

Réponse conjointe de la société civile et des syndicats au projet de texte de Convention-cadre (*Co-Lead's Draft Framework Convention Template*), publié le 24 octobre 2025

Ce document est une réponse conjointe au nom de l'**Alliance mondiale pour la justice fiscale (GATJ)** et d'**une large coalition d'organisations et de syndicats au projet de texte (*draft*) de Convention-cadre (*Co-Lead's Draft Framework Convention Template*)**, publié le 24 octobre 2025. Le GATJ facilite le groupe de travail sur la justice fiscale du Mécanisme de financement de la société civile pour le développement (*CS Ffd Mechanism*) avec le soutien de l'un de ses membres, le Réseau européen sur la dette et le développement (Eurodad). GATJ est une coalition mondiale « *dirigée par le Sud* » dans le mouvement pour la justice fiscale.

La réponse ci-dessous comprend les sections suivantes :

1. Évaluation globale
2. Tableau récapitulatif
3. Observations transversales spécifiques sur le projet de texte de Convention
4. Observations spécifiques sur les articles du projet de texte de Convention

1. Évaluation globale

1.1 Le projet actuel manque d'ambition et de matière, et ne répond clairement au mandat énoncé dans les *Termes de Références (TdR)*, y compris l'objectif général d'établir « *mettre en place un système fiscal international inclusif, juste, transparent, efficace et équitable, contribuant véritablement au développement durable, en vue d'accroître la légitimité, la sécurité juridique, la résilience et l'équité des règles fiscales internationales, tout en s'attaquant aux problèmes qui entravent le renforcement de la mobilisation des ressources nationales* ».

1.2 Le projet manque généralement de solutions multilatérales, et un nombre conséquent d'éléments clés font défaut, notamment des approches et des mécanismes spécifiques pour assurer une répartition équitable des droits d'imposition (TdR, al. 10(a)), une imposition équitable des entreprises multinationales (TdR para 10(a)), une imposition effective des particuliers fortunés (TdR para 10(b)), et des approches fiscales internationales qui contribueront au développement durable (TdR para 10(c)), ainsi que des mécanismes de transparence et d'échange efficace et équitable d'informations (y compris l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales) (art. 10.d)), et des solutions permettant de lutter contre les flux financiers illicites (y compris la fraude et l'évasion fiscales) (art, para. 10.e)) et de prévenir les différends fiscaux internationaux (art, para. 10.f)).

1.3 Conformément au paragraphe 18 des Termes de Références, il est désormais essentiel de veiller à ce que le processus soit dirigé par les États membres et permette à chaque État membre de soumettre des propositions spécifiques de texte qui devraient être intégrées à la Convention, dans le but de respecter et concrétiser les Termes de Références. Plutôt qu'un texte de synthèse, le prochain texte de négociation devrait fournir une compilation

de ces propositions des États membres, dans le but de leur permettre d'examiner, de négocier et de trouver des solutions communes sur la base de leurs propres suggestions. **Conformément au paragraphe 21 des Termes de Références, il est également essentiel de veiller à ce que la société civile et les autres parties prenantes concernées soient pleinement en mesure de contribuer efficacement aux travaux**, y compris en assurant une transparence totale du processus et en permettant aux observateurs de présenter leurs points de vue et suggestions tout au long des négociations.

2. Tableau récapitulatif

Observations transversales spécifiques sur le projet de texte	
Problème relevé	Solution proposée
Forme juridique	Remplacer les mots « <i>Parties agree</i> » par « <i>Parties shall</i> ».
L'utilisation du terme « <i>State Parties</i> » plutôt que celui de « <i>Parties</i> », n'est pas claire et est de plus incohérente avec le TdR	Remplacer le terme « <i>State Parties</i> » par « <i>Parties</i> » dans l'ensemble du texte.
Des références à l'imposition des entreprises multinationales (EMN) sont éparpillées dans le texte	Introduire un article sur l'imposition équitable des entreprises multinationales (terme utilisé au paragraphe 10(a) des TdR), afin de permettre d'aborder la question de l'imposition des entreprises multinationales de manière claire et cohérente. Voir l'Article 4 bis proposé.
Les références à « <i>l'échange d'informations</i> » sont éparpillées dans le texte, et pourtant il n'y a aucune proposition de solutions multilatérales	Introduire des articles spécifiques sur les principaux mécanismes d'échange d'informations, y compris un registre global des actifs, l'échange automatique d'informations et la transparence des bénéficiaires effectifs. Voir les suggestions spécifiques au titre de l'Article 6.
Les différents besoins, priorités et capacités des pays, y compris des pays en développement, ne sont pas pris en compte dans le texte	Intégrer le traitement spécial et différencié des pays en développement en tant qu'élément transversal dans la Convention, conformément au paragraphe 9(a) des TdR.
Observations spécifiques sur les articles du projet de texte	
Article 2 - Principes	
Les Principes devront être étoffés davantage	Veiller à ce que la section sur les <i>Principes</i> de la Convention soit réexaminée après la discussion sur les engagements, en reconnaissant la nécessité d'un renforcement significatif et d'ajout de plus de détails au texte contenu dans les TdR.
Article 4 – Répartition équitable des droits d'imposition	

