



Feuille de route pour la négociation des protocoles à la Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale

RAPPORT DE L'IISD

© 2025 International Institute for Sustainable Development
Publié par l'Institut international du développement durable

Cette publication est sous licence [Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

L'Institut international du développement durable

L'Institut international pour le développement durable (IISD) est un groupe de réflexion indépendant, plusieurs fois récompensé, qui travaille à la création accélérée de solutions en faveur de la stabilité du climat, d'une gestion durable des ressources et d'économies équitables. Notre travail vise à inspirer de meilleures décisions et à déclencher des actions significatives pour accompagner les populations et la planète dans la voie de la prospérité. Nous mettons en avant les réalisations qui sont possibles lorsque les gouvernements, les entreprises, les organisations à but non lucratif et les communautés unissent leurs efforts. Plus de 200 collaborateurs travaillent pour l'IISD, originaires du monde entier et rassemblant des compétences dans de nombreuses disciplines. Depuis ses bureaux implantés au Winnipeg, Ottawa et Toronto et en Genève, l'IISD grâce à son travail a un impact sur la vie des habitants de plus de 100 pays.

L'IISD est un organisme de bienfaisance enregistré au Canada, et visé par l'alinéa 501(c)(3) de l'*Internal Revenue Code des États-Unis*. Il bénéficie de subventions de fonctionnement de base de la province du Manitoba. En outre, des fonds de projets lui sont accordés par divers gouvernements, tant au Canada qu'à l'étranger, des organismes des Nations Unies, des fondations, le secteur privé et des particuliers.

Feuille de route pour la négociation des protocoles à la Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale

Juillet 2025

Écrit par Annet Oguttu, Elisangela Rita, Alexandra Readhead, Josefina Del Rosario Lago, Suzy Nikiéma, Kudzie Mataba et Juliana Midori Kuteken.

Traduit de l'anglais par Isabelle Guinebault.

Photo : iStock

Siège

111 Lombard Avenue, Suite 325
Winnipeg, Manitoba
Canada R3B 0T4

Tel: +1 (204) 958-7700

Website: iisd.org

X: [@IISD_news](https://twitter.com/IISD_news)



Table des matières

1.0 Tableau récapitulatif des résultats	1
Les protocoles préliminaires.....	1
Les protocoles possibles.....	3
2.0 Le contexte	7
3.0 L'élaboration des protocoles	8
4.0 L'objectif de ce rapport	9
5.0 Les protocoles préliminaires	10
5.1 La fiscalité des services transfrontaliers.....	10
5.2 La prévention et le règlement des différends fiscaux.....	12
6.0 Les protocoles possibles	17
6.1 La fiscalité de l'économie numérique.....	17
6.2 Les mesures visant à lutter contre les FFI.....	19
6.3 La fiscalité des HNWI.....	21
6.4 La coopération fiscale s'agissant des questions environnementales.....	23
6.5 L'échange de renseignements à des fins fiscales	27
6.6 L'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.....	29
6.7 Les pratiques fiscales dommageables	30
7.0 Conclusion	33
Références	34



Abréviations et acronymes

AERF	Accord d'échange de renseignements fiscaux
ATAF	Forum sur l'administration fiscale africaine
BEPS	érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfice
CbC	rapports pays par pays
CCNUCC	Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques
CCNUCIF	Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale
CNUCED	Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement
COP	Conférence des Parties
EAR	échange automatique de renseignements
EMN	Entreprises multinationales
ES	établissement stable
FFI	flux financiers illicites
GAFI	Groupe d'action financière
GES	gaz à effet de serre
HNWI	high-net-worth individual ou particulier très fortuné
MACF	Mécanisme d'ajustement carbone aux frontières
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ODD	Objectif de développement durable
ONU	Organisation des Nations Unies
ONUDC	Office des Nations Unies contre la drogue et le crime
PA	procédure amiable
Panel FACTI	Groupe de Haut-Niveau sur la Responsabilité, la Transparence et l'Intégrité Financière Internationale pour atteindre les Objectifs de l'Agenda 2030
PES	test de présence économique significative
RDIE	Règlement des différends entre investisseurs et États
SNA	services numériques automatisés
TSN	taxe sur les services numériques
UE	Union européenne



1.0 Tableau récapitulatif des résultats

Les protocoles préliminaires

	Problème	Les enjeux ou recettes potentiels	Rôle possible
Les services transfrontaliers	<p>Les entreprises doivent être physiquement présentes dans un pays pour y être imposées. La digitalisation remet en cause cette exigence, les entreprises pouvant vendre des biens et des services à distance. Les pays perdent ainsi des recettes potentielles.</p>	<p>En 2019, les services représentaient 55 % du PIB et 45 % de l'emploi dans les pays en développement, ce qui représente une source de recettes importante s'ils sont imposés de manière efficace.</p>	<p>Consolider les efforts multilatéraux existants visant à taxer les services transfrontaliers conformément à l'article 12AA du Modèle de convention Nations Unies.</p> <p>Négocier une taxe mondiale sur les services numériques sur la base de l'article 12B du Modèle de convention des Nations Unies (Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies, 2022). Cette taxe sur les services numériques aurait une portée plus large que celle prévue à l'article 12B (limité aux services numériques automatisés) et au Montant A du Pilier Un (limité aux entreprises multinationales très rentables).</p>



	Problème	Les enjeux ou recettes potentiels	Rôle possible
Les différends fiscaux	<p>Le paysage international des différends fiscaux se compose d'un ensemble disparate de procédures diverses qui manquent de cohérence et aboutissent généralement à des résultats insatisfaisants tant pour les États que pour les contribuables.</p>	<p>La procédure amiable, principal moyen de règlement des différends fiscaux entre États, pose problème à de nombreux pays en développement, entraînant souvent des retards et des incertitudes pour les contribuables et les administrations fiscales.</p> <p>L'absence de mécanisme universel peut inciter à recourir à d'autres mécanismes internationaux de règlement des différends, tels que le règlement des différends entre investisseurs et États (RDIE) par voie d'arbitrage au titre des traités d'investissement. Le RDIE permet aux investisseurs étrangers de contourner les tribunaux nationaux et de déposer directement des recours contre les États devant un tribunal d'arbitrage international désigné par les parties. En 2021, les différends fiscaux représentaient environ 15 % des 1 190 affaires de RDIE connues.</p> <p>Les différends non résolus ont un impact sur la possibilité d'attirer des investissements et peuvent entraîner des pertes de recettes. De plus, le non-respect des normes de transparence entraîne des coûts politiques découlant de l'inscription sur des listes grises ou noires.</p>	<p>Donner la priorité aux mécanismes de prévention des différends.</p> <p>Privilégier les mécanismes de règlement entre États pour régler les différends fiscaux dans le cadre de la Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale (CCNUCIF).</p> <p>Encourager le recours aux tribunaux nationaux et régionaux comme principales instances de règlement des différends entre les contribuables et les États.</p> <p>Mettre en place un mécanisme permanent, inclusif et institutionnalisé pour régler les différends dans le cadre de la CCNUCIF.</p> <p>Négocier un protocole robuste sur les différends fiscaux nécessitera, au minimum, la finalisation de tous les protocoles prioritaires et, idéalement, la clarification des autres protocoles potentiels afin d'assurer la cohérence et l'efficacité du cadre global. La question clé sera de savoir si le protocole doit établir des mécanismes uniquement destinés à résoudre les différends fiscaux entre États ou s'il doit également accorder aux contribuables le droit d'introduire directement des recours en arbitrage contre les États en vertu de la CCNUCIF. Cette dernière option comporte des risques importants.</p>

?



Les protocoles possibles

	Problème	Les enjeux ou recettes potentiels	Rôle possible
L'économie numérique	Les règles fiscales existantes sont fondées sur la présence physique. La digitalisation permet aux entreprises multinationales d'exercer leurs activités et de délocaliser leurs fonctions essentielles dans différentes juridictions sans y être physiquement présentes. Les pays perdent ainsi des recettes potentielles.	Les plus grandes économies mondiales perdent jusqu'à 32 milliards USD en recettes fiscales annuelles provenant des grandes entreprises technologiques, et ces dernières évitent de payer jusqu'à 2,8 milliards USD (2,1 milliards GBP) d'impôts par an dans les pays en développement.	Normaliser de nouvelles règles nationales relatives à l'imputation des bénéfices des entreprises dans les législations nationales qui ne se limitent pas à la présence physique (présence économique significative).
Les flux financiers illicites liés à la fiscalité	Les flux financiers illicites (FFI) sont généralement considérés comme des mouvements transfrontaliers illégaux d'argent (p. ex., contrebande, fraude fiscale).	Les pays en développement perdent environ 1 000 milliards USD par an à cause des FFI. Les FFI liés au commerce représentent en moyenne 20 % de la valeur totale des échanges commerciaux des pays en développement avec les économies avancées.	<p>Convenir d'une définition internationale des FFI qui couvre les FFI licites et illicites.</p> <p>Établir une base réglementaire mondiale pour lutter contre les facteurs favorisant les FFI.</p> <p>Créer un registre mondial des actifs afin de recueillir et de divulguer publiquement les renseignements sur les bénéficiaires effectifs.</p> <p>Renforcer les lignes directrices sur la transparence et les bénéficiaires effectifs et adopter les recommandations du panel FACTI (Groupe d'action financière, 2024 ; Panel FACTI, 2021).</p>



	Problème	Les enjeux ou recettes potentiels	Rôle possible
Les particuliers très fortunés (HNWI)	<p>Les HNWI sont ceux qui se situent « au sommet de l'échelle des richesses ou des revenus » (OCDE, 2009, p. 8). Ils représentent 30 à 40 % du total des revenus non imposés détenus à l'étranger. Il n'existe aucun accord ni aucune norme mondiale en matière d'imposition des particuliers fortunés.</p>	<p>La fiscalité des HNWI offre un potentiel de recette considérable. Oxfam estime qu'un impôt de 5 % sur la fortune des multimillionnaires et milliardaires de l'Union européenne pourrait générer 286,5 milliards EUR par an.</p>	<p>Adopter un impôt minimum mondial pour les personnes les plus riches du monde. Cette mesure pourrait s'inspirer de la proposition brésilienne au G20 en relevant éventuellement le taux et en l'étendant à la fortune et aux actifs des particuliers.</p>
Les questions environnementales	<p>Les efforts nationaux isolés visant à réduire les émissions de gaz à effet de serre (GES) sont insuffisants, car les émissions d'un pays ont une incidence sur le système climatique mondial. La fiscalité environnementale est un outil politique essentiel pour parvenir à une approche coordonnée à l'échelle mondiale en vue de réduire les émissions de GES, à condition que ces mesures soient conçues de manière équitable, afin de renforcer l'action collective en faveur du climat.</p>	<p>Les taxes environnementales génèrent des recettes à court terme. À long terme, si elles sont efficaces, l'assiette fiscale (c'est-à-dire la pollution, le carbone ou d'autres dommages préjudiciables à l'environnement) devrait diminuer, ce qui entraînerait une baisse des recettes provenant de ces taxes.</p>	<p>Élaborer une architecture fiscale multilatérale coordonnée en matière d'environnement qui soutient les engagements budgétaires de la Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques visant à atteindre la neutralité carbone, adaptée à chaque pays. Cela pourrait inclure la réforme des subventions préjudiciables à l'environnement, la taxation des émissions des secteurs de l'aviation et du transport maritime, ainsi que plusieurs autres propositions.</p>



	Problème	Les enjeux ou recettes potentiels	Rôle possible
Les échanges de renseignements	<p>De nombreux pays en développement ne disposent pas des cadres juridiques et des capacités administratives nécessaires pour accéder aux renseignements fiscaux internationaux et les utiliser, ce qui limite leur capacité à lutter contre la fraude fiscale et à améliorer la transparence en matière fiscale.</p>	<p>Au titre de la norme commune de déclaration de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), 86 juridictions ont initialement échangé des données sur environ 4 500 comptes financiers (OCDE, s.d.). En 2024, ce chiffre était passé à plus de 134 millions de comptes, couvrant près de 12 000 milliards EUR d'actifs. Les pays en développement n'ont pas pleinement bénéficié de ce système, en partie en raison de sensibilités politiques.</p>	<p>Garantir la responsabilité mutuelle dans la mise en œuvre de l'échange de renseignements en développant un mécanisme d'évaluation par les pairs qui est inclusif, impartial et transparent.</p> <p>Adopter la publication de rapports pays par pays en s'inspirant de l'approche de la directive 2013/34 (Union européenne, 2013).</p>
L'assistance mutuelle en matière fiscale	<p>Les différences existantes entre les systèmes juridiques, les règles de procédure et les niveaux de capacité d'application de la législation fiscale empêchent les pays de coopérer efficacement en matière fiscale, notamment pour ce qui est du recouvrement transfrontalier des impôts.</p>	<p>Les autorités fiscales ne peuvent généralement pas exercer leur autorité sur les biens d'un contribuable détenus à l'étranger afin de recouvrer des impôts impayés. L'impact sur les recettes est important, comme le montre l'affaire, dans laquelle l'Afrique du Sud a sollicité l'aide du Royaume-Uni pour recouvrer environ 222 millions GBP qui lui étaient dus.</p>	<p>Élaborer une norme mondiale pour l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts en s'appuyant sur le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (DeJong, 2017). Cette norme devrait prévoir une assistance inconditionnelle, ainsi que des lignes directrices sur le mode de recouvrement des frais.</p>



	Problème	Les enjeux ou recettes potentiels	Rôle possible
Les pratiques fiscales dommageables	Les pratiques fiscales dommageables créent un « nivellement par le bas » où les pays se sentent obligés de baisser leurs taux d'imposition ou d'offrir des incitations fiscales pour attirer les investissements directs étrangers.	À l'échelle mondiale, les pertes de recettes fiscales liées aux dépenses fiscales représentent 4 % du PIB et 25 % des recettes fiscales.	Adopter et renforcer le modèle des règles globales anti-érosion de la base d'imposition du Pilier Deux de l'OCDE afin qu'il serve de norme minimale, augmentant ainsi le taux d'imposition effectif.



