fiscale internationale pleinement inclusive et plus efficace. L'OCDE a lancé plusieurs initiatives pour impliquer et associer les pays qui ne sont pas membres à ses travaux, mais nombre de ces pays constatent que des obstacles importants les empêchent de participer de manière significative à l'élaboration du programme de travail et à la prise de décisions. Par conséquent, il arrive souvent que les règles de fond élaborées dans le cadre de ces initiatives de l'OCDE ne répondent pas de manière adéquate aux besoins et aux priorités des pays en développement et/ou qu'elles dépassent leurs capacités de mise en œuvre.

48. Pour sa part, l'Organisation des Nations Unies est consciente de la nécessité de définir des orientations qui offrent différentes options adaptées à des pays dont le niveau de développement est variable. Mais ces orientations sont le fait d'un petit groupe d'experts dont les membres siègent à titre personnel. Même si les États Membres et d'autres observateurs participent largement aux travaux du Comité d'experts, ses orientations n'ont pas le même statut que celles établies et approuvées dans le cadre d'un processus intergouvernemental. D'autres organisations intergouvernementales, telles que le Fonds monétaire international et la Banque

---

<sup>29</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax* (à paraître).

mondiale, conseillent leurs membres sur les questions fiscales, mais elles ne s'occupent pas de l'élaboration de normes collectives dans le domaine de la fiscalité.

49. L'analyse des sections II et III montre que le renforcement du rôle de l'Organisation des Nations Unies dans l'élaboration des normes fiscales et la fixation des règles, en tenant pleinement compte des accords multilatéraux et internationaux existants, semble être la voie la plus viable pour rendre la coopération fiscale internationale pleinement inclusive et plus efficace. Plutôt que de faire double emploi avec les dispositifs existants, un tel processus intergouvernemental permettrait de tirer parti des atouts existants et de combler les lacunes et les faiblesses des efforts actuels en matière de coopération fiscale internationale. Il s'appuierait sur la coopération de longue date et à plusieurs niveaux entre l'Organisation des Nations Unies et l'OCDE dans le domaine de la fiscalité internationale, comme dans de nombreux autres domaines.

50. L'Organisation des Nations Unies a une grande expérience de la conclusion et de la mise en œuvre d'accords multilatéraux qui répondent aux besoins de toutes les parties, sur des questions à la fois politiquement sensibles et techniquement complexes. Certains de ces accords multilatéraux ont été initiés par d'autres institutions mais ne sont devenus des normes mondiales qu'après avoir été rouverts à la négociation dans le cadre d'un processus de l'Organisation qui a abouti à leur conclusion et à leur adoption<sup>30</sup>.

51. Dans sa résolution 77/244, l'Assemblée générale propose d'autres solutions, notamment la possibilité de mettre en place un dispositif ou un instrument régissant cette coopération, lequel serait élaboré et arrêté d'un commun accord dans le cadre d'un processus intergouvernemental de l'Organisation. Les solutions proposées peuvent, bien entendu, couvrir un éventail de formats, qui pourraient être structurés de manière à satisfaire aux critères de procédure décrits dans la section II et indispensables à une coopération fiscale internationale inclusive et efficace, aboutissant à des règles de fond qui aident les pays à exercer de manière appropriée leurs droits d'imposition et à mobiliser des ressources pour investir dans les objectifs développement durable et l'action pour le climat.

52. Les concepts de « dispositif ou d'instrument » étant assez larges, la présente section vise à les réduire à trois options générales aux fins de la prochaine étape des discussions intergouvernementales à l'Organisation des Nations Unies sur ce sujet. Étant donné qu'un degré élevé de certitude concernant les règles fiscales internationales est un impératif pour les autorités fiscales, les contribuables et les autres parties prenantes, deux des options prévoieraient des engagements juridiques contraignants concernant certains aspects. Les principales différences entre les deux concernent le champ d'application et la procédure. Toutefois, compte tenu du fait que tous les États Membres ne sont pas nécessairement favorables à un renforcement du rôle normatif de l'Organisation des Nations Unies en matière fiscale, une troisième option a été retenue, qui concerne une fonction de coordination. Bien que cette option ne nécessite pas d'instrument juridiquement contraignant, elle contribue moins à la certitude nécessaire à la création d'un système fiscal international suffisamment stable.

---

<sup>30</sup> Voir, par exemple, <https://unctad.org/topic/competition-and-consumer-protection/un-guidelines-for-consumer-protection>.