La question de la répartition équitable des droits d'imposition ne devrait pas se limiter seulement aux entreprises multinationales	Plutôt que d'essayer d'élaborer une solution unique pour une répartition équitable des droits d'imposition, la question devrait être intégrée en tant qu'élément transversal, y compris dans l'article 5 sur les particuliers fortunés (<i>high-net worth individuals</i>), ainsi que dans un nouvel article distinct sur l'imposition équitable des entreprises multinationales (voir l'Article 4 bis suggéré). Parallèlement, l'Article 4 peut introduire un droit fondamental d'imposition par le pays source qui peut inclure la notion de « <i>présence économique significative</i> » (<i>Significant Economic Presence</i>) et s'appliquer largement, sauf disposition contraire expresse de la présente Convention et de ses Protocoles (<i>“except as otherwise expressly provided in this Convention and its Protocols”</i>)
L'Article 4 n'implique pas réellement l'attribution de droits d'imposition	Ajouter un article spécifique sur l'imposition équitable des entreprises multinationales, qui introduit une transition vers la taxation unitaire avec répartition selon une formule (« <i>unitary taxation with formulary apportionment</i> »). Voir l'Article 4 bis proposé.
L'Article 4 introduit une partie controversée de l'approche du G20 de 2013 en matière de fiscalité des sociétés, à savoir la « <i>création de valeur</i> »	La notion de « <i>création de valeur</i> » (« <i>value creation</i> ») devrait être supprimée.
L'article 4 introduit une liste incomplète de facteurs pertinents pour déterminer la répartition équitable des droits d'imposition en ce qui concerne les entreprises multinationales	L'article 4 devrait rester très général et mettre l'accent sur l'introduction d'un droit fiscal fondamental du pays source qui s'appliquerait « <i>sauf disposition contraire expresse de la présente Convention et de ses Protocoles</i> ». Les facteurs spécifiques pour l'attribution des droits d'imposition liés aux entreprises multinationales devraient être élaborés à un stade ultérieur, dans le cadre de la répartition par formule (« <i>formulary apportionment</i> »). Il est également important d'envisager la possibilité d'introduire des formules différentes pour différents types d'activités économiques. Voir l'Article 4 bis proposé.
Nouvel article 4 bis – Imposition équitable des entreprises multinationales	
Imposition unitaire avec répartition selon une formule (« <i>formulary apportionment</i> ») et un taux effectif minimum d'impôt sur les sociétés	En ce qui concerne le paragraphe 10(a) des TdR, introduire un article sur l'imposition équitable des entreprises multinationales, dans lequel les Parties à la Convention décident de passer à une taxation unitaire assortie d'une répartition par formule (« <i>formulary apportionment</i> »), complétée par un taux minimum effectif ambitieux d'impôt sur les sociétés. Bien que la Convention doive contenir la décision d'ensemble, le mandat et le calendrier, les règles spécifiques pour mettre en œuvre la décision peuvent être élaborées par la future <i>Conférence des Parties (COP)</i>
Article 5 – Particuliers fortunés	
Article 5.1 et 5.2 – Évasion et évasion fiscales des particuliers fortunés – absence de solutions multilatérales	Introduire des articles relatifs à l'établissement d'un registre global des actifs et à l'échange automatique d'informations (voir ci-dessous l'article 6). Ces articles devraient inclure les points relatifs à la couverture des types supplémentaires d'actifs et d'instruments. L'élément « <i>structures et techniques par les contribuables, les conseillers et les intermédiaires</i> » devrait également être inclus, et une référence spécifique aux techniques appliquées par l'intermédiaire de sociétés écrans pourrait être ajoutée.
L'article 5.3 – imposition effective des particuliers	L'article 5.3 doit être développé davantage. Il s'agit notamment de définir un processus d'identification des particuliers fortunés, à la fois au sein des pays (sur la base de seuils spécifiques au niveau national) et au niveau mondial. Le registre mondial des actifs (voir ci-dessous au titre de l'Article 6) sera essentiel