2.0 Le contexte

Au fil des ans, les pays en développement (en particulier ceux d’Afrique) se sont montrés de plus en plus préoccupés par la légitimité et l’inclusivité des organismes internationaux tels que l’Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) dans l’établissement des normes fiscales internationales. En réponse à ces préoccupations, en novembre 2022, l’Assemblée générale des Nations Unies (ONU) a adopté une résolution sur la « Promotion d’une coopération internationale inclusive et efficace en matière fiscale à l’Organisation des Nations Unies » (Assemblée générale de l’ONU, 2022) afin d’éliminer la fraude fiscale, l’optimisation fiscale agressive et les flux financiers illicites (FFI). Les États membres de l’ONU ont donné effet à cette résolution par le biais d’une Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale (CCNUCIF ; Assemblée générale de l’ONU, 2023) adoptée lors de la 78e session de l’Assemblée générale de l’ONU qui s’est tenue le 15 novembre 2023. La CCNUCIF sera complétée par plusieurs protocoles sur des sujets spécifiques.



3.0 L'élaboration des protocoles

L'un des éléments clés du mandat impose au Comité spécial d'élaborer deux protocoles préliminaires en même temps que la CCNUCIF. Plusieurs thèmes ont été identifiés pour ces protocoles. Il s'agit notamment des *protocoles prioritaires* énumérés au paragraphe 16 du mandat et des *protocoles possibles* énumérés au paragraphe 17. Deux *protocoles préliminaires* ont été sélectionnés pour une élaboration conjointe avec la CCNUCIF : le premier (Vargas, 2024) portera sur « l'imposition des revenus tirés de la prestation de services transfrontaliers dans une économie de plus en plus numérisée et mondialisée » et le second sur « la prévention et le règlement des différends fiscaux » (Kana, 2025).

Le mandat prévoit également d'autres thèmes pour les protocoles potentiels ou futurs, à savoir :

1. Les protocoles prioritaires

- la fiscalité de l'économie numérique
- les mesures visant à lutter contre les FFI
- la fiscalité des HNWI (particuliers très fortunés)

2. Les protocoles possibles

- la coopération fiscale en matière de questions environnementales
- l'échange de renseignements à des fins fiscales
- l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale
- les pratiques fiscales dommageables

Le paragraphe 18 du mandat stipule que le comité de négociation intergouvernemental se réunira à New York en 2025, 2026 et 2027 afin de finaliser le texte définitif de la CCNUCIF et des deux premiers protocoles. Il les soumettra à l'Assemblée générale de l'ONU pour examen au cours du premier trimestre de sa 82e session en 2027.



4.0 L'objectif de ce rapport

Le présent rapport vise principalement à aider et orienter les négociateurs de la CCNUCIF, les ministres des Finances et les autorités fiscales, en particulier ceux des pays en développement, sur les principaux défis et opportunités de chacun des sujets identifiés pour les protocoles, ainsi que sur le rôle éventuel de la CCNUCIF pour progresser dans ces domaines. Il s'agit d'une feuille de route destinée à aider les négociateurs à continuer de hiérarchiser les questions afin de prendre les décisions appropriées. Elle est structurée comme suit.

Chaque sujet identifié pour les protocoles est détaillé en quatre sections :

- en quoi le sujet est important pour la coopération fiscale internationale
- les efforts en cours aux échelons international, régional et national pour traiter le sujet
- les difficultés rencontrées dans le cadre des efforts passés et actuels visant à traiter le sujet
- le rôle éventuel de la CCNUCIF pour traiter le sujet. Cette dernière section présente des recommandations préliminaires basées sur les informations disponibles issues des discussions en cours. Elles devraient être affinées et développées à mesure que le dialogue progresse dans le cadre des négociations et que la participation de toutes les parties prenantes s'améliore.



5.0 Les protocoles préliminaires

5.1 La fiscalité des services transfrontaliers

En quoi est-ce important ?

À l'échelle mondiale, le secteur des services a connu une croissance exponentielle et représente désormais une part des échanges commerciaux mondiaux égale ou supérieure à celle du secteur manufacturier et d'autres secteurs (Owusu et al., 2021). En 2019, les services représentaient 55 % du PIB et 45 % de l'emploi dans les pays en développement (Ndubuisi et al., 2023), ce qui représente une source de recettes importante s'ils sont imposés de manière efficace.

Toutefois, les règles fiscales actuelles exigent la présence physique des prestataires de services dans le pays d'accueil pour déclencher le droit d'imposition. Cette condition est souvent contournée en raison de la mondialisation, et en particulier de l'essor de l'économie numérique, qui permet à de nombreuses entreprises de vendre des biens et des services à distance.

Certains se demandent si les services numériques devraient être abordés dans le protocole préliminaire sur les services transfrontaliers ou bien dans le protocole sur la fiscalité de l'économie numérique, qui a été reporté à une étape ultérieure du processus. Nous examinons les deux options.

Les efforts en cours

- a) **Le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (le Modèle de convention fiscale de l'OCDE)** : les conventions fiscales basées sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoient la possibilité pour les pays source d'imposer les services transfrontaliers, mais de manière restreinte. Les articles 5 et 7 stipulent que les frais de service ne peuvent être imposés dans un État source que si une entité y est physiquement présente (établissement stable [ES]) et uniquement sur les montants attribuables à l'ES.
- b) **Le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et la fiscalité des services numériques** : les conventions fiscales fondées sur le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (le Modèle de convention des Nations Unies) confèrent aux États sources des droits d'imposition plus étendus sur les revenus provenant de services transfrontaliers. Outre les dispositions relatives à l'ES, qui sont similaires à celles du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le Modèle de convention des Nations Unies prévoit ce qui suit : (a) une règle spéciale relative à l'ES à l'article 5(3)(b) pour la prestation de services, y compris les services conseils ; (b) l'imposition des professions indépendantes en vertu de l'article 14 ; (c) l'imposition des honoraires pour services techniques en vertu de l'article 12A ; et (d) l'imposition des services



numériques automatisés (SNA) en vertu de l'article 12B. Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'ONU a également introduit un nouvel article (l'article 12AA) sur les services transfrontaliers qui combine les articles 12A et 14. Ce nouvel article supprime également l'exigence relative à la présence physique pour l'imposition à la source des revenus provenant de services généraux, qui n'avait été supprimée auparavant que pour la rémunération des services de conseil, de gestion et techniques, ainsi que pour les professions indépendantes (à l'exception de ceux relevant du champ d'application de l'article 12B ; Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, 2025). Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale travaille également à l'élaboration d'un instrument multilatéral (instrument aux fins de l'adoption accélérée et simplifiée d'amendements aux conventions bilatérales de double imposition) afin d'aider les pays à mettre rapidement en œuvre les nouvelles dispositions dans leurs conventions fiscales existantes, sans passer par des négociations bilatérales.

Plusieurs initiatives ont été prises pour taxer les revenus transfrontaliers provenant des activités numériques. Au niveau mondial, outre l'article 12B mentionné ci-dessus, il existe le Montant A du Pilier Un du Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) (le Cadre inclusif de l'OCDE). Au niveau national, plusieurs pays ont introduit des taxes sur les services numériques (TSN) ou un test de présence économique significative (PES) afin de taxer les entreprises qui n'ont pas de présence physique dans l'État source, mais qui exercent des activités dans cette juridiction. Ces mesures sont décrites plus en détail dans la section 6.1.

- c) **Les mesures unilatérales, telles que les TSN** : en raison du retard pris par l'OCDE dans la publication de son approche à deux piliers, plusieurs pays ont adopté des mesures unilatérales, telles que les TSN, qui sont généralement définies comme des taxes sur les recettes brutes des entreprises fournissant des services numériques spécifiques aux utilisateurs au sein d'une juridiction (Borders et al., 2023).

Les difficultés rencontrées

Il n'existe pas de consensus à l'échelle mondiale sur la manière dont les revenus provenant des services transfrontaliers devraient être imposés, en particulier lorsqu'il s'agit d'entreprises numériques. Ce manque de consensus se reflète dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans l'échec du Montant A du Pilier Un, qui a conduit les pays en développement à se frayer leur propre chemin, soit en cherchant à négocier des conventions fiscales basées sur le Modèle de convention des Nations Unies (Marley & Gray, 2025 ; Oguttu, 2021), soit en adoptant des mesures unilatérales, ce qui peut créer des incertitudes pour les contribuables et les administrations fiscales. Les efforts précédents visant à traiter les services transfrontaliers, tels que l'article 12A du Modèle de convention des Nations Unies, ont expressément exclu les services numériques, les renvoyant à des négociations séparées au titre de l'article 12B, ce qui s'est avéré difficile pour de nombreux pays en développement. Certains soutiennent, et nous sommes d'accord, que cette lacune dans la fiscalité des services numériques devrait être comblée dans le protocole sur les services



transfrontaliers plutôt que dans le protocole sur la fiscalité de l'économie numérique, qui n'est pas un protocole préliminaire et dont le contenu sera défini à un stade ultérieur (Chowdhary et al., 2024). Si cette deuxième option devait être choisie, le Montant A resterait, pour l'instant, la seule solution multilatérale disponible. Du point de vue des pays en développement, le Montant A présente plusieurs limites : il ne porte que sur un très petit nombre d'entreprises multinationales (EMN) parmi les plus grandes et les plus rentables au monde et ne s'applique qu'aux bénéficiaires résiduels des EMN concernées, comme nous l'expliquons en détail dans la section 6.1. Cela signifie que les pays devront peut-être attendre pour négocier une taxe mondiale sur les services numériques dans le cadre de ce futur protocole (Heitmüller, 2025).

Le rôle éventuel de la CCNUCIF

La CCNUCIF offre l'occasion de consolider et d'étendre les efforts multilatéraux existants en matière de fiscalité des services transfrontaliers sans se limiter aux grandes EMN très rentables, comme le propose le Montant A. La CCNUCIF pourrait saisir cette opportunité en formulant des règles qui couvrent la fiscalité des activités transfrontalières en général, englobant des dispositions pour tous les services transfrontaliers, numériques et non numériques (Chowdhary et al., 2024), utilisant ainsi l'article 12AA du Modèle de convention des Nations Unies comme point de départ pour la règle générale applicable aux services transfrontaliers. L'article 12AA étend les droits des pays sources à taxer les redevances versées à des non-résidents et élargit considérablement les types de redevances que les pays sources peuvent taxer en vertu du Modèle de convention des Nations Unies, qui étaient auparavant limités aux services techniques (article 12A) et aux services fournis par les professions indépendantes (article 14). Les règles pourraient s'appliquer à tous les types de services et inclure une définition des services qui englobe les services numériques ; l'article 12B pourrait servir de point de départ pour négocier une taxe mondiale sur les services numériques. Son champ d'application serait plus large que celui de l'article 12B, couvrant les SNA et les services ou activités non automatisés développés par des moyens numériques qui restent à définir. Ce champ d'application plus large permettrait de remédier aux lacunes de l'article 12B (Andrade Rodríguez, 2021). Il serait préférable de ne pas reporter cette question au protocole sur la fiscalité de l'économie numérique afin que le Montant A ne soit pas la seule option multilatérale disponible.

5.2 La prévention et le règlement des différends fiscaux

En quoi est-ce important ?

Le paysage actuel des différends internationaux en matière fiscale se caractérise par une mosaïque de procédures diverses et variées (Quiñones, 2022). La procédure amiable (PA) entre États, prévue à l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle de convention des Nations Unies, est le principal moyen de résolution des différends en matière fiscale. La PA est déclenchée lorsqu'un contribuable estime que les mesures prises par l'un des États contractants ou par les deux entraînent une imposition non conforme aux dispositions de la Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale (CCNUCIF). Cependant, la PA s'est avérée problématique pour de nombreux pays en



développement, entraînant souvent des retards et des incertitudes pour les contribuables et les administrations fiscales.