## Option 1 : convention multilatérale en matière fiscale

53. La première option serait une convention juridiquement contraignante, parfois appelée « convention multilatérale type », qui couvrirait potentiellement un large éventail de questions fiscales. Elle serait de nature « réglementaire », car elle établirait des règles spécifiques créant des obligations, y compris des règles limitant potentiellement les droits d'imposition des parties. De nombreuses dispositions d'une telle convention pourraient être similaires à celles des conventions fiscales bilatérales existantes. La convention comprendrait une déclaration des objectifs et des définitions des termes clés. Elle contiendrait ensuite des obligations contraignantes, de préférence exécutoires, pour les États, qui sont jugées essentielles pour une mobilisation appropriée des ressources nationales, y compris des règles concernant la déclaration et l'échange de renseignements à des fins fiscales, et pour la mise en place d'environnements nationaux plus favorables. La convention établirait également un mécanisme de suivi pour garantir le respect des règles de déclaration et d'échange de renseignements ainsi que des procédures de règlement des différends en cas de non-respect des engagements pris par les parties, notamment en ce qui concerne les règles relatives à la répartition des revenus entre les juridictions<sup>31</sup>.

54. La viabilité d'une convention multilatérale potentiellement complète en matière de fiscalité dépendrait : a) de l'existence d'un accord politique sur la nécessité de traiter, au niveau mondial et de manière contraignante, les questions fiscales devant faire l'objet de la convention ; b) de la capacité de parvenir à un consensus sur les approches. S'il existe un consensus sur certaines questions fiscales à traiter, mais pas sur toutes, un accord global peut ne pas être viable, alors qu'une convention juridiquement contraignante pourrait néanmoins être utilisée pour progresser rapidement sur les questions les plus urgentes par le biais d'accords plus ciblés, par exemple une convention multilatérale de l'ONU sur les flux financiers illicites liés à la fiscalité.

## Option 2 : convention-cadre sur la coopération fiscale internationale

55. Une deuxième option, à savoir une convention-cadre, serait également un instrument multilatéral juridiquement contraignant, mais de nature « constitutive », en ce sens qu'elle établirait un système global de gouvernance fiscale internationale. Une convention-cadre décrirait donc les postulats fondamentaux de la coopération fiscale internationale, y compris les objectifs, les principes clés régissant la coopération et la structure de gouvernance du cadre de coopération. Les conventions-cadres pourraient également inclure des dispositions institutionnelles visant à créer un forum de discussion plénier entre les États, qui serait habilité à convenir de nouveaux instruments normatifs auxquels les

56. Les protocoles à la convention-cadre pourraient prévoir des aspects « réglementaires » supplémentaires, avec des engagements plus détaillés sur des sujets particuliers, en donnant aux pays la possibilité de participer ou non en fonction de leurs priorités et de leurs capacités. S'il y a un accord suffisant sur certains domaines d'action, une partie de ces protocoles pourraient être négociés en même temps que la convention-cadre. Ce pourrait être le cas, par exemple, d'un protocole sur les mesures à prendre pour résoudre le problème des flux financiers illicites.

<sup>31</sup> Cette description a été adaptée au contexte fiscal et est fondée sur Koen De Feyter, « Type and structure of a legally binding instrument on the right to development », 2019.

57. En raison de leur souplesse<sup>32</sup>, les conventions-cadres ont été négociées pour traiter plusieurs problèmes différents, notamment la protection de l'environnement<sup>33</sup>, l'amélioration de la santé publique<sup>34</sup> et la protection des droits humains<sup>35</sup>. Elles permettent aux parties d'aborder un problème de manière progressive, en acceptant d'entamer des discussions avant même qu'il n'y ait un consensus politique fort en faveur de solutions spécifiques. Si la convention-cadre comprend des exigences en matière d'établissement de rapports, elle peut aider les parties à arriver à une compréhension commune des faits pertinents, facilitant ainsi la conclusion d'accords futurs. Il existe toutefois un risque que l'adoption d'une convention-cadre finisse par reporter les travaux juridiques et techniques détaillés et pratiques nécessaires à la mise en œuvre d'un changement efficace.