fortunés – n'est pas opérationnel	dans ce contexte, notamment en identifiant les véritables propriétaires effectifs des actifs (« <i>beneficial owners</i> »). En outre, conformément à l'article 10(b) des TdR, la Convention doit concrétiser l'engagement d'assurer une « <i>imposition effective</i> » des particuliers fortunés identifiés, comprenant à la fois les approches à coordonner entre les États membres ainsi que les composantes internationales, notamment un impôt minimum mondial. Cela devrait inclure un engagement à offrir des taux d'imposition progressivement plus élevés pour les particuliers les plus fortunés, dont les revenus seraient consacrés au développement durable. Cela devrait aussi inclure des mesures visant à assurer la conformité et l'efficacité, y compris des <i>exit tax</i> et des obligations fiscales minimales après le départ. L'approche de l'imposition des particuliers fortunés devrait en fin de compte être ancrée dans l'objectif de la mise en place d'un « <i>système fiscal international pour le développement durable</i> » (TdR para 7(c)), tel que défini par l'Agenda 2030 et le principe des responsabilités communes mais différenciées et des capacités respectives, qui comprend la lutte contre les inégalités au sein des pays et entre eux, la lutte contre la dette écologique et la mobilisation de financements pour répondre aux besoins environnementaux et sociaux urgents. Cela nécessite ainsi faire en sorte que la mise en œuvre d'un impôt minimum mondial contribue directement aux à la réalisation du développement durable. Pour les particuliers les plus fortunés du monde, il faut également reconnaître qu'aucun de leurs stocks de richesse existants ne provient uniquement de leur pays de résidence, et que les droits d'imposition sur ces richesses doivent inclure une composante internationale, ancrée dans l'objectif de réduction des inégalités et de promotion du développement durable.
Article 6 – Assistance administrative mutuelle	
Article 6 – Généralement – ne répond pas efficacement aux éléments liés à l'échange d'informations et à la transparence	Conformément au paragraphe 10(d) du mandat, modifier le titre de l'article en « <i>Mutual Administrative Assistance, Including Transparency and Exchange of Information</i> » (Assistance administrative mutuelle, comprenant la transparence et l'échange d'informations), et/ou introduire des articles supplémentaires pour englober les principales solutions multilatérales décrites ci-dessous, notamment un registre global des actifs, l'échange automatique d'informations, les registres publics de bénéficiaires effectifs, et la reporting public pays-par-pays (CBCR). Ces articles clés pourraient être conçus de manière à soutenir la mise en œuvre d'autres mesures fiscales soulevées dans la Convention, y compris la taxation unitaire des entreprises multinationales et l'imposition effective des particuliers fortunés.
Registre global des actifs	Introduire un article dans la Convention qui établit un registre global des actifs de l'ONU qui relie tous les types d'actifs, de sociétés et d'autres véhicules juridiques utilisés pour posséder des actifs à leurs bénéficiaires effectifs. Le registre devrait s'appuyer sur la mise en œuvre nationale des réformes de la transparence de la propriété effective pour les véhicules et les actifs juridiques, et garantir l'échange automatique d'informations entre toutes les Parties à la Convention (voir ci-dessous).
Échange automatique d'informations	Ajouter à la Convention un article qui introduit l'échange automatique d'informations sur la base d'une norme convenue d'un commun accord dans le cadre du registre global des actifs de l'ONU. La norme devrait garantir que toutes les Parties puissent avoir accès à l'échange automatique d'informations sur un pied d'égalité, et inclure une phase de transition avec un échange d'informations non réciproque pour les pays en développement à faible capacité.
Registres publics des bénéficiaires effectifs des véhicules juridiques au	Introduire un article sur la transparence de la propriété réelle (bénéficiaires effectifs), exigeant la mise en œuvre de registres nationaux des bénéficiaires effectifs des sociétés et d'autres véhicules juridiques, en adhérant à des normes