Parmi les autres options de résolution des différends fiscaux figurent les tribunaux fiscaux nationaux, qui offrent une voie de recours interne pour statuer sur les questions fiscales. En revanche, l'arbitrage obligatoire et contraignant, prévu à l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, impose aux États d'accepter l'autorité contraignante d'un groupe spécial d'arbitrage au prix de l'abandon de leur souveraineté fiscale. Alors que la PA se limite au « règlement des différends », les accords préalables en matière de prix se concentrent sur la « prévention des différends », car ils éliminent toute double imposition future grâce à un accord prospectif sur le résultat des transactions dans des conditions de pleine concurrence (Breen et al., 2019).

En l'absence d'un système fixe et universellement accepté de règlement des différends fiscaux, il pourrait être tentant de s'inspirer des modèles d'autres mécanismes internationaux de règlement des différends qui abordent également les questions fiscales. Il s'agit notamment du mécanisme de règlement des différends entre investisseurs et États par voie d'arbitrage en vertu des traités d'investissement (le RDIE). Le RDIE permet aux investisseurs étrangers de contourner les tribunaux nationaux et de déposer directement des recours contre les États devant un tribunal arbitral international désigné par les parties (Ostránský et al., 2025). Le nombre de différends fiscaux dans les affaires du RDIE a considérablement augmenté ces dernières années. Sur les 165 affaires du RDIE liées à la fiscalité, seules 51 ont été portées devant les tribunaux avant 2009, contre 114 entre 2010 et 2021 (CNUCED, 2022). Cependant, les États doivent aborder cette option avec prudence. Le RDIE a été largement critiqué en raison de son coût élevé, de son imprévisibilité et de son manque de cohérence (Ostránský et al., 2025). Comme nous l'expliquons ci-dessous, le modèle de RDIE basé sur les traités d'investissement est très problématique pour le règlement des différends fiscaux, en particulier compte tenu des enjeux financiers élevés et de ses limites inhérentes pour traiter les différends fiscaux entre États.

Les efforts en cours

- a) **Les efforts visant à améliorer la PA** : en 2012, l'ONU a publié un guide sur la PA, mis à jour en 2023 par le manuel des Nations Unies sur la prévention et le règlement des différends en matière fiscale, qui propose un mécanisme alternatif de règlement des différends dans le cadre de l'ONU. En 2013, l'ONU a publié le Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition établi à l'intention des pays en développement, qui définit la procédure administrative à suivre pour engager, traiter et conclure une PA (ONU, 2013). En 2015, l'OCDE a introduit, dans le cadre de ses 15 mesures visant à lutter contre le BEPS, l'action BEPS 14 intitulée « Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ». En souscrivant au projet BEPS, les pays ont accepté d'adopter cette norme minimale pour l'harmonisation des mécanismes de règlement des différends qui seraient soumis à un examen par les pairs. Le standard minimum ne s'applique qu'aux pays qui faisaient partie du Cadre inclusif de l'OCDE, qui vise à garantir « que les obligations conventionnelles liées à la PA soient pleinement mises en œuvre de bonne foi et que les cas de PA soient résolus en temps opportun » (Markham, 2023).



b) Les efforts déployés pour relever les défis liés au RDIE, alors que les inquiétudes grandissent quant à son coût, son imprévisibilité et son impact sur la marge de manœuvre politique et réglementaire (Ostřanský et al., 2025) : au niveau multilatéral, le Groupe de travail III de la Commission des Nations Unies pour le droit commercial international poursuit les discussions sur la réforme du RDIE, abordant les questions du manque de cohérence, de l'indemnisation, du manque de transparence, des conflits d'intérêts et de la nécessité de créer une cour multilatérale des investissements (Commission des Nations Unies pour le droit commercial international, 2025). La Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) a également proposé diverses options aux États désireux de réformer leurs traités d'investissement (2018). Au niveau régional, la Commission européenne plaide en faveur de la création d'un tribunal multilatéral des investissements chargé de statuer sur les différends en matière d'investissement (s.d.). Au niveau bilatéral, certains traités d'investissement récents ont introduit des ajustements visant à atténuer certaines difficultés liées au RDIE. Il s'agit notamment de dispositions exigeant l'épuisement des voies de recours internes, ce qui signifie que l'entité privée doit d'abord utiliser les mécanismes nationaux disponibles avant de pouvoir saisir un tribunal arbitral international, donnant ainsi à la justice nationale la possibilité de traiter le litige (*Bilateral investment treaty between the Government of the Republic of Uzbekistan and the Government of the Republic of India*, 2024 ; CNUCED, 2016). Un autre ajustement concerne la création d'une liste permanente d'arbitres ou de groupes spéciaux parmi lesquels les parties au différend peuvent choisir les membres du tribunal arbitral afin de favoriser une plus grande prévisibilité et de limiter les incitations financières liées au traitement d'un volume élevé d'affaires (UE, 2019 ; UE, 2017b). Certains traités exigent que les autorités fiscales de l'État hôte du projet d'investissement et de l'État d'origine de l'investissement examinent d'abord les différends d'un point de vue fiscal avant de passer éventuellement à un mécanisme de résolution (*Accord entre le Canada et la Mongolie concernant la promotion et la protection des investissements*, 2016). Enfin, certains traités d'investissement ne prévoient que des mécanismes de règlement des différends entre États et renvoient les différends entre investisseurs et États devant les tribunaux nationaux ou régionaux (*Investment cooperation and facilitation treaty between the Federative Republic of Brazil and the Republic of India*, 2020). Cependant, les pays développés ont tendance à supprimer les dispositions relatives au RDIE des accords d'investissement qu'ils concluent entre eux, tout en continuant de les inclure dans les accords qu'ils concluent avec les pays en développement (Ostřanský et al., 2025). Ces efforts de réforme complexes et multiples soulignent les défis et risques fondamentaux liés à la reproduction d'un modèle largement contesté et dont l'avenir est incertain.

Les difficultés rencontrées

Malgré les efforts déployés pour réformer la PA, plusieurs défis subsistent. Comme l'indiquent les dernières statistiques de l'OCDE sur la PA (OCDE, 2023a), les cas de PA restent très rares dans les pays en développement. Cela s'explique principalement par des contraintes financières et humaines. L'absence de délais contraignants pour le règlement des



différends crée une incertitude pour les administrations fiscales et les contribuables, ce qui augmente le risque d'arbitrage, du moins dans le cas du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (Farah, 2008). De nombreux pays en développement préfèrent éviter l'arbitrage en raison de préoccupations liées à la souveraineté, à l'opacité des mécanismes d'arbitrage, à leur manque de représentation et à leur coût (Hearson & Tucker, 2023).

Les difficultés rencontrées dans l'exécution des différends fiscaux ont abouti à l'inscription de certains pays sur une liste noire. L'absence de mesures unifiées pour traiter les différends fiscaux signifie qu'il n'existe aucun système d'exécution efficace permettant aux États de se conformer à leurs obligations en vertu des conventions fiscales. En réponse, des organismes internationaux tels que l'OCDE et des organismes régionaux tels que l'Union européenne (UE) ont recouru à des mesures unilatérales telles que l'inscription des pays qui ne respectent pas certaines normes de transparence et d'échange de renseignements sur des listes grises ou noires (UE, 2025). Ces listes grises et noires sont très contestées (Robertson, 2017).

Malgré les réformes engagées, le RDIE fondé sur les traités reste problématique. D'importants processus de réforme sont en cours pour résoudre les problèmes liés au RDIE, car les préoccupations concernant ses coûts, son imprévisibilité et son impact sur la marge de manœuvre réglementaire des pays continuent de croître (Ostřanský et al., 2025). Il convient de noter que le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'ONU a récemment approuvé un amendement à l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies qui vise à exclure le recours au RDIE au titre des accords internationaux d'investissement pour les différends portant sur des mesures fiscales (Lavranos & Castagna, 2025). En effet, ce mécanisme est problématique, car il fonctionne grâce à un système d'arbitrage ad hoc qui permet de contourner les mécanismes nationaux de règlement des différends et repose sur des droits et obligations déséquilibrés entre les investisseurs et les États. Cette situation est encore aggravée par la « marchandisation » croissante des affaires de RDIE grâce au financement par des tiers, dans le cadre duquel les bailleurs financent le recours d'un investisseur en échange d'un pourcentage de toute éventuelle indemnisation. Cela crée une incitation financière à intenter davantage d'affaires et à demander des dommages-intérêts plus élevés. Les pays devraient tirer les enseignements du mécanisme de RDIE fondé sur les traités et éviter de reproduire ce mécanisme problématique dans le domaine de la fiscalité internationale.

Le rôle éventuel de la CCNUCIF

La CCNUCIF devrait élaborer une approche globale et coordonnée qui traite efficacement à la fois de la prévention et du règlement des différends entre États et entre contribuables et États. À cette fin, la CCNUCIF pourrait

- donner la priorité aux mécanismes de prévention des différends en s'appuyant sur le manuel des Nations Unies sur la prévention et le règlement des différends en matière fiscale de 2023, en particulier ses mécanismes alternatifs de règlement des différends dans le cadre de l'ONU, afin d'apporter un soutien structuré à la résolution des différends sans recourir à la justice.



- privilégier le recours à des mécanismes de résolution entre États pour régler les différends fiscaux dans le cadre de la CCNUCIF.
- Soutenir le recours aux tribunaux nationaux comme principale instance de règlement des différends fiscaux. La CCNUCIF pourrait encourager la création de chambres fiscales spécialisées au sein des tribunaux locaux afin de développer l'expertise des pays en développement dans le traitement des différends fiscaux complexes.
- veiller à ce que tout mécanisme international de règlement des différends soit un organe permanent, inclusif, institutionnalisé et indépendant doté de procédures claires et capable d'assurer la cohérence entre les affaires et l'applicabilité des décisions.

En s'inspirant des enseignements tirés d'autres mécanismes internationaux et permanents de prévention et de règlement des différends, la CCNUCIF dispose d'une occasion d'innover et de concevoir un système qui préserve l'indépendance, garantit la cohérence et prévient la fragmentation juridique, tout en complétant les systèmes nationaux et régionaux.

La CCNUCIF offre aux pays la possibilité de négocier un protocole robuste sur les différends fiscaux ; toutefois, cela nécessitera, au minimum, la finalisation de tous les protocoles prioritaires et, idéalement, la clarification d'autres protocoles possibles, afin de garantir la cohérence et l'efficacité du cadre dans son ensemble. Une question clé consistera à déterminer si le protocole devrait établir uniquement des mécanismes destinés à résoudre les différends fiscaux entre États, ou s'il devrait également accorder aux contribuables le droit de lancer directement un recours en arbitrage contre les États en vertu de la CCNUCIF. Cette dernière option comporte des risques importants, comme le démontrent plus de trois décennies d'expérience en matière d'arbitrage ad hoc dans le cadre du RDIE fondé sur des traités d'investissement, où toute une série de politiques gouvernementales, y compris les politiques fiscales, sont contestées.



6.0 Les protocoles possibles

6.1 La fiscalité de l'économie numérique

En quoi est-ce important ?

Les règles fiscales traditionnelles s'appuient sur la présence physique pour établir le droit d'imposition d'un pays ou d'une juridiction donnée. Cependant, avec l'avènement de la digitalisation, les EMN peuvent exercer leurs activités à distance et éviter de payer des impôts dans la juridiction où elles vendent leurs biens ou services (FasterCapital, 2025). Des études montrent que les plus grandes économies mondiales « perdent jusqu'à 32 milliards de dollars de recettes fiscales annuelles provenant des grandes entreprises technologiques et que ces dernières évitent de payer jusqu'à 2,8 milliards de dollars (2,1 milliards de livres sterling) d'impôts par an dans les pays en développement » (Neate, 2020). De nouvelles règles sont nécessaires pour taxer l'économie numérique afin de garantir que les entreprises opérant à distance paient des impôts là où la valeur est créée.

Les efforts en cours

- a) **La solution à deux piliers de l'OCDE** : en 2021, 136 membres du Cadre inclusif de l'OCDE ont conclu un accord politique sur une solution à deux piliers visant à relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, en s'appuyant sur l'action 1 du BEPS. Le Montant A du Pilier Un donne aux juridictions du marché le droit d'imposer une partie des revenus provenant de la vente de biens et de services par des entreprises de grande taille et très rentables physiquement situées ailleurs. L'OCDE a publié une convention multilatérale sur le Montant A du Pilier Un. Celle-ci sert de base à l'adoption d'une législation nationale visant à imposer les EMN dont les recettes dépassent 20 milliards EUR et dont le bénéfice avant impôt est supérieur à 10 % (OCDE, 2023b).
- b) **Le nouvel article 12B du Modèle de convention des Nations Unies** : l'article 12B du Modèle de convention des Nations Unies vise à imposer les revenus provenant des SNA sans limites de recette ou de rentabilité. L'article 12B permet aux juridictions du marché (la source des revenus) de prélever une retenue à la source sur les revenus provenant des SNA sur une base brute, à un taux convenu, avec la possibilité d'appliquer l'impôt au revenu net présumé (Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies, 2022).
- c) **Les TSN** : en raison des incertitudes liées à l'avenir de la solution à deux piliers de l'OCDE (de Wilde, 2025), plusieurs pays ont choisi d'imposer les services numériques afin de résoudre au moins en partie le problème des revenus non imposés résultant de l'absence d'exigence pour les entreprises numériques d'avoir une présence physique. Les TSN sont généralement définies comme des taxes sur les recettes brutes des entreprises fournissant des services numériques spécifiques aux utilisateurs au sein d'une juridiction (Borders et al., 2023).