### **Option 3 : cadre pour la coopération internationale en matière fiscale**

58. Une troisième option consisterait à élaborer un programme multilatéral non contraignant pour des actions coordonnées, aux niveaux international, national, régional et bilatéral, afin d'améliorer les normes et les capacités fiscales. Certains problèmes, tels que l'élimination des flux financiers illicites, nécessitent une action mondiale, car une poignée de juridictions peut saper les efforts de la majorité. Une approche unique n'est pas nécessaire pour d'autres questions, telles que les taux de retenue à la source qui devraient s'appliquer aux paiements transfrontières dans une situation bilatérale. Les améliorations de l'administration fiscale interviennent naturellement au niveau national, mais elles peuvent être, et sont souvent, étayées par des processus multilatéraux et régionaux. Les États Membres, agissant par l'intermédiaire du cadre, peuvent analyser les problèmes fiscaux afin de déterminer le ou les niveaux auxquels des actions concertées seraient les plus efficaces.

59. Sur le fond, ce cadre ressemblerait à l'option 2, en ce sens qu'il établirait les principes ou les modalités de la coopération fiscale internationale, mais que ces principes ou modalités ne feraient pas l'objet d'engagements juridiques. Il arrive souvent que des cadres émergent des conclusions de conférences intergouvernementales sur un sujet donné<sup>36</sup>.

60. Lorsqu'il y a un consensus politique sur le fait qu'un problème particulier nécessite non seulement des actions concertées mais aussi des engagements juridiques contraignants au niveau mondial, l'Assemblée générale pourrait décider d'approuver la négociation d'un instrument qui s'apparente à la première ou à la deuxième option. En conséquence, les trois options identifiées ne s'excluent pas mutuellement, car un cadre qui fournit des recommandations concernant les règles fiscales nationales pourrait coexister avec une convention multilatérale en matière fiscale ou une convention-cadre axée sur les règles fiscales internationales.

---

<sup>32</sup> Daniel Bodansky et Initiative pour un monde sans tabac de l'Organisation mondiale de la Santé, « The framework convention/protocol approach », 1999. Disponible à l'adresse suivante : <https://apps.who.int/iris/handle/10665/65355>.

<sup>33</sup> Par exemple, la Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques.

<sup>34</sup> Par exemple, la Convention-cadre de l'Organisation mondiale de la Santé pour la lutte antitabac.

<sup>35</sup> Par exemple, la Convention-cadre pour la protection des minorités nationales.

<sup>36</sup> Le Cadre de Sendai pour la réduction des risques de catastrophe (2015-2030), par exemple, a été initié par des consultations avec les parties prenantes, suivies de négociations intergouvernementales. Il a été approuvé à la troisième Conférence mondiale des Nations Unies sur la réduction des risques de catastrophe et adopté par l'Assemblée générale dans sa résolution 69/283.

61. Afin d'aider les États Membres et les autres parties prenantes à examiner les différentes options, le tableau ci-dessous met en évidence les principales caractéristiques de chacune d'entre elles<sup>37</sup>.

### Caractéristiques des trois options

Caractéristiques	Options		
	<i>Convention multilatérale en matière fiscale</i>	<i>Convention-cadre sur la coopération fiscale internationale</i>	<i>Cadre des Nations Unies pour la coopération internationale en matière fiscale</i>
De quoi s'agit-il ?	Accord juridique contraignant qui établit des obligations exécutoires en matière de coopération fiscale internationale, telles que l'échange de renseignements, modifiant ainsi potentiellement les droits d'imposition des parties. Il est essentiellement de nature réglementaire.	Accord juridique contraignant qui établit un système général de gouvernance dans le domaine de la coopération fiscale internationale. Il est essentiellement de nature constitutive, les aspects réglementaires étant adoptés par le biais de protocoles.	Programme non contraignant pour des actions coordonnées, aux niveaux international, national, régional et bilatéral, sur l'amélioration des normes et des capacités fiscales.
À quel moment peut-on s'attendre au maximum d'efficacité ?	Lorsqu'il existe un consensus politique sur la nécessité de traiter un problème au niveau mondial ainsi qu'un consensus sur une solution. Des accords moins complets sont envisageables, par exemple une convention multilatérale des Nations Unies sur les flux financiers illicites liés à la fiscalité, s'il existe un consensus sur des questions spécifiques.	Lorsqu'il n'y a pas de consensus politique immédiat sur des mesures de fond contraignantes et/ou que le problème évolue, car cette option permet des progrès s'étalant sur la durée.	Lorsqu'il n'y a pas de consensus politique sur les mesures de fond ou que certains aspects d'un problème nécessitent une approche à plusieurs niveaux ou sont mieux abordés au niveau national, régional ou bilatéral plutôt qu'au niveau mondial, même si ces approches restent guidées par le cadre.
Participation	Universelle	Universelle	Universelle
Établissement du programme de travail	Universel	Universel	Universel

<sup>37</sup> Voir section II pour une description des composantes de la coopération fiscale internationale inclusive et efficace visée dans le tableau.