niveau national, et connectés au Registre global des actifs	convenues d'un commun accord afin que ces informations puissent être intégrées dans le registre global des actifs de l'ONU.
L'Article 6.3 exclut explicitement la transparence publique de toutes les informations relatives aux articles 5 et 6 et introduit un droit pour les Parties d'introduire des restrictions liées aux informations fournies	Introduire des articles spécifiques sur les principaux mécanismes de transparence, y compris le reporting public pays-par-pays, un registre global des actifs, l'échange automatique d'informations et la transparence des bénéficiaires effectifs sur la base de normes convenues d'un commun accord et de solutions multilatérales. En ce qui concerne l'information non publique, l'échange d'informations devrait être fondé sur une norme commune qui serait élaborée par la Conférence des Parties et qui tiendrait compte des besoins et des réalités de tous les pays.
Reporting public pays-par-pays	Introduire un article sur les reportings publics pays par pays, qui comprendrait une base de données publique centrale pour ces reportings et qui serait suffisamment précis pour être pleinement opérationnel peu de temps après l'entrée en vigueur de la Convention.
Article 7 – Flux financiers illicites, évasion fiscale et évitement fiscal	
L'article 7(a) manque de véritables solutions opérationnelles	Mettre en place des solutions multilatérales clés susceptibles d'apporter des solutions efficaces aux FFI. Voir également ci-dessus l'Article 4 bis (Imposition équitable des entreprises multinationales), l'Article 5 (Particuliers fortunés) et l'Article 6 (Transparence).
L'article 7(b) sur les structures et les techniques utilisées par les contribuables pour éviter et éluder l'impôt chevauche partiellement l'article 5.2 et ne prévoit pas de solution multilatérale	Intégrer l'échange d'informations relatives aux « <i>structures et techniques mises au point et utilisées par les contribuables, les conseillers et les intermédiaires</i> » dans des articles distincts sur le registre global des actifs et l'échange automatique d'informations, et veiller à ce que cet échange inclue à la fois les particuliers et les entreprises multinationales.
Article 8 – Pratiques fiscales dommageables	
L'article 8.1 met un accent particulier sur les pratiques fiscales dommageables liées aux entreprises multinationales	Élargir le champ d'application de l'article 8.1 pour couvrir tous les types d'acteurs qui peuvent se livrer à des abus fiscaux internationaux.
L'article 8.2 traite des incitations fiscales, mais laisse de côté la question de la transparence publique	Élargir le champ d'application de l'article 8.2 pour couvrir tous les types d'incitations fiscales et introduire la transparence publique.
L'article 8.3 (a) introduit un libellé qui pourrait indiquer un reporting public pays-par-pays, mais sous une forme très vague	Introduire un article spécifique sur le reporting public pays-par-pays, comme suggéré à l'article 6 ci-dessus.
L'article 8.3 (b) introduit des mesures contre les pratiques fiscales	La Convention devrait inclure une définition complète des pratiques fiscales dommageables qui mette l'accent sur les responsabilités extraterritoriales et le devoir de tous les États de prévenir les préjudices que leurs propres politiques

dommageables, y compris l'option d'impositions minimums sur les entreprises multinationales, mais d'une manière très vague et peu claire	et pratiques peuvent causer sur l'efficacité et à l'équité des systèmes fiscaux d'autres États. En outre, la Convention devrait inclure un engagement des Parties à éliminer les pratiques fiscales dommageables (ne se limitant pas aux sociétés multinationales), ainsi qu'un processus clair d'identification de ces pratiques – qui serait mis en œuvre par la Conférence des Parties (COP). La Convention devrait également prévoir des dispositions pour répondre aux pays et territoires non coopératifs (y compris ceux qui n'adhèrent pas à la Convention ou ne s'y conforment pas) et des sanctions connexes. Enfin, un taux effectif minimum d'impôt sur les sociétés devrait être introduit en même temps qu'une taxation unitaire avec répartition par formule (ci-dessus sous l'Article 4 bis (Imposition équitable des entreprises multinationales)).
Article 9 – Développement durable	
Plutôt que de proposer des engagements, des actions et des mécanismes précis et opérationnels, l'article 9 se contente de réaffirmer le texte principal contenu dans les TdR	Introduire des articles pour assurer un lien fort entre la fiscalité et le développement durable, comme suggéré ci-dessous.
Le lien entre fiscalité et développement durable fait défaut	La Convention devrait inclure un engagement visant à garantir que les systèmes fiscaux soient pleinement conformes aux obligations des États membres de l'ONU de réaliser progressivement les droits de l'homme dans toute la mesure de leurs ressources disponibles, à la réduction des inégalités et au développement durable, y compris la réalisation des objectifs, obligations et engagements pertinents des Nations unies. Cela devrait inclure des mentions spécifiques de l'objectif de réduction des inégalités à l'intérieur des pays et entre les pays ; la protection de l'environnement, y compris les mesures visant à atténuer les pertes et dommages causés par les changements climatiques, à s'y adapter et à y répondre, ainsi que les mesures visant à protéger et à restaurer les écosystèmes et la biodiversité ; l'égalité des sexes ; le financement de services publics universels de qualité pour tous, tels que l'éducation, les soins de santé et la sécurité sociale ; et la promotion de systèmes fiscaux progressifs. En outre, la Convention devrait préconiser une approche fiscale fondée sur les droits qui opérationnalise le concept d'imposition sensible au genre, notamment en encourageant la collecte et l'analyse de données fiscales ventilées par sexe. L'article sur le développement durable devrait obliger chaque Partie à rendre compte régulièrement de ses résultats par rapport aux engagements pris au titre de l'article, conformément aux différents besoins, priorités et capacités des Parties (paragraphe 9(a)). Les rapports devraient comporter une section spécifique sur les retombées négatives potentielles du système fiscal de la Partie sur la capacité des autres Parties à assurer un développement durable, que ce soit par la mobilisation de ressources intérieures ou par des incitations néfastes. La future Conférence des Parties devrait également procéder à un examen d'ensemble de l'application de cet article en tant que point permanent de l'ordre du jour de chaque réunion.
La fiscalité environnementale progressive est absente.	La Convention devrait inclure un sous-engagement, exigeant des Parties qu'elles mettent en place – tant au niveau national qu'international – une fiscalité environnementale progressive, conformément au principe du pollueur-payeur et aux responsabilités et capacités communes mais différenciées (<i>en anglais CBDR-RC</i>) en mettant l'accent sur les acteurs qui ont une empreinte écologique excessivement importante, y compris les industries polluantes telles que les multinationales des combustibles fossiles et les particuliers fortunés. Ce sous-engagement devrait s'inscrire dans le cadre de l'engagement global en matière de fiscalité et de développement durable. Dans le cadre de ce sous-engagement, un mécanisme international pollueur-payeur pour les entreprises multinationales devrait être mis en place. Celle-ci devrait introduire un impôt pollueur-payeur appliqué au niveau international