- d) **L'élargissement de la base d'imposition à la source** : certains pays (p. ex., le Zimbabwe) ont introduit des règles d'imposition à la source présumée pour taxer l'économie numérique (Brauner & Baez Moreno, 2015) et d'autres ont instauré des retenues à la source sur les services numériques (Cebreiro-Gómez et al., 2021).
- e) **La présence économique ou numérique significative** : en réponse à l'évolution des modèles commerciaux qui permettent de générer des revenus sans présence physique (et qui échappent donc aux règles relatives aux établissements stables et autres règles relatives à l'imposition à la source), certains pays ont inclus dans leur législation nationale des dispositions relatives à une nouvelle règle d'attribution des bénéfices, la PES. La PES établit un nouveau lien pour l'imposition, permettant aux pays d'imposer les entreprises numériques en fonction de l'ampleur et de la participation à la chaîne de valeur de leurs activités numériques dans le pays, même si ces entreprises n'y ont pas de présence physique. Ce lien peut être déterminé à partir d'un seuil de recette annuelle provenant d'une activité commerciale numérique définie, comme c'est le cas au Nigeria (Akapo et al., s.d.), ou sur la base du volume de données et d'autres actifs incorporels tels que le nombre d'utilisateurs (Collosa, s.d.).

Les difficultés rencontrées

Les pays en développement ont des difficultés à négocier l'article 12B dans leurs conventions fiscales. L'inclusion des SNA dans l'article 12B signifie que ces pays sont exclus des articles généraux sur les services transfrontaliers (voir l'article 12A et le nouvel article 12AA du Modèle de convention des Nations Unies), exigeant une négociation expresse des SNA. Cela peut poser problème, étant donné que les pays développés pourraient faire valoir que l'article 12B est excessivement large et outrepassé les droits d'imposition à la source. En raison de la portée tout aussi large de l'article 12AA, les pays en développement seront confrontés à des défis similaires lors de sa négociation future (en l'absence de définition de ce qui constitue des services transfrontaliers).

Les pays en développement ne sont pas satisfaits du Montant A du Pilier Un de l'OCDE. Ils ont plusieurs préoccupations : (a) le Montant A est limité aux EMN les plus rentables au monde, dont la plupart ont leur siège dans des pays développés ; (b) les juridictions du marché ne partagent que les bénéfices résiduels des EMN concernées, laissant les règles fiscales internationales existantes, qui sont actuellement inefficaces pour taxer l'économie numérique, s'appliquer à toutes les autres entités qui ne relèvent pas du champ d'application ; et (c) l'administration du Montant A est complexe et cette complexité est renforcée par la nécessité d'interpréter la convention multilatérale à la lumière du droit national et des conventions fiscales existantes. De nombreux pays en développement considèrent que ces inconvénients l'emportent sur le potentiel de recette limité du Montant A (Barake & Le Pouhaër, 2024 ; Chowdhary et al., 2024 ; Oxfam America, 2022). Les TSN, en revanche, sont considérées comme plus prometteuses en termes de recettes pour de nombreux pays en développement ; le South Centre a constaté que les 85 États membres de l'Union africaine pourraient espérer entre 20 et 34 milliards EUR grâce à une TSN de 5 %, contre 7 à 10 milliards USD de recettes par le biais du Montant A (Chowdhary et al., 2024).



Le Montant A est également confronté à d'importants obstacles politiques. Les États-Unis représentent 46 % des EMN relevant du champ d'application du Montant A (Parrinello et al., 2023). Cependant, dans une loi récente, le gouvernement des États-Unis a indiqué qu'il ne serait pas lié par ces règles (Marley & Gray, 2025 ; Maison-Blanche, 2025), ce qui soulève des questions quant à la viabilité du Montant A du Pilier Un. Cette incertitude risque d'entraîner la prolifération de mesures unilatérales, telles que les TSN et la PES, qui pourraient se traduire par des droits de douane imposés par les États-Unis à titre de représailles et par un environnement fiscal international désuni et peu conciliable. Outre la question de la faisabilité politique, de nombreux pays en développement ont exprimé leur inquiétude quant à la portée limitée du Montant A, les amenant à se tourner vers l'ONU pour trouver des solutions alternatives qui pourraient mieux refléter leurs besoins et priorités.

Le rôle éventuel de la CCNUCIF

La CCNUCIF est l'occasion de parvenir à un consensus mondial sur la manière dont il convient d'imposer l'économie numérique et de normaliser dans les législations nationales les nouvelles règles relatives au lien de rattachement pour la répartition des bénéfices des entreprises, qui vont au-delà de la présence physique, telles que la PES. L'article 12B du Modèle de convention des Nations Unies pourrait servir de point de départ pour négocier une taxe mondiale sur les services numériques. Son champ d'application serait plus large que celui de l'article 12B, couvrant les SNA et les services ou activités non automatisés développés par des moyens numériques qui restent à définir. Toutefois, la question reste de savoir si cette proposition doit être intégrée ici ou dans le protocole sur la fiscalité des services transfrontaliers. Afin d'éviter que le Montant A ne soit la seule option multilatérale disponible, la proposition de TSN devrait être traitée dans le protocole sur la fiscalité des services transfrontaliers, comme indiqué aux sections 5.1 et 6.1 ; ce protocole pourrait servir de solution de secours s'il n'était pas possible de l'intégrer dans le protocole sur les services transfrontaliers.

6.2 Les mesures visant à lutter contre les FFI

En quoi est-ce important ?

Chaque année, des sommes considérables sont transférées hors des pays en développement par le biais des FFI (OCDE, 2014). Global Financial Integrity estime que les pays en développement perdent chaque année environ 1 000 milliards USD en raison des FFI, qui comprennent la fraude fiscale, la corruption et le blanchiment d'argent (Spanjers & Kar, 2015). La valeur annuelle des FFI liés au commerce provenant des pays en développement représente en moyenne environ 20 % de la valeur totale de leurs échanges commerciaux avec les économies avancées. En Afrique, des études montrent que la fuite des capitaux via les FFI se situe entre 50 et 80 milliards de milliards USD par an et que les pertes de recette dépassent le montant de l'aide étrangère perçue (Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, 2011).



Les efforts en cours

Plusieurs engagements internationaux ont été pris pour lutter contre les FFI, et des normes et outils ont été mis en place pour faciliter leur mise en œuvre. Parmi ceux-ci, l'on peut citer

- l'objectif de développement durable (ODD) n°16 de l'ONU, qui porte sur « la paix, la justice et des institutions efficaces » et fait référence à la nécessité de réduire les FFI. La cible 4 de l'ODD 16 exige que les États membres réduisent considérablement les FFI d'ici à 2030 (Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies, s.d.).
- le Groupe d'action financière (GAFI) a élaboré des « lignes directrices sur la transparence et les bénéficiaires effectifs des constructions juridiques », qui visent à réduire les FFI. En 2020, il a créé des indicateurs d'alerte pour détecter les cas d'utilisation d'actifs virtuels aux fins de FFI (GAFI, 2024).
- en 2020, l'Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (ONUDD) et la CNUCED ont élaboré un cadre conceptuel pour la mesure statistique des FFI, qui est une question clé pour la question des FFI (ONUDD, 2020).

Les difficultés rencontrées

L'absence de consensus sur la définition des FFI. Certains pays défendent une interprétation « légaliste », selon laquelle les FFI comprennent les fonds gagnés, transférés ou utilisés en violation des lois en vigueur, les fonds gagnés légalement, mais sur lesquels l'impôt est éludé, et les fonds gagnés légalement qui sont transférés illégalement hors du pays en contournant les contrôles des changes ou par le biais de fausses factures commerciales, par exemple. D'autres pays appliquent une interprétation « normative » des FFI : les flux financiers sont illicites lorsqu'ils sont jugés illégitimes du point de vue des normes sociales existantes (p. ex., certains mécanismes d'évasion fiscale, tels que la manipulation des règles de prix de transfert par les EMN, qui est considérée comme légale, mais jugée illégitime, car elle frôle la fraude fiscale, en particulier lorsque l'argent transite par le biais de sociétés-écrans situées dans des juridictions considérées comme des paradis fiscaux). L'absence de consensus sur la définition des FFI peut retarder l'adoption d'une approche unifiée par les pays en vue d'élaborer un protocole de lutte contre les FFI.

Les pays sont confrontés à des défis dans la lutte contre les FFI, qui sont souvent de nature transnationale. Des révélations très médiatisées, telles que les Panama Papers et les Paradise Papers, ont montré comment des cadres hautement qualifiés et spécialisés ont facilité les FFI pour le compte d'élites fortunées et d'EMN. Cependant, les initiatives politiques mondiales actuelles visant à lutter contre les facteurs favorisant les FFI sont fragmentées et difficiles à mettre en œuvre au niveau national en raison d'un manque de compétences et de connaissances, d'obstacles législatifs et de problèmes de coordination. Certaines des contraintes et des difficultés auxquelles les gouvernements sont confrontés découlent de la nature intrinsèquement transnationale des FFI. Les gouvernements ont du mal à se coordonner et à collaborer au-delà de leurs frontières, les normes en matière de données et les cadres législatifs peuvent entraver les échanges transfrontaliers de renseignements, et la méfiance et les différences technologiques peuvent rendre la collaboration et l'action collective plus difficiles (Panel FACTI, 2021).



Le rôle éventuel de la CCNUCIF

La CCNUCIF pourrait coordonner les efforts visant à lutter contre les FFI. À cette fin, elle pourrait

- proposer une définition internationale des FFI qui englobe les FFI légaux et illégaux, conformément aux lignes directrices de l'ONUUDC et de la CNUCED.
- établir une base réglementaire mondiale pour lutter contre les facteurs favorisant les FFI, similaire aux normes internationales en matière de planification fiscale.
- appeler à la création d'un registre mondial des actifs afin de recueillir et de divulguer publiquement des renseignements sur les bénéficiaires effectifs des moyens et des actifs juridiques. Ce registre améliorerait la transparence et les échanges de renseignements afin d'identifier et de lutter contre les facteurs favorisant les FFI.
- soutenir la mise en œuvre d'autres normes telles que la Convention des Nations Unies contre la corruption et celles du GAFI.

6.3 La fiscalité des HNWI

En quoi est-ce important ?

L'OCDE définit les HNWI comme ceux « qui se situent au sommet de l'échelle des richesses ou des revenus », ce qui inclut globalement « les particuliers très fortunés et les particuliers à revenus élevés » (OCDE, 2009, p. 8). En 2022, la Banque mondiale estimait que les particuliers fortunés représentaient 30 à 40 % du total des revenus non imposés détenus à l'étranger (Dom et al., 2022).

La fiscalité des HNWI présente un potentiel de recette important. Oxfam estime qu'un impôt progressif sur la fortune pouvant atteindre 5 % pour les multimillionnaires et milliardaires de l'UE pourrait générer 286,5 milliards EUR par an (Riddell et al., 2024). Un document de travail du Tax Justice Network présente des estimations nationales pour 172 pays concernant le potentiel de recettes provenant de la mise en œuvre d'un impôt modéré et progressif sur la fortune nette, basé sur le modèle espagnol de « surtaxe de solidarité » (Schultz & Palansky, 2024). Cette analyse indique qu'un tel impôt pourrait susciter une augmentation moyenne des budgets nationaux de 7 % par an, ce qui équivaut à des recettes mondiales potentielles de plus de 2 000 milliards USD.