Caractéristiques	Options		
	<i>Convention multilatérale en matière fiscale</i>	<i>Convention-cadre sur la coopération fiscale internationale</i>	<i>Cadre des Nations Unies pour la coopération internationale en matière fiscale</i>
Prise de décisions	Négociation : Règlement intérieur de l'Assemblée générale  En cours : conformément aux termes de la convention, complétés par les décisions et les actions de la Conférence des parties.	Négociation : Règlement intérieur de l'Assemblée générale  En cours : conformément aux termes de la convention, complétées par les décisions et les actions de la Conférence des parties.	Négociation : Règlement intérieur de l'Assemblée générale
Mise en œuvre	Comme prévu dans la convention	Comme prévu dans la convention-cadre	Participation volontaire des États à des actions internationales, nationales, régionales ou bilatérales, telles qu'établies dans le cadre.
Règlement des différends	Comme prévu dans la convention	Comme prévu dans la convention-cadre	Non applicable car pas d'obligations contraignantes.

## V. Prochaines étapes

62. La présente section décrit les prochaines étapes que chaque option impliquerait.

63. Si l'option 1, à savoir l'élaboration d'une convention multilatérale en matière fiscale, était retenue, la prochaine étape consisterait, par exemple, à établir un groupe d'experts consultatif ad hoc intergouvernemental piloté par les États Membres pour élaborer le projet de mandat pour la négociation d'un tel instrument. Le groupe d'experts examinerait les questions susceptibles d'être couvertes et les raisons pour lesquelles elles doivent être traitées, afin de formuler une recommandation concernant la portée d'un tel accord – soit une convention multilatérale complète en matière fiscale soit une convention axée sur des questions particulières intéressant la coopération fiscale multilatérale. Le groupe d'experts devrait normalement être invité à présenter son mandat lors de la prochaine session de l'Assemblée générale. Par la suite, si l'Assemblée approuve les recommandations, un groupe de négociation intergouvernemental ad hoc, piloté par les États Membres, pourrait être créé pour négocier la convention.

64. Si l'option 2, à savoir une convention-cadre, était retenue, les prochaines étapes seraient identiques. Étant donné qu'une convention-cadre est rédigée en termes plus généraux, il est possible de commencer par un groupe de négociation intergouvernemental ad hoc piloté par les États Membres et chargé de rédiger le mandat. Toutefois, un groupe d'experts consultatif ad hoc intergouvernemental piloté par les États Membres pourrait être mieux placé pour déterminer s'il est possible de négocier des protocoles de fond en même temps que la convention-cadre, de sorte que la même procédure en deux étapes que celle prévue dans l'option 1 pour la convention multilatérale en matière fiscale pourrait être souhaitable.

65. Comme nous l'avons vu plus haut, des cadres pour une action coordonnée sont souvent établis à l'issue des conférences thématiques. Si l'option 3 était retenue, un

groupe d'experts intergouvernemental ad hoc piloté par les États Membres pourrait être créé et chargé de servir de comité préparatoire pour entreprendre la préparation matérielle et organisationnelle de la conférence, y compris la négociation de documents de travail et d'un projet de document final sur les questions les plus urgentes en matière de coopération fiscale internationale.

66. Les étapes suivantes peuvent sembler plus longues pour les options 1 et 2 que pour l'option 3, mais une approche réfléchie s'impose lorsque l'objectif est de créer des engagements juridiques contraignants. Des processus préparatoires inclusifs et efficaces pour les conférences de haut niveau prennent toutefois du temps, de sorte que la vitesse à laquelle les prochaines étapes peuvent être franchies ne diffère pas sensiblement entre les trois options.

67. Enfin, dans sa résolution 77/244, l'Assemblée générale prévoit, comme prochaine étape possible, la création d'un comité intergouvernemental ad hoc à composition non limitée, piloté par les États Membres et chargé de recommander des mesures sur les possibilités de renforcer le caractère inclusif et l'efficacité de la coopération fiscale internationale. Cette étape serait appropriée si l'Assemblée générale n'était pas en mesure, à sa soixante-dix-huitième session, de parvenir à un accord sur la marche à suivre.