	sur les bénéfices mondiaux des industries polluantes et nuisibles à l'environnement, y compris, mais sans s'y limiter, les sociétés pétrolières et gazières internationales, et les revenus devraient être affectés à la promotion du développement durable, y compris en ce qui concerne les coûts des pertes et dommages, l'adaptation et une transition socio-écologique juste dans les pays en développement. Les détails concernant l'opérationnalisation et la mise en œuvre de ce mécanisme devraient être convenus dans le cadre de décisions futures de la Conférence des Parties (COP), en vue de l'opérationnalisation du mécanisme au plus tard à la fin de 2028.
Il n'y a pas d'engagement spécifique sur la fiscalité des industries extractives	Ajouter un article avec un engagement spécifique sur la fiscalité des industries extractives pour refléter les circonstances particulières liées à ce secteur, et assurer une taxation efficace des industries extractives dans les pays sources. Cet engagement devrait également inclure une référence à la diversification et à la réduction des exportations de minéraux bruts, conformément aux engagements climatiques.
Article 10 - Prévention et résolution des litiges fiscaux	
L'article 10 comporte des chevauchements potentiels avec l'article 20 ainsi qu'avec le Protocole 2, et il n'est pas clair à quels différends l'article se rapporte, ni pourquoi une attention particulière est accordée à « l'investissement et au commerce transfrontalier »	Clarifier le rôle de l'Article 10 par rapport à l'Article 20 et au 2 ^{ème} Protocole. Évitez d'introduire des obligations de règlement des litiges sans clarifier la base juridique et la portée, y compris la question des « litiges entre qui » et « sur quoi ». En règle générale, l'objectif et le mandat de la Convention fiscale des Nations unies seraient de résoudre les différends découlant de la Convention elle-même, qui seront traités en vertu de l'article 20. Ainsi, la valeur ajoutée de l'article 10 est discutable.

3. Observations transversales spécifiques sur le projet de texte

Forme juridique – « *agree* » ou « *shall* » : Le projet de texte du 24 octobre utilise principalement l'expression « *Parties agree* ». La formulation standard dans les documents juridiquement contraignants est « *Parties shall* ».

Solution – Forme juridique

Remplacer les mots « *Parties agree* » par « *Parties shall* ».

L'utilisation du terme « *State Parties* » plutôt que celui de « *Parties* » n'est pas claire. Cela d'autant plus que certaines conventions de l'ONU autorisent des Parties qui ne sont pas des États, cela peut avoir des conséquences imprévues si les dispositions de la Convention ne s'appliquent qu'aux États parties. En outre, en général, la valeur ajoutée du mot État (*State*) est très floue. Le terme « *State parties* » (États parties) s'écarte également du libellé des TdR qui utilise le terme « *Parties* » (voir le paragraphe 13 des TdR).

Solution – « *Parties* » vs. « *State parties* »

Remplacer le terme « *State parties* » par « *Parties* » dans l'ensemble du texte.