Les efforts en cours

Il n'existe pas d'accord ni de norme mondiale en matière d'imposition HNWI. Cependant, plusieurs mesures ont été proposées aux niveaux national et international :

- a) Des mesures fiscales nationales** : divers pays ont adopté les mesures nationales proposées par l'OCDE, le G20, le Fonds monétaire international et la Banque mondiale. Il s'agit notamment de
 - la mise en place d'« audits du mode de vie »



- la création d'unités dédiées aux particuliers fortunés au sein des autorités fiscales
- l'imposition de « taxes sur la fortune » sur les actifs nets des particuliers fortunés
- l'adoption de législation visant à lutter contre les risques liés à la planification fiscale agressive pratiquée par les particuliers fortunés
- des programmes d'amnistie fiscale et de divulgation volontaire
- la signature de traités permettant l'échange automatique de renseignements (EAR) en matière fiscale
- l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts
- les impôts payés lors de l'émigration d'un pays (taxes de sortie)
- un traitement fiscal moins favorable pour les transferts vers des paradis fiscaux
- l'adoption du Cadre de déclaration des crypto-actifs de l'OCDE lorsque les particuliers fortunés échappent à l'impôt en investissant dans des actifs en cryptomonnaies

b) Des mesures mondiales : la présidence brésilienne du G20 a chargé l'économiste Gabriel Zucman de proposer une norme coordonnée pour l'imposition des ultra-riches. Le rapport, intitulé « Fiscalité minimale coordonnée pour les HNWI », propose un impôt minimum mondial pour les super-riches (Zucman, 2024). Ce rapport estime qu'une taxe minimale de 2 % appliquée à environ 3 000 milliardaires pourrait générer des recettes mondiales de 200 à 250 milliards USD par an, et que ce montant pourrait générer de 100 à 140 milliards USD supplémentaires par an s'il était appliqué aux multimillionnaires (Zucman, 2024).

Les difficultés rencontrées

L'obtention d'un accord politique sur une taxe mondiale pour les HNWI. La proposition de Zucman visant l'adoption d'une taxe minimale mondiale pour les HNWI est une première. Cependant, elle pourrait être entravée par la montée du populisme national dans de nombreux pays du G20, qui réclament l'utilisation des fonds publics au niveau national plutôt que pour satisfaire à des obligations internationales ou multilatérales. Les personnes influentes utiliseront leur pouvoir de négociation économique et politique pour s'opposer à l'introduction de telles taxes (Santoro & Waisiwa, 2023).

Des opinions divergentes sur la manière de taxer efficacement les HNWI. Alors que certains proposent de nouveaux impôts pour les particuliers très fortunés, d'autres estiment que la fiscalité des HNWI n'est pas une question de conception fiscale, mais doit être traitée comme une question de fraude fiscale ou d'évasion fiscale (Kangave et al., 2024), par exemple en renforçant les mesures de coopération internationale en matière fiscale, afin de garantir leur transparence fiscale. D'autres options plus réalisables sur le plan politique pour taxer les riches, en particulier dans les pays en développement, pourraient inclure l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les plus-values, l'impôt foncier et la retenue à la source (Moore & Prichard, 2020).



Les défis liés à la transparence fiscale des HNWI. L'EAR en matière fiscale est essentiel pour garantir la transparence fiscale des HNWI. Cependant, de nombreux pays en développement n'ont pas signé les traités permettant cet échange automatique. La mobilité des personnes, encouragée par les pays qui délivrent des visas dorés et offrent des régimes fiscaux spéciaux aux particuliers, favorise l'opacité fiscale des particuliers très fortunés. Les personnes influentes utilisent également leur pouvoir de négociation économique et politique pour s'opposer à la transparence fiscale et à l'introduction d'impôts ciblant les particuliers fortunés (Santoro & Waisiwa, 2023).

De nombreux pays sont confrontés à des défis dans la mise en œuvre des impôts sur la fortune. Dans certains cas, cela a conduit les pays à abandonner l'impôt sur la fortune. Les administrations fiscales peuvent également être confrontées à des défis pour calculer avec précision la fortune des particuliers (Martin, 2024).

Le rôle éventuel de la CCNUCIF

À l'heure actuelle, il n'existe aucune approche coordonnée au niveau international pour imposer les HNWI, et de nombreux pays ne disposent pas des renseignements nécessaires pour identifier et imposer efficacement ces personnes. La CCNUCIF pourrait servir d'instrument de coordination dans le cadre d'une approche mondiale en matière de fiscalité des particuliers très fortunés. Elle pourrait s'inspirer des plans proposés par le Brésil au G20 et adopter un impôt minimum mondial pour les personnes les plus riches de la planète. Le taux d'imposition devrait être défini et éventuellement augmenté à un niveau acceptable pour tous les États membres (Kangave et al., 2024). Cet impôt ne devrait pas se concentrer uniquement sur les bénéficiaires des entreprises, mais s'étendre à la fortune individuelle et garantir l'imposition de tous les actifs.

6.4 La coopération fiscale s'agissant des questions environnementales

En quoi est-ce important ?

Les émissions de gaz à effet de serre (GES) continuent d'accélérer les changements climatiques et la dégradation de l'environnement. Compte tenu de la nature transfrontalière de ces effets, la fiscalité environnementale est devenue un instrument politique international essentiel. Les efforts nationaux isolés sont insuffisants, car les émissions d'un pays affectent le système climatique mondial.

Les fuites de carbone constituent une préoccupation majeure : elles se produisent lorsque des entreprises délocalisent leurs activités vers des juridictions où la réglementation environnementale est moins stricte, ce qui compromet les objectifs climatiques et crée des déséquilibres concurrentiels. Pour y répondre, les pays mettent en place des mécanismes d'ajustement carbone aux frontières (MACF) afin d'uniformiser les règles du jeu et d'intégrer le coût du carbone dans les biens échangés.



Des institutions internationales telles que l'OCDE et l'ONU plaident également en faveur d'une réforme des subventions et des incitations fiscales préjudiciables à l'environnement. Les émissions provenant de secteurs sous-réglementés tels que l'aviation et le transport maritime, qui échappaient traditionnellement à la fiscalité, font l'objet d'une attention croissante.

Si les taxes environnementales offrent des possibilités de mobilisation des recettes et de changement de comportement à court terme, elles soulèvent des préoccupations à long terme. À mesure qu'elles atteignent leurs objectifs environnementaux, l'assiette fiscale associée diminue. De plus, dans les économies dépendantes des ressources, ces taxes peuvent réduire les recettes provenant de la production et de l'exportation de combustibles fossiles, ce qui pose des problèmes complexes aux décideurs politiques tenus de trouver des compromis. Il est donc essentiel d'adopter une approche coordonnée à l'échelle mondiale pour garantir l'équité, prévenir le recours à l'arbitrage réglementaire et renforcer l'action collective en faveur du climat.

Les efforts en cours

- a) **Certaines alliances régionales ont adopté des mesures visant à réduire les fuites de carbone.** Le MACF de l'UE est l'une des mesures les plus importantes dans ce domaine. Il consiste à fixer un prix pour le carbone émis lors de la production de biens entrant dans l'UE, afin d'encourager une production industrielle plus propre dans les pays non-membres de l'UE. Si des mécanismes tels que le MACF peuvent contribuer efficacement à réduire les fuites de carbone, ils risquent toutefois d'imposer des externalités importantes aux pays en développement, notamment une baisse de leur compétitivité commerciale, une augmentation des coûts pour leurs exportateurs qui doivent se conformer aux normes de tarification du carbone, et des menaces pour l'emploi (Brandi, 2022 ; Cosbey et al., 2021). D'autres craignent également que le MACF ne soit conçu pour protéger les industries nationales des pays qui le mettent en œuvre (Mehling et al., 2019).
- b) **Il existe plusieurs engagements et initiatives internationaux, notamment :**
 - En 2016, le G7 a fixé une date butoir pour la suppression progressive des subventions inefficaces aux combustibles fossiles d'ici à 2025 (Réunion des ministres des Finances et des gouverneurs des banques centrales, 2009).
 - La série de publications de l'OCDE sur la tarification du carbone et la fiscalité des énergies invite les pays à accélérer la transition vers la neutralité carbone en recourant à des instruments de politique fiscale climatique pour réduire les émissions (p. ex., les prix du carbone, les taxes sur l'énergie et les subventions ; OCDE, 2024a).
 - Le Forum inclusif sur les approches d'atténuation des émissions de carbone de l'OCDE est une plateforme permettant de partager les différentes approches en matière de fiscalité du carbone (OCDE, 2025).
 - Le groupe de travail sur les contributions de solidarité mondiale rassemble des pays dans le but de promouvoir des contributions internationales visant à générer des



recettes pour lutter contre les changements climatiques et soutenir le développement (Groupe de travail sur les contributions de solidarité mondiale, s.d.).

- La réforme des subventions aux combustibles fossiles menée par l'Organisation mondiale du commerce est une initiative qui vise à rationaliser, supprimer progressivement ou éliminer les subventions aux combustibles fossiles préjudiciables (Organisation mondiale du commerce, 2025).
- La Coalition on Phasing Out Fossil Fuel Incentives est une coalition de gouvernements qui œuvrent de concert pour supprimer les obstacles à l'élimination progressive des subventions aux combustibles fossiles et favoriser la transparence du processus (Institut international du développement durable, 2025).

Les difficultés rencontrées

Malgré les efforts internationaux visant à tarifier les émissions par le biais de mécanismes tels que les taxes sur le carbone et les systèmes de plafonnement et d'échange, plus de la moitié des émissions mondiales de GES ne sont toujours pas tarifées. Cela s'explique par une combinaison de facteurs, notamment la résistance politique, en particulier de la part des industriels du secteur des combustibles fossiles. Les taxes sur le carbone peuvent avoir des effets distributifs négatifs pour certains pays, exacerber les inégalités régionales et compromettre les efforts d'industrialisation des pays en développement. En outre, certains mécanismes de tarification existants sont incomplets ou inefficaces, prévoient des prix du carbone trop bas ou des exemptions pour certains secteurs, et ne parviennent pas à réduire significativement les émissions.

De nombreux pays continuent d'allouer d'importantes ressources publiques aux subventions aux énergies fossiles, ce qui provoque des distorsions sur les marchés de l'énergie, entrave le déploiement des technologies d'énergie propre et contribue à l'augmentation des émissions de GES. Rien qu'en 2022, les subventions mondiales aux énergies fossiles ont atteint le montant sans précédent de 1 000 milliards USD, principalement en raison des mesures prises par les gouvernements pour faire face à la crise énergétique mondiale (Agence internationale de l'énergie, s.d.). Bien que la communauté internationale reconnaisse la nécessité d'une réforme, les progrès concrets restent limités. Le programme de réforme des subventions aux combustibles fossiles du G7, par exemple, a été considérablement entravé par des conditions et des exemptions vagues qui réduisent la portée des subventions examinées, permettant ainsi le maintien du soutien aux combustibles fossiles dans des conditions vaguement définies.

Plusieurs déclarations de la Conférence des Parties (COP) ont également abordé la question de la réforme des subventions aux combustibles fossiles, notamment la COP 21 (Paris), la COP 27 (Charm el-Cheikh) et la COP 28 (Dubai). Si ces déclarations reconnaissent la nécessité de s'attaquer aux subventions préjudiciables à l'environnement, elles manquent toutefois d'ambition, de précision et de force exécutoire. Aucun des résultats n'est juridiquement contraignant et le langage utilisé n'engage pas les pays à respecter des objectifs ou des délais mesurables pour la suppression progressive des subventions.



Le débat se poursuit pour savoir si les mesures fiscales liées au climat devraient être régies uniquement par la Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques (CCNUCC) ou si elles devraient être traitées dans d'autres accords intergouvernementaux tels que la CCNUCIF. Si la CCNUCC est le principal forum pour l'action climatique et joue un rôle central dans l'élaboration des politiques climatiques mondiales, comme dans le cadre de l'Accord de Paris, les mesures fiscales environnementales peuvent avoir des implications importantes pour les politiques mondiales en matière de fiscalité, de commerce et d'investissement. À ce titre, nous estimons que des accords tels que le CCNUCIF, ou même l'Organisation mondiale du commerce, pourraient également jouer un rôle à cet égard. Cette approche permettrait de garantir une coordination efficace des mesures fiscales liées au climat avec les cadres fiscaux et commerciaux mondiaux, en conciliant les objectifs environnementaux avec les considérations économiques et financières.

Le rôle éventuel de la CCNUCIF

La CCNUCIF offre l'occasion de renforcer les travaux de la CCNUCC en développant une architecture fiscale multilatérale coordonnée en matière d'environnement, qui soutient les engagements fiscaux de la CCNUCC visant à atteindre la neutralité carbone, tout en étant adaptée à la situation spécifique de chaque pays. Bien que la CCNUCC fournisse le cadre de la coopération mondiale en matière de changements climatiques, elle n'est pas juridiquement contraignante et n'impose pas aux pays d'objectifs ou d'obligations concrets de réduction des émissions. Dans ce contexte, la CCNUCIF pourrait jouer un rôle essentiel dans la mise en place d'un mécanisme plus contraignant et plus pratique pour stimuler la coopération fiscale mondiale en matière de climat, en veillant à ce que les pays respectent leurs engagements climatiques de manière équitable et efficace.