## **VI. Contribution au renforcement du rôle joué par l'Organisation des Nations Unies pour rendre la coopération fiscale internationale pleinement inclusive et plus efficace**

68. L'exercice de l'une ou l'autre des options visant à rendre la coopération fiscale internationale pleinement inclusive et plus efficace nécessitera une plus grande participation de tous les États Membres aux discussions intergouvernementales de l'Organisation des Nations Unies sur les questions fiscales. Cette participation dépendra de la volonté de chaque pays de faire des négociations fiscales internationales à l'Organisation une priorité et de consacrer des ressources suffisantes à ces négociations pour faire en sorte que ses besoins et ses capacités puissent être exprimés et pleinement pris en compte. Il est également probable qu'elle nécessitera un soutien accru de la part des organisations internationales, de la société civile et des autres parties prenantes, sous la forme de ressources financières et humaines pour le renforcement des capacités, ainsi qu'une coordination et une collaboration continues entre les secrétariats de ces organisations, notamment par le biais de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, et avec les organisations interrégionales, régionales et sous-régionales.

69. Les activités actuelles de renforcement des capacités menées par les organisations internationales, les organisations fiscales régionales, les agences gouvernementales de développement, les organisations de la société civile et les universités<sup>38</sup> sont souvent axées sur l'aide aux pays en développement pour la mise en œuvre des règles fiscales existantes et l'amélioration de l'administration fiscale liée à ces règles. Toutefois, comme l'ont indiqué les pays en développement lors de la réunion spéciale du Conseil économique et social sur la coopération internationale en matière fiscale en 2023, si ces règles ne répondent pas de manière adéquate à leur situation, l'assistance technique visant à les mettre en œuvre ne répondra pas à leurs

<sup>38</sup> Pour une liste indicative, voir <https://financing.desa.un.org/inputs>.

préoccupations et besoins les plus immédiats en matière de renforcement des capacités dans le domaine de la politique et de l'administration fiscales<sup>39</sup>.

70. En outre, dans de nombreuses contributions au présent rapport, il a été demandé que les organisations internationales, les organisations de la société civile et, surtout, les organisations fiscales régionales assurent les activités de renforcement des capacités nécessaires pour aider les pays en développement à participer plus efficacement aux discussions multilatérales. Ces organisations jouent un rôle essentiel dans ce processus. Une meilleure coordination de leurs activités contribuera à garantir une utilisation optimale des ressources pour répondre à la forte demande de soutien au renforcement des capacités en matière de politique et d'administration fiscales, eu égard aux différents besoins et priorités des pays, y compris en ce qui concerne leur participation effective aux processus multilatéraux.

## VII. Résumé et conclusion

71. Le présent rapport s'inscrit dans le contexte de préoccupations de plus en plus vives concernant l'impuissance de l'architecture financière internationale et, parallèlement, du système fiscal international, à soutenir suffisamment la reprise économique postpandémique, le financement des objectifs de développement durable et l'action en faveur du climat. Des discussions mondiales sont en cours sur les possibilités d'une refonte majeure de l'architecture financière internationale. Dans le même temps, comme en témoigne la décision de l'Assemblée générale d'entamer des discussions intergouvernementales sur les questions fiscales à l'Organisation des Nations Unies, il existe déjà un consensus sur la nécessité de renforcer la coopération fiscale internationale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que les flux financiers illicites, qui drainent des ressources dont les pays en développement en particulier ont tant besoin, ainsi que de mettre en place des régimes fiscaux plus équitables, plus inclusifs et plus efficaces, qui sont essentiels pour instaurer la confiance et stimuler la transformation envisagée du programme mondial de développement durable.

72. Nous ne devons pas manquer cette occasion de réaliser des progrès significatifs sur ce front. Comme demandé dans la résolution, le présent rapport a permis d'analyser les dispositions existantes, d'identifier des options supplémentaires et d'esquisser les éventuelles prochaines étapes. Les États Membres doivent évaluer les options et prendre une décision en temps utile au cours de cette session sur l'option la plus appropriée et la prochaine étape vers une coopération fiscale internationale pleinement inclusive et plus efficace pour le développement durable. Cette décision devrait également tenir compte des possibilités que pourrait offrir une éventuelle quatrième conférence internationale sur le financement du développement en 2025. Le Secrétaire général souhaite exprimer sa profonde gratitude à toutes les parties prenantes pour leur précieuse contribution et compte sur leur collaboration dans les mois à venir.

---

<sup>39</sup> Conseil économique et social, résumé officiel de la réunion spéciale sur la coopération internationale en matière fiscale, New York, 31 mars 2023, par. 14.