Des références à l'imposition des entreprises multinationales (EMN) sont éparpillées dans le texte.

La question de l'imposition des entreprises multinationales semble actuellement être abordée dans les articles 4, 6.1, 7(a), 8 et 10, et dans certains cas, il n'est pas clair si le texte fait référence à l'imposition des entreprises multinationales et/ou d'autres acteurs.

Solution – Références à l'imposition des EMN

Introduire un article sur l'imposition équitable des entreprises multinationales (« *Equitable Taxation of Multinational Enterprises* »), terme utilisé au paragraphe 10(a) des TdR), afin de permettre d'aborder la question de l'imposition des entreprises multinationales de manière claire et cohérente.

Les références à « *l'échange d'informations* » sont éparpillées dans le texte, et pourtant il n'y a aucune proposition de solutions multilatérales. Dans le projet actuel, l'échange d'informations est mentionné aux articles 5.1, 5.2, 6.1, 6.2, 7(b), 8.3(a) et 15, mais aucun de ces articles ne contient de proposition de véritables solutions multilatérales aux défis actuels, y compris le fait que de nombreux États membres n'ont pas accès à l'échange automatique d'informations.

Solution – Références à l'échange d'informations

Introduire des articles spécifiques sur les principaux mécanismes d'échange d'informations, y compris un registre global des actifs, l'échange automatique d'informations et la transparence des bénéficiaires effectifs. Voir ci-dessous les suggestions spécifiques au titre de l'article 6.

Les différents besoins, priorités et capacités des pays, y compris des pays en développement, ne sont pas pris en compte dans le texte.

Alors que le paragraphe 9(a) des TdR souligne que la Convention devrait « *prendre pleinement en compte les différents besoins, priorités et capacités de tous les pays, y compris les pays en développement, en particulier les pays en situation particulière* », le projet actuel ne tient pas compte de cela. Ce principe doit être reflété dans l'ensemble de la Convention, y compris par le biais d'un traitement spécial et différencié des pays en développement.

Solution – Besoins, priorités et capacités différents des pays

Intégrer le traitement spécial et différencié des pays en développement en tant qu'élément transversal dans la Convention, conformément au paragraphe 9 a) du mandat.

4. Observations spécifiques sur les articles du projet de texte

Article 2 – Principes

Les Principes devront être étoffés. Le projet actuel de text indique que l'article 2 sur les principes sera copié des TdR. Toutefois, nous pensons qu'il reste encore beaucoup à faire pour concrétiser les principes énoncés dans Les TdR afin qu'ils soient adaptés à la Convention. Par exemple, nous pensons qu'il est essentiel d'ajouter un principe de progressivité et de veiller à ce que le principe de souveraineté nationale soit équilibré avec la coopération internationale (paragraphe 9 b) des TdR). Le texte relatif à l'alinéa b) du paragraphe 9 devrait également être renforcé en reconnaissant le principe de prévention qui établit la responsabilité de l'État de veiller à ce que les activités relevant de sa juridiction ou de son contrôle ne causent pas de dommages à d'autres États ou ne réduisent pas leurs droits. De plus, bien que le paragraphe 9(f) des TdR fasse référence à la contribution au développement durable, il devrait également intégrer le principe du pollueur-payeur qui est largement reconnu dans le droit de l'environnement, dans la Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement (principe 16) et dans les lois et règlements nationaux. En outre, le principe des responsabilités communes mais différenciées et des capacités respectives en matière de protection de l'environnement devrait également être intégré, en reconnaissant les différentes capacités et responsabilités de chaque pays dans la résolution des défis environnementaux. D'autres besoins de révision sont susceptibles d'apparaître au cours de la négociation des engagements.

Solution (article 2) – Principes

Veiller à ce que la section sur les principes de la Convention soit réexaminée après la discussion sur les engagements, en reconnaissant la nécessité d'un renforcement significatif et d'ajouter plus de détails au texte contenu dans le mandat.

Article 4 – Répartition équitable des droits d'imposition

La question de la répartition équitable des droits d'imposition ne devrait pas se limiter aux entreprises multinationales. Le paragraphe 10 des TdR est rédigé de manière à ce que l'objectif d'assurer une répartition équitable des droits d'imposition inclue, sans s'y limiter, les entreprises multinationales. L'Article 4 semble se concentrer sur les entreprises multinationales et omet donc d'autres éléments tels que l'attribution des droits d'imposition vis-à-vis, par exemple, les particuliers fortunés et les nomades numériques.