La CCNUCIF pourrait jouer un rôle central dans la lutte contre les changements climatiques en

- introduisant des objectifs contraignants et ambitieux pour la réforme des subventions aux combustibles fossiles préjudiciables à l'environnement, en encourageant les États membres à les supprimer progressivement et à réorienter les fonds vers des solutions énergétiques durables.
- proposant un cadre pour la répartition des recettes générées par les taxes sur les combustibles fossiles et le MACF, en donnant la priorité aux juridictions vulnérables face aux changements climatiques afin de soutenir leurs efforts de décarbonisation.
- veillant à ce que les mesures fiscales d'atténuation du carbone respectent le principe des responsabilités communes, mais différenciées, en obtenant des engagements plus fermes de la part des pays développés à fortes émissions en raison de leurs émissions historiques et de leur capacité financière.
- favorisant l'alignement des taxes sur le carbone sur l'ODD 13 de l'ONU, en appliquant des taux plus élevés aux sources d'énergie plus polluantes, ce qui contribuerait à orienter la demande vers des énergies alternatives plus propres.
- établissant un cadre multilatéral pour les taxes sur le carbone, en garantissant la cohérence entre les pays et en alignant les politiques fiscales nationales sur les objectifs climatiques mondiaux en s'appuyant sur les propositions existantes (Falcão, 2024).



- mettant en œuvre un traité sur le carbone pour le transport maritime et l'aviation par le biais d'une tarification mondiale du carbone, en intégrant ces secteurs dans les marchés du carbone et en garantissant une répartition équitable des recettes aux pays vulnérables face aux changements climatiques.
- mettant en œuvre la fiscalité des émissions de l'aviation et du transport maritime, en améliorant la transparence dans la déclaration des émissions et en renforçant la capacité des pays en développement à traiter les émissions de ces secteurs, conformément aux principes du financement du développement (Conférence sur le financement du développement, 2025).

6.5 L'échange de renseignements à des fins fiscales

En quoi est-ce important ?

L'échange de renseignements est une mesure de coopération fiscale internationale qui aide les pays à garantir la transparence fiscale concernant les investissements à l'étranger de leurs résidents, ce qui leur permet de percevoir les impôts dus. Les échanges internationaux de renseignements ont débuté en 2017. En 2018, les renseignements relatifs à 47 millions de comptes financiers ont été échangés à l'échelle mondiale, pour une valeur totale d'environ 4 900 milliards EUR (OCDE, 2019). En 2024, les renseignements relatifs à plus de 134 millions de comptes financiers ont été échangés automatiquement, couvrant un total d'actifs de près de 12 000 milliards EUR (OCDE, 2024b). Cependant, de nombreux pays en développement n'ont pas pu bénéficier de ces échanges en raison de l'insuffisance de leurs cadres juridiques.

Les efforts en cours

- a) Les conventions fiscales bilatérales** : l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies et le Modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoient l'échange de renseignements. Celui-ci peut être réalisé selon l'approche par défaut de l'échange de renseignements sur demande, dans le cadre de l'EAR ou de l'échange spontané de renseignements. L'approche par défaut a donné lieu à très peu d'échanges, car les pays étaient tenus d'épuiser d'abord leurs procédures fiscales nationales avant de présenter une demande à l'autre État. En 2014, l'OCDE a élaboré une norme commune de déclaration pour l'EAR qui comprend un mécanisme d'examen par les pairs.
- b) Les conventions fiscales régionales et multilatérales** : en plus d'utiliser les conventions fiscales bilatérales pour échanger des renseignements, certains pays ont également signé des conventions fiscales régionales qui permettent ces échanges. Par exemple, le Modèle d'accord pour éviter la double imposition de la Communauté de développement de l'Afrique australe de 2011 et l'Accord d'assistance mutuelle en matière fiscale du Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF) de 2012 contiennent des articles sur l'échange de renseignements qui suivent largement l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies et du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'échange de renseignements peut également être effectué de manière multilatérale en utilisant la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE.



- c) **Les accords d'échange de renseignements fiscaux (AERF)** : les AERF sont basés sur le modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale, élaboré par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales de l'OCDE en 2002, afin de permettre l'échange de renseignements, en particulier avec les paradis fiscaux qui ne prélèvent pas d'impôts sur le revenu. L'un des avantages des AERF est qu'ils peuvent être conclus indépendamment des conventions fiscales, qui peuvent impliquer d'autres coûts et risques pour l'assiette fiscale si elles sont mal conçues.
- d) **Les rapports pays par pays (CbC)** : la norme minimale de l'action 13 du BEPS de l'OCDE sur la déclaration pays par pays permet aux pays qui ont mis en place les systèmes juridiques et administratifs requis d'accéder aux renseignements sur les revenus mondiaux des EMN dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est supérieur à 750 millions EUR.
- e) **L'échange de renseignements sur les bénéficiaires effectifs** : le GAFI encourage l'échange de renseignements sur les bénéficiaires effectifs entre les autorités compétentes. Il existe également des normes sectorielles spécifiques en matière de divulgation des bénéficiaires effectifs, telles que l'Initiative pour la Transparence dans les Industries Extractives, qui s'applique aux secteurs minier, pétrolier et gazier.

Les difficultés rencontrées

De nombreux pays en développement n'ont pas encore tiré parti de l'échange de renseignements, malgré les progrès réalisés au niveau international. Ils ne disposent pas des ressources nécessaires pour mettre en place l'infrastructure juridique et administrative requise ni des capacités techniques pour exploiter les données. Les responsables politiques peuvent considérer l'échange de renseignements comme une question sensible susceptible de nuire à certains intérêts financiers. Certains pays développés sont réticents ou peu disposés à échanger des renseignements avec les pays en développement (Panel FACTI, 2021).

Les examens par les pairs de l'OCDE sur l'échange de renseignements exigent des investissements substantiels de la part des pays. Les normes reflètent largement la puissance économique et la capacité administrative des pays développés, sans tenir compte des difficultés rencontrées par les pays en développement pour s'y conformer. La mise en œuvre des processus nécessaires nécessite des « investissements initiaux substantiels », ressources dont la plupart des pays africains ne disposent pas (Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 2017, p. 6).

Enfin, le CbC n'est pas accessible au public. L'approche internationale du CbC suit les directives de l'OCDE, qui se limitent aux échanges de renseignements entre les autorités fiscales nationales, sans divulgation aux contribuables. Néanmoins, plusieurs organismes ont appelé à la publication des CbC afin que les rapports puissent être examinés par le public (Commission syndicale consultative auprès de l'OCDE, 2016). En 2017, le Parlement européen a également approuvé la publication des CbC (Ernst & Young, s.d.).



Le rôle éventuel de la CCNUCIF

La CCNUCIF offre une plateforme plus neutre sur la base de laquelle il est possible d'instaurer la confiance afin de soutenir la mise en œuvre des cadres existants pour l'échange de renseignements. À cette fin, la CCNUCIF pourrait

- garantir la responsabilité mutuelle dans la mise en œuvre des normes mondiales en matière d'échange de renseignements en développant un mécanisme d'examen par les pairs efficace, inclusif, impartial et transparent ;
- proposer des mesures visant à renforcer les capacités des pays en développement à mettre en œuvre les normes d'échange de renseignements ; et
- permettre la publication des déclarations pays par pays conformément à la directive européenne 2013/34/EU, qui impose la divulgation publique des renseignements fiscaux pour les EMN concernées (UE, 2013).

6.6 L'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

En quoi est-ce important ?

Outre l'échange de renseignements, les pays peuvent coopérer en matière fiscale en se prêtant assistance dans le recouvrement des impôts. En général, les autorités fiscales ne peuvent pas faire valoir leur autorité sur les biens d'un contribuable détenus à l'étranger afin de recouvrer les impôts impayés. Cela signifie que si un contribuable a une dette fiscale envers un pays et quitte ce pays sans la régler, ou s'il ne possède aucun actif susceptible de servir à recouvrer la dette dans la juridiction concernée, l'autorité fiscale n'a aucun moyen de la recouvrer. L'assistance mutuelle en matière fiscale offre un moyen de surmonter cette difficulté. Un exemple du potentiel de recettes est l'affaire britannique *Ben Nevis (Holdings) Limited & Metlika Trading Limited c. The Commissioners for HMRC*, dans laquelle les services fiscaux sud-africains ont sollicité l'aide de l'administration fiscale britannique (Her Majesty's Revenue and Customs) pour recouvrer une dette fiscale de 2,6 milliards ZAR (environ 222 millions GBP) due à l'Afrique du Sud.

Les efforts en cours

- a) Les conventions fiscales bilatérales** : l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement des impôts peut être mise en œuvre par le biais de l'article 27 du Modèle de convention des Nations Unies ou du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'article 27 exige des États contractants qu'ils s'entraident dans le recouvrement des « créances fiscales », y compris la saisie ou le gel des avoirs.
- b) Les conventions fiscales régionales et multilatérales** : outre les conventions fiscales bilatérales, l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts peut être mise en œuvre dans le cadre d'accords régionaux tels que l'Accord d'assistance mutuelle en matière fiscale de la Communauté de développement de l'Afrique australe et l'Accord d'assistance mutuelle en matière fiscale de l'ATAF. L'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts peut également être mise en œuvre au niveau



multilatéral dans le cadre de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE.

Les difficultés rencontrées

Il n'existe pas de normes claires pour la mise en œuvre efficace de l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts. Par exemple, l'article 27 du Modèle de convention des Nations Unies ne précise pas quel État doit prendre en charge les frais liés à l'assistance en matière de recouvrement des impôts, pas plus que le Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Ce manque de clarté peut amener les pays à hésiter à accorder leur assistance s'ils n'ont aucune garantie de pouvoir recouvrer leurs frais. En outre, l'application effective de l'article 27 dans la pratique dépend de plusieurs facteurs, tels que l'importance des investissements transfrontaliers, la réciprocité et la similitude des normes juridiques, par exemple en ce qui concerne la protection des droits des contribuables.

Le rôle éventuel de la CCNUCIF

Le CCNUCIF offre l'occasion d'élaborer une norme mondiale efficace pour l'assistance mutuelle en matière fiscale, en adoptant une solution qui, dans un premier temps, pourrait reprendre la norme du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales élaborée par l'OCDE en 2002 (DeJong, 2017). Cette norme devrait prévoir une assistance inconditionnelle, ainsi que des lignes directrices relatives au mode de recouvrement des frais. La CCNUCIF devrait veiller à l'harmonisation des normes d'assistance mutuelle dans les conventions fiscales bilatérales, régionales et multilatérales.

6.7 Les pratiques fiscales dommageables

En quoi est-ce important ?

Les pratiques fiscales dommageables des pays appliquant des régimes fiscaux préférentiels faussent les flux financiers et l'investissement entre les pays (OCDE, 1998). Ces pratiques portent atteinte à la souveraineté d'autres pays en les obligeant à baisser leurs taux d'imposition ou à accorder des incitations fiscales pour attirer les investissements directs étrangers, ce qui conduit à un « nivellement par le bas ». À l'échelle mondiale, les pertes de recettes fiscales liées aux dépenses fiscales s'élèvent à 4 % du PIB et à 25 % des recettes fiscales, selon la base de données mondiale sur les dépenses fiscales (Global Tax Expenditures Database, 2020).

Les pays en développement dont les marchés sont plus petits sont ceux qui ont le plus à perdre dans cette situation de « nivellement par le bas », car ils se font souvent concurrence en offrant des incitations fiscales pour attirer les investissements directs étrangers, alors que des études ont montré que cette stratégie est inefficace. Une étude réalisée en 2015 par la CNUCED estimait que les pays en développement perdaient environ 100 milliards USD par an en recettes fiscales en raison de l'évasion fiscale pratiquée par les EMN, et jusqu'à 300 milliards USD au total en financement du développement (CNUCED, 2015). Une étude réalisée en 2016 par ActionAid a révélé que les gouvernements d'Afrique de l'Est pourraient



perdre entre 1,5 et 2 milliards USD par an en raison de leurs incitations fiscales, dont beaucoup sont accordées aux grandes entreprises (ActionAid International, 2016).

Les efforts en cours

- a) **Le Pilier Deux de l'OCDE** : le Pilier Deux de l'OCDE introduit les règles GloBE, communément appelées « impôt minimum mondial ». L'impôt minimum mondial fixe un taux d'imposition effectif minimum de 15 % pour toutes les grandes EMN dont le chiffre d'affaires annuel consolidé dépasse 750 millions EUR (OCDE, 2021). Les EMN couvertes sont tenues de payer au moins 15 % dans chaque juridiction où elles opèrent. Si elles paient moins, cela déclenche une « taxe complémentaire », qui correspond à la différence entre le montant de l'impôt payé par l'EMN et le taux d'imposition effectif de 15 %. Par défaut, la taxe complémentaire est perçue par la juridiction où se trouve la société mère effective ; c'est la règle d'inclusion des revenus. Alternativement, le pays où le revenu sous-imposé est généré peut adopter un impôt national complémentaire qualifié, ce qui lui donne le droit de percevoir la taxe complémentaire à la place de l'État d'origine. Ainsi, les règles relatives à l'impôt minimum mondial fixent un seuil minimum à la concurrence fiscale, du moins pour ce qui concerne les entreprises très rentables. Le guide de l'Institut international du développement durable offre plus de détails sur le fonctionnement de l'impôt minimum mondial (Christians et al., 2023).
- b) **Les pratiques fiscales dommageables** : avant le Pilier Deux, le rapport de l'OCDE sur l'action 5 du BEPS intitulé « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance » recommandait des normes minimales exigeant des pays qu'ils garantissent la transparence fiscale, et des EMN qu'elles respectent les exigences de substance. Le Cadre inclusif de l'OCDE a mis en place un mécanisme d'examen par les pairs afin de garantir la mise en œuvre des normes minimales au titre de l'action 5.

Les difficultés rencontrées

De nombreux pays en développement ont remis en question l'équité du Pilier Deux. Ils estiment que le taux de 15 % est trop faible pour lutter efficacement contre la concurrence fiscale et le transfert des bénéfices (Connolly, 2021). La plupart des pays africains ont des taux d'imposition des sociétés compris entre 25 % et 35 % (ATAF, 2024). Une autre préoccupation repose sur le fait que l'impôt minimum mondial donne la priorité aux pays de résidence (où les EMN ont leur siège) pour la perception de l'impôt complémentaire. L'ATAF fait valoir que cela perpétue le déséquilibre entre les droits d'imposition des pays de résidence et des pays sources, ce qui désavantage les pays africains (ATAF, 2024). Enfin, l'ATAF cite des difficultés administratives. Malgré les recommandations de l'action 5 du BEPS, les pays en développement ont encore des difficultés à garantir que les EMN se conforment à la norme minimale d'« activité substantielle » en raison de contraintes de capacité.

Le Pilier Deux suscite d'importantes résistances politiques. Le 20 janvier 2025, le gouvernement des États-Unis a publié un mémorandum annonçant que l'accord fiscal mondial n'avait aucune force ni aucun effet aux États-Unis, car il était discriminatoire à



l'égard des entreprises étasuniennes et avait une incidence sur la souveraineté nationale et la compétitivité économique des États-Unis (Maison-Blanche, 2025). La position des États-Unis pourrait retarder l'adoption de l'impôt minimum mondial et dissuader les pays d'en mettre en œuvre les règles.

Le rôle éventuel de la CCNUCIF

La CCNUCIF offre l'occasion de coordonner et de consolider efficacement les mesures visant à prévenir les pratiques fiscales dommageables à l'échelle mondiale. À cette fin, elle pourrait servir de plateforme permettant aux pays développés et en développement de se réunir pour discuter de l'efficacité de leurs régimes préférentiels. Ils pourraient examiner de manière critique l'effet que la concurrence fiscale a eu sur les échanges, les investissements et les recettes au fil des ans et envisager de mettre en place une initiative ou un organisme multilatéral commun en matière de concurrence fiscale.



7.0 Conclusion

La CCNUCIF offre l'occasion de réformer en profondeur le système fiscal international de manière inclusive et globale. Sa mise en œuvre effective pourrait aider les pays en développement à générer les recettes dont ils ont tant besoin pour atteindre leurs objectifs en matière de développement durable, de climat et de nature.

À l'heure où le Comité intergouvernemental des Nations Unies et les États membres réfléchissent à la hiérarchisation des protocoles futurs, ils pourraient envisager de prendre en compte les principes suivants :

- a) **le potentiel de recettes à long terme** : quels sont les protocoles susceptibles de générer le plus de recettes pour les pays en développement ?
- b) **la probabilité de parvenir à un consensus sur un sujet** : bien qu'un consensus ne soit pas nécessaire pour que les protocoles soient adoptés, il facilite leur mise en œuvre. La question qui se pose ici est de savoir quels protocoles sont les plus faciles à adopter, c'est-à-dire ceux qui ont le plus de chances d'être approuvés par tous les États membres ou la plupart d'entre eux.
- c) **la disponibilité de solutions politiques fondées sur des données probantes** : quels protocoles s'appuient sur un plus grand nombre de propositions politiques fondées sur des données probantes ? Les pays pourraient s'appuyer sur leur propre expérience en matière de mise en œuvre, ainsi que sur les propositions des universités et des groupes de réflexion.
- d) **l'équilibre entre les priorités des économies en développement et celles des économies développées** : quels protocoles et propositions politiques répondent à des besoins et à des situations similaires dans tous les pays, quel que soit leur niveau de développement économique ? Ce principe pourrait contribuer à faire évoluer les négociations au-delà de l'opposition entre pays en développement et pays développés et à se concentrer davantage sur la recherche d'intérêts communs et de solutions partagées.



Références

- Accord d'investissement entre le gouvernement de la région administrative spéciale de Hong Kong de la République populaire de Chine et le gouvernement de la République du Chili. (2016). Consulté sur <https://investmentpolicy.unctad.org/international-investment-agreements/treaty-files/5413/download>
- Accord entre le Canada et la Mongolie concernant la promotion et la protection des investissements.* (2016). Affaires Mondiales Canada. https://www.international.gc.ca/trade-commerce/trade-agreements-accords-commerciaux/agr-acc/mongolia-mongolie/fipa-apie/text-texte/canada_mongolia-mongolie.aspx?lang=fra
- ActionAid International. (17 juin 2016). *Still racing toward the bottom? Corporate tax incentives in East Africa.* <https://actionaid.org/publications/2016/still-racing-toward-bottom-corporate-tax-incentives-east-africa>
- Agence internationale de l'énergie. (s.d.). *Fossil fuel subsidies. Tracking the impact of government support.* <https://www.iea.org/topics/fossil-fuel-subsidies>
- Akapo, R., Bamidele, L., & Asuquo, L. (s.d.). *Taxing the digital space: The principle of significant economic presence.* International Bar Association. <https://www.ibanet.org/article/42e3d335-98e4-4e36-a875-ff8b3b6d8d18>
- Andrade Rodríguez, B. (2021). Developing countries and the proposed Article 12B of the UN Model: Some known unknowns. *International Tax Studies*, 4(6). <https://doi.org/10.59403/3ta5y25>
- Assemblée générale des Nations Unies. (2022). *Promotion d'une coopération internationale inclusive et efficace en matière fiscale à l'Organisation des Nations Unies. Résolution adoptée par l'Assemblée générale le 30 décembre 2022.* <https://digitallibrary.un.org/record/3999979>
- Assemblée générale des Nations Unies. (2023). *Promotion d'une coopération internationale inclusive et efficace en matière fiscale à l'Organisation des Nations Unies. Rapport du Secrétaire général.* <https://digitallibrary.un.org/record/4019360>
- Barake, M., & Le Pouhaër, E. (2024). *Tax revenue from Pillar One Amount A: Country-by-country estimates* [Document de travail n° 2023-12]. EU Tax Observatory. <https://www.taxobservatory.eu/publication/tax-revenue-from-pillar-one-amount-a-country-by-country-estimates/>
- Bilateral investment treaty between the Government of the Republic of Uzbekistan and the Government of the Republic of India.* (2024). Electronic Database of Investment Treaties. <https://edit.wti.org/document/show/f9061cec-381c-43d8-b7d2-85b71414e364>
- Borders, K., Balladares, S., Barake, M., & Baselgia, E. (2023). *Digital service taxes.* EU Tax Observatory. https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/06/EUTO_Digital-Service-Taxes_June2023.pdf
- Brandi, C. (2022). *Carbon border adjustment mechanisms and the Global South: Challenges and perspectives.* Institut allemand du développement et de la durabilité.



- Brauner, Y., & Baez Moreno, A. (2015). *Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy* [WU International Taxation Research Paper Series No. 2015-14]. Social Science Research Network. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2591830>
- Breen, J., Schiller, S., & Osborn, J. (2019). *Deconstructing MAP and APA. Increased demand, new requirements to engage with IRS examination, and efforts to come to terms with untested provisions of the TCJA have stretched APMA resources*. Tax Executive. <https://www.taxexecutive.org/deconstructing-map-and-apa/>
- Cebreiro-Gómez, A., Clavey, C. J., Estevão, M., Leigh-Pemberton, J., & Stewart, B. (2021). *Digital services tax: Country practice and technical challenges*. Banque mondiale. <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/099725001112228984>
- Chowdhary, A. M., Maina, A. W., & Omole, K. (2024). *Towards a UN protocol for taxing cross-border services in a digitalized economy* [Tax Cooperation Policy Brief n° 40]. The South Centre. https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2024/12/TCPB40_Towards-a-UN-Protocol-for-Taxing-Cross-Border-Services-in-a-Digitalized-Economy_EN.pdf
- Christians, A., Lassourd, T., Mataba, K., Ogbemor, E., Readhead, A., Shay, S., & Tinhaga, Z. P. (2023). *A guide for developing countries on how to understand and adapt to the global minimum tax*. Institut international du développement durable. https://www.iisd.org/system/files/2023-06/guide-developing-countries-adapt-global-minimum-tax-final_0.pdf
- Collosa, A. (s.d.). *Tax administrations and control of the digital economy*. Centre interaméricain des administrations fiscales. <https://www.ciat.org/tax-administrations-and-control-of-the-digital-economy/?lang=en>
- Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. (2025). *Questions fiscales intéressant l'économie numérique et mondialisée. Rapport des co-coordonnateurs* [Point 3(i) de l'ordre du jour provisoire de la 30e session]. <https://docs.un.org/fr/E/2025/45/ADD.1>
- Commission des Nations Unies pour le droit commercial international. (2025). *Groupe de travail III : Réforme du règlement des différends entre investisseurs et États*. https://uncitral.un.org/fr/working_groups/3/investor-state
- Commission européenne. (s.d.). *Multilateral Investment Court project*. https://policy.trade.ec.europa.eu/enforcement-and-protection/multilateral-investment-court-project_en
- Commission syndicale consultative auprès de l'Organisation de coopération et de développement économiques. (2016). *The case for making country-by-country reporting public*. https://tuac.org/wp-content/uploads/2017/12/1606t_beps_cbc-rev-1.pdf
- Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement. (2015). *Rapport sur l'investissement dans le monde 2015 : Vue d'ensemble. Réformer la gouvernance de l'investissement international*. https://unctad.org/fr/system/files/official-document/wir2015overview_fr.pdf



- Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement. (2016). *Reciprocal investment promotion and protection agreement between the Government of the Kingdom of Morocco and the Government of the Federal Republic of Nigeria*. <https://investmentpolicy.unctad.org/international-investment-agreements/treaty-files/5409/download>
- Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement. (2018). *UNCTAD's reform package for the international investment regime*. Centre de politique d'investissement. <https://investmentpolicy.unctad.org/publications/1190/unctad-s-reform-package-for-the-international-investment-regime-2018-edition->
- Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement. (2022). *Facts on investor-state arbitrations in 2021: With a special focus on tax-related ISDS cases* [Note thématique 1 sur les accords internationaux d'investissements]. https://unctad.org/system/files/official-document/diaepcbinf2022d4_en.pdf
- Conférence sur le financement du développement. (2025). *Avant-projet : Document final de la quatrième Conférence internationale sur le financement du développement*. Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies. <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2025-02/FfD4%20Outcome%20Zero%20Draft%20Traduction%20de%20courtoisie%20en%20fran%C3%A7ais.pdf>
- Connolly, D. (21 septembre 2021). *G-24 warns that global tax deal will fail without better terms for developing countries*. MNE Tax. <https://mnetax.com/g-24-warns-global-tax-deal-will-fail-without-better-terms-for-developing-countries-45752>
- Cosbey, A., Droege, S., Fischer, C., & Munnings, C. (2021). *Developing country implications of carbon border adjustment mechanisms*. Institut international du développement durable.
- DeJong, M. (2017). *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales*. Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales.
- Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies. (s.d.). *Objectif 16*. <https://sdgs.un.org/fr/goals/goal16>
- Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies. (2022). *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021*. https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-07/MDT_2021_FR_web.pdf
- de Wilde, M. (3 février 2025). *Two Pillars early '25: Ridiculousness*. Kluwer International Tax Blog. <https://kluwertaxblog.com/2025/02/03/two-pillars-early-25-ridiculousness/>
- Dom, R., Custers, A., Davenport, S. R., & Prichard, W. (2022). *Innovations in tax compliance: Building trust, navigating politics, and tailoring reform*. Banque mondiale. <http://hdl.handle.net/10986/36946>
- Ernst & Young. (2021). *European Parliament provides final approval needed for formal adoption of public CbCR Directive*. <https://taxnews.ey.com/news/2021-2061-european-parliament-provides-final-approval-needed-for-formal-adoption-of-public-cbcr-directive>