Solution (article 4) – Champ d'application et répartition équitable des droits d'imposition

Plutôt que d'essayer d'élaborer une solution unique pour une répartition équitable des droits d'imposition, la question devrait être intégrée en tant qu'élément transversal, notamment dans l'Article 5 sur les particuliers fortunés, ainsi que dans un nouvel article distinct sur l'imposition équitable des entreprises multinationales. Entre-temps, l'Article 4 peut introduire un droit fondamental d'imposition par le pays source qui peut inclure la notion de « *présence économique* »

notable » et s'appliquer largement, « sauf disposition contraire expresse de la présente Convention et de ses Protocoles ».

L'article 4 n'implique pas réellement l'attribution de droits d'imposition. L'Article 4 introduit un droit pour les pays source d'imposer les revenus provenant d'activités commerciales dans leur pays. Bien que cela soit important, ce n'est pas la même chose que l'attribution réelle des droits d'imposition, et cela n'équivaut pas non plus à une « *imposition équitable des entreprises multinationales* » comme le prévoit l'alinéa 10(a) des TdR. Il convient également de noter que l'Article 4 ne protège pas contre la double non-imposition. Le seul système qui permettrait de respecter les éléments énoncés à l'alinéa 10 (a) est la répartition par formule. Pour plus de détails, voir ci-dessous l'article 4 bis (Imposition équitable des entreprises multinationales).

Solution (article 4) – Assurer une répartition réelle des droits d'imposition

Ajouter un article spécifique sur l'imposition équitable des entreprises multinationales, qui introduit une transition vers la taxation unitaire avec répartition selon une formule (« *formulary apportionment* »). Voir l'article 4 bis proposé.

L'article 4 introduit une partie controversée de l'approche du G20 de 2013 en matière d'imposition des sociétés, à savoir la « création de valeur », et fournit une liste incomplète de facteurs pertinents pour déterminer la répartition équitable des droits d'imposition en ce qui concerne les entreprises multinationales.

Création de valeur

Comme indiqué dans la *Issues Note* de juin pour le Workstream II : « *certain participants ont fait valoir que la « création de valeur » n'a pas de signification économique indépendante, mais qu'il s'agit d'un concept élaboré dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE et du G20 pour tenir compte à la fois du lien et de la répartition des revenus ; En tant que tel, ils ont fait valoir que cela pourrait ne pas être utile pour établir de nouvelles règles de nexus* ». Nous sommes d'accord et nous pensons qu'il n'est pas utile d'approuver ce terme dans la Convention.

Solution (article 4) – La notion de « création de valeur »

La notion de « *création de valeur* » (*value creation*) devrait être supprimée.

Liste incomplète et peu claire des facteurs

Le terme « activités commerciales » (*business activities*) n'est pas clair – le terme habituel est « activités économiques » (*economic activities*). Bien que des facteurs tels que les « *marchés* » et les « *revenus* » semblent très pertinents, il n'est pas clair s'il s'agit des seuls facteurs importants pour assurer une répartition équitable des droits d'imposition des entreprises multinationales. Par exemple, en ce qui concerne les industries extractives, nous pensons que d'autres facteurs (tels que les actifs) pourraient être pertinents. D'une manière générale, si l'Article 4 du projet de texte peut servir à autoriser l'imposition brute dans le pays source, il ne servira pas de base à une véritable répartition des droits d'imposition par le biais d'une répartition selon une formule.

Solution (article 4) – Facteurs d'attribution des droits d'imposition

L'Article 4 devrait rester très général et mettre l'accent sur l'introduction d'un droit fiscal fondamental du pays de la source qui s'appliquerait « *sauf disposition contraire expresse de la présente Convention et de ses Protocoles* ». Les facteurs spécifiques pour l'attribution des droits d'imposition liés aux entreprises multinationales devraient être élaborés à un stade ultérieur, dans le cadre de la répartition par formulaire. Il est également important d'envisager la possibilité d'introduire des formules différentes pour différents types d'activités économiques. Voir l'article 4 bis proposé.

Nouvel article 4bis Imposition équitable des entreprises multinationales

Ce nouvel article proposé a trait à l'imposition équitable des entreprises multinationales et à la répartition équitable des droits d'imposition (art. 10.a)), mais il est également pertinent pour la transparence (art. 10.d)), la lutte contre les flux financiers illicites liés à l'impôt, y compris l'évasion fiscale, ainsi que les pratiques fiscales dommageables (artR, al. 10.e)), et la prévention et le règlement efficaces des litiges fiscaux (artR, al. 10.f)).

Imposition unitaire avec répartition selon une formule (*formulary apportionment*) et un taux effectif minimum d'impôt sur les sociétés : Le seul moyen efficace d'assurer une répartition équitable des droits d'imposition liés aux entreprises multinationales, ainsi que de lutter contre les flux financiers illicites liés à l'impôt (y compris l'évasion fiscale) et les pratiques fiscales dommageables, est de remplacer le système de prix de transfert défaillant. Au lieu du système actuel, la Convention devrait prescrire l'élaboration et la mise en œuvre d'un nouveau système international d'impôt sur les sociétés qui imposerait une EMN et ses filiales et entités liées comme une seule entité, sur la base de leur bénéfice global (également connu sous le nom de taxation unitaire avec répartition selon une formule), complété par l'introduction d'un taux effectif minimum d'imposition des sociétés ambitieux. Le nouveau système devrait inclure une formule équilibrée qui répartit équitablement les droits d'imposition entre les pays en fonction du niveau et de l'importance de l'activité économique de la société dans chaque pays. Ce système devrait inclure tous les bénéfices des entreprises, y compris ceux qui ne sont pas générés par la fourniture de services (c'est-à-dire l'objet du Workstream II). Par conséquent, elle devrait être abordée dans le Workstream I (la Convention).

Nouvel article 4 bis – Imposition équitable des entreprises multinationales

Conformément au paragraphe 10(a) des TdR, introduire un article sur l'imposition équitable des entreprises multinationales, dans lequel les Parties à la Convention décident de passer à une taxation unitaire assortie d'une répartition par formule (*formulary apportionment*), complétée par un taux minimum effectif ambitieux d'impôt sur les sociétés. Bien que la Convention doive contenir la décision globale, le mandat et le calendrier, les règles spécifiques pour la mise en œuvre de la décision peuvent être élaborées par la future Conférence des Parties (COP).¹ Il s'agit notamment de la formule spécifique d'attribution des droits d'impôt, qui devrait être éclairée par un reporting public pays par pays (voir ci-dessous sous l'Article 6) et convenue d'une clause la soumettant à des réexamens réguliers.

¹ Grâce à un mandat clair de la Convention, il est tout à fait possible pour la Conférence des Parties de prendre des décisions importantes, notamment en ce qui concerne la formule de répartition. Toutefois, s'il existe une opinion largement partagée parmi les États membres selon laquelle la formule devrait être adoptée par le biais d'un accord ratifiable, il existe également la possibilité d'un protocole ou d'un amendement à la Convention (par exemple sous la forme d'une annexe à la convention). Par rapport aux décisions de la COP, les accords ratifiables nécessitent un processus beaucoup plus long et plus exigeant, et ces décisions seraient donc également moins souples et plus difficiles à mettre à jour régulièrement.

Article 5 – Particuliers fortunés

Article 5 – Général : Cette composante est essentielle pour réduire les inégalités au sein des pays et entre eux, renforcer le contrat social et l'équité des systèmes fiscaux, s'attaquer à l'empreinte écologique excessivement importante des particuliers fortunés et mobiliser des revenus pour le développement durable. Cependant, le projet de texte ne prévoit pas de solutions multilatérales spécifiques pour lutter contre les abus fiscaux internationaux commis par les particuliers fortunés, notamment un registre global des actifs et l'échange automatique d'informations (voir également ci-dessous sous l'Article 6).

De plus, le projet de texte ne développe pas le deuxième objectif – assurer une imposition effective des particuliers fortunés. S'il prévoit l'adoption d'« *approches coordonnées* », il n'apporte pas de solutions spécifiques, ni nationales ni mondiales, et ne contient aucune disposition relative à la répartition équitable des droits d'imposition entre les pays. Le texte n'inclut pas non plus de mécanismes internationaux, tels qu'un impôt minimum sur les particuliers fortunés.

Article 5.1 et 5.2 – Évasion et évasion fiscales des particuliers fortunés – absence de solutions multilatérales : Ces deux paragraphes concernent la collecte et l'échange d'informations dans le but de lutter contre l'abus fiscal par les particuliers fortunés. Toutefois, comme indiqué ci-dessous (au titre de l'article 6), le projet de texte n'introduit pas de solutions véritablement multilatérales aux défis actuels liés à l'échange d'informations, y compris le fait que de nombreux États membres n'ont pas accès à l'échange automatique d'informations. Il est positif que le projet souligne l'importance d'inclure des informations sur « *d'autres types d'actifs et d'instruments* », mais l'implication de la phrase « *dès que cet échange devient possible* » (“as such exchange becomes feasible”) n'est pas du tout claire.

Il est également positif que le projet couvre « *les structures et les techniques des contribuables, des conseillers et des intermédiaires* ». Toutefois, cette