- Falcão, T. (2024). *Multilateral carbon tax treaty (MCTT)*. Centre International pour la Fiscalité et le Développement. <https://www.ictd.ac/publication/multilateral-carbon-tax-treaty/>
- Farah, E. (2008). Mandatory arbitration of international tax disputes: A solution in search of a problem. *Florida Tax Review*, 9(8). <https://doi.org/10.2139/ssrn.1115178>
- FasterCapital. (8 avril 2025). *Taxable presence: Presence and tax: How physical presence influences use tax*. <https://fastercapital.com/content/Taxable-Presence--Presence-and-Tax--How-Physical-Presence-Influences-Use-Tax.html>
- Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscale. (2017). *Plan d'action du Forum mondial pour la participation des pays en développement à l'échange automatique de renseignements*. Organisation de coopération et de développement économiques. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/networks/global-forum-tax-transparency/plan-action-aeoi-pays-en-developpement.pdf>
- Forum sur l'administration fiscale africaine. (22 janvier 2024). *OECD/G20 Inclusive Framework releases outcome statement on the Two-Pillar Solution – What does this mean for Africa?* <https://www.ataftax.org/oecd-g20-inclusive-framework-releases-outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-what-does-this-mean-for-africa>
- Global Tax Expenditures Database. (12 mars 2020). *Comprehensive tax expenditure data to increase transparency and advance reforms*. <https://gted.taxexpenditures.org/>
- Groupe d'action financière. (2024). *Lignes directrices sur la transparence et les bénéficiaires effectifs des constructions juridiques*. <https://www.fatf-gafi.org/fr/publications/Fatfrecommendations/Guidance-Beneficial-Ownership-Transparency-Legal-Arrangements.html>
- Groupe de Haut-Niveau sur la Responsabilité, la Transparence et l'Intégrité Financière Internationale pour atteindre les Objectifs de l'Agenda 2030. (2021). *L'intégrité financière pour une développement durable [Rapport du panel FACTI]*. https://factipanel.org/docpdfs/FACTI_Panel_Report_FR.pdf
- Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique. (2011). *Flux financiers illicites. Rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique*. Nations Unies. https://www.un.org/esa/ffd/ffd3/wp-content/uploads/sites/2/2015/11/IFF_Main-Report_FRE.pdf
- Groupe de travail sur les contributions de solidarité mondiale. (s.d.). *L'action en faveur du climat et du développement nécessite une volonté politique associée à un soutien financier*. <https://solidaritylevies.org/fr/>
- Hearson, M., & Tucker, T. N. (2023). “An unacceptable surrender of fiscal sovereignty”: The neoliberal turn to international tax arbitration. *Perspectives on Politics*, 21(1), 225–240. <https://doi.org/10.1017/S1537592721000967>
- Heitmüller, F. (2025). *Scenarios for negotiating a UN Framework Convention on International Tax* [Document de travail n° 218]. Institute of Development Studies. <https://doi.org/10.19088/ICTD.2024.120>



- Institut international du développement durable. (2025). *COFFIS. Coalition on Phasing Out Fossil Fuel Incentives Including Subsidies*. Institut international du développement durable. <https://www.iisd.org/coffis>
- Investment cooperation and facilitation treaty between the Federative Republic of Brazil and the Republic of India*. (2020). ONU commerce et développement. <https://investmentpolicy.unctad.org/international-investment-agreements/treaty-files/5912/download>
- Kana, L. (2025). *Rapport du Comité intergouvernemental de négociation sur la Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale sur les travaux de sa session d'organisation*. Assemblée générale des Nations Unies.
- Kangave, J., Mascagni, G., & Occhiali, G. (31 juillet 2024). *How to tax the ultra-rich: G20 proposal vs. the tools at hand*. Centre International pour la Fiscalité et le Développement. <https://www.ictd.ac/news/how-to-tax-the-ultra-rich-g20-proposal-vs-the-tools-at-hand/>
- Lavranos, N., & Castagna, S. (23 avril 2025). *The potential impact of the UN Model Tax Convention on ISDS*. Kluwer Arbitration Blog. <https://arbitrationblog.kluwerarbitration.com/2025/04/23/the-potential-impact-of-the-un-model-tax-convention-on-isds/>
- Maison-Blanche. (20 janvier 2025). *The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal)*. <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>
- Mandat pour une convention-cadre des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale : résolution A/AC.298/2 (2025). <https://docs.un.org/fr/A/AC.298/2>
- Markham, M. (2023). The timely resolution of mutual agreement procedure disputes – Secrets of success? *Bulletin for International Taxation*, 77(5). <https://doi.org/10.59403/3mds71d>
- Marley, P., & Gray, K. (8 février 2025). *Trump's plan to exit OECD deal threatens two Canada tax rules*. Bloomberg Tax. <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/trumps-plan-to-exit-oecd-deal-threatens-two-canada-tax-rules>
- Martin, N. (18 novembre 2024). *G20 summit: Brazil's billionaire tax plan faces pushback*. Deutsche Welle. <https://www.dw.com/en/g20-summit-brazils-plan-to-tax-super-rich-for-climate-poverty-faces-hurdles/a-70771591>
- Mehling, M. A., van Asselt, H., Das, K., Droege, S., & Verkuijl, C. (2019). Designing border carbon adjustments for enhanced climate action. *American Journal of International Law*, 113(3), 433–481. <https://doi.org/10.1017/ajil.2019.22>
- Moore, M., & Prichard, W. (2020). How can governments of low-income countries collect more tax revenue? Dans K. Hujo (Éd.), *The politics of domestic resource mobilization for social development* (pp. 109–138). Palgrave Macmillan. https://doi.org/10.1007/978-3-030-37595-9_4
- Nations Unies. (2013). *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition établi à l'intention des pays en développement*. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/11/UN_Handbook_DTT_Fr.pdf



- Ndubuisi, G., Owusu, S., Asiama, R., & Avenyo, E. K. (2023). *Drivers of services sector growth acceleration in developing countries* [Document de travail n° 87/2023]. United Nations University World Institute for Development. <https://doi.org/10.35188/UNU-WIDER/2023/395-6>
- Neate, R. (26 octobre 2020). Big tech accused of avoiding \$2.8bn in tax to poorest countries. *Guardian*. <https://www.theguardian.com/business/2020/oct/26/big-tech-accused-of-avoiding-28bn-in-tax-to-poorest-countries>
- Office des Nations Unies contre la drogue et le crime. (2020). *Cadre conceptuel pour la mesure statistique des flux financiers illicites*. https://unctad.org/system/files/official-document/IFF_Conceptual_Framework_FR.pdf
- Oguttu, A. W. (2021). *Base erosion and profit shifting: A blueprint for Africa's response*. International Bureau of Fiscal Documentation. https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-09/20_007_Base_Erosion_Profit_Shifting_Blueprint_%20Africas_Response_final_web.pdf
- Organisation de coopération et de développement économiques. (s.d.). *Common reporting standard (CRS) and crypto-asset reporting framework (CARF)*. <https://web.archive.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/index.htm>
- Organisation de coopération et de développement économiques. (1998). *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*. <https://doi.org/10.1787/9789264262942-fr>
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2009). *Engaging with high net worth individuals on tax compliance*. <https://doi.org/10.1787/9789264068872-en>
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2014). *Illicit financial flows from developing countries: Measuring OECD responses*. <https://doi.org/10.1787/9789264203501-en>
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2019). *OECD Secretary-General tax report to G20 leaders (Osaka, Japan, June 2019)*. <https://doi.org/10.1787/5d658a9d-en>
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2021). *OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax*. <https://web.archive.oecd.org/2021-12-20/620119-oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm>
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2023a). *2023 mutual agreement procedure statistics*. <https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html>
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2023b). *Convention multilatérale pour la mise en œuvre du Montant A du Pilier Un*. <https://www.oecd.org/fr/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html>



- Organisation de coopération et de développement économiques. (2024a). *OECD series on carbon pricing and energy taxation*. https://www.oecd.org/en/publications/oecd-series-on-carbon-pricing-and-energy-taxation_05b80588-en.html
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2024b). *Examen par les pairs de l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers – Mise à jour 2024 (version abrégée)*. https://www.oecd.org/fr/publications/examen-par-les-pairs-de-l-echange-automatique-de-renseignements-sur-les-comptes-financiers-mise-a-jour-2024-version-abreegee_3c3037c2-fr.html
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2025). *Forum inclusif sur les approches d'atténuation des émissions de carbone*. <https://www.oecd.org/fr/about/programmes/inclusive-forum-on-carbon-mitigation-approaches.html>
- Organisation mondiale du commerce. (2025). *Réforme des subventions aux combustibles fossiles*. https://www.wto.org/french/tratop_f/envir_f/fossil_fuel_f.htm
- Ostránský, J., Sarmiento, F., & Nikiéma, S. (2025). *Pourquoi faut-il réformer les traités d'investissement et le règlement des différends entre investisseurs et États ? Questions – réponses*. Institut international du développement durable. <https://www.iisd.org/system/files/2025-04/investment-treaty-and-isds-reform-questions-answers-fr.pdf>
- Owusu, S., Szirmai, A., & Foster-McGregor, N. (2021). The rise of the service sector in the global economy. Dans L. Alcorta, N. Foster-McGregor, B. Verspagen, & A. Szirmai (Éds.), *New perspectives on structural change: Causes and consequences of structural change in the global economy*. Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/oso/9780198850113.003.0013>
- Oxfam America. (2022). *The effect of the OECD's Pillar 1 proposal on developing countries* [Document d'information]. <https://www.oxfamamerica.org/explore/research-publications/the-effect-of-the-oecd-s-pillar-1-proposal-on-developing-countries/>
- Parrinello, Q., Barake, M., & Le Pouhaër, E. (2023). *The long road to Pillar One implementation: Impact of global minimum thresholds for key countries on the effective implementation of the reform*. EU Tax Observatory. <https://www.taxobservatory.eu/publication/the-long-road-to-pillar-one-implementation-impact-of-global-minimum-thresholds-for-key-countries-on-the-effective-implementation-of-the-reform/>
- Quiñones, N. (2022). An unfinished patchwork: An assessment of the current international tax dispute resolution system from a developing country perspective. *World Tax Journal*, 14(4). <https://doi.org/10.59403/3nm40ac>
- Réunion des ministres des Finances et des gouverneurs des banques centrales. *Déclaration des ministres et des gouverneurs du G-20*. https://epe.lac-bac.gc.ca/100/206/301/faitc-aecic/g20/2013-08-14/summit-sommet/g20/annual_meeting-reunion_annuelle_2009f7e6.html?noreferrer=1
- Riddell, R., Ahmed, N., Maitland, A., Lawson, M., & Taneja, A. (2024). *Inequality Inc. How corporate power divides our world and the need for a new era of public action*. Oxfam International. <https://doi.org/10.21201/2024.000007>



- Robertson, J. (5 décembre 2017). *First tax havens blacklist published by EU*. British Broadcasting Company. <https://www.bbc.com/news/business-42237315>
- Santoro, F., & Waisiwa, R. (2023). *De petits filets pour de gros poissons ? Imposition des plus riches – l'exemple de l'Ouganda* [Résumé de recherche n° 80]. Centre International pour la Fiscalité et le Développement. <https://www.ictd.ac/publication/small-nets-big-fish-tax-enforcement-richest-evidence-uganda-rib/>
- Schultz, A., & Palansky, M. (2024). *Taxing extreme wealth: What countries around the world could gain from progressive wealth taxes*. Tax Justice Network. <https://taxjustice.net/reports/taxing-extreme-wealth-what-countries-around-the-world-could-gain-from-progressive-wealth-taxes/>
- Spanjers, J., & Kar, D. (8 décembre 2015). *Illicit financial flows from developing countries: 2004-2013*. Global Financial Integrity. <https://gointegrity.org/report/illicit-financial-flows-from-developing-countries-2004-2013/>
- Union européenne. (2013). *Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil*. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2013/34/oj/eng>
- Union européenne. (2017a). *Accord-cadre global de partenariat et de coopération entre l'Union européenne et ses États membres, d'une part, et la République socialiste du Viêt Nam, d'autre part*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celex%3A02016A1203%2802%29-20171201>
- Union européenne. (2017b). *Accord économique et commercial global (AECG) entre le Canada, d'une part, et l'Union européenne et ses États membres, d'autre part*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A22017A0114%2801%29>
- Union européenne. (2025). *EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes*. <https://www.consilium.europa.eu/fr/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>
- Vargas, C. C. (2024). *Rapport sur les travaux de la session d'organisation du Comité spécial chargé de définir un mandat pour l'élaboration d'une convention-cadre des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale*. Assemblée générale des Nations Unies. <https://docs.un.org/fr/A/AC.295/2024/2>
- Zucman, G. (2024). *A blueprint for a coordinated minimum effective taxation standard for ultra-high-net-worth individuals*. <https://gabriel-zucman.eu/files/report-g20.pdf>

©2025 International Institute for Sustainable Development
Publié par l'Institut international du développement durable

Siège

111 Lombard Avenue, Suite 325
Winnipeg, Manitoba
Canada R3B 0T4

Tel: +1 (204) 958-7700

Website: www.iisd.org

X: [@IISD_news](https://twitter.com/IISD_news)



[iisd.org](http://www.iisd.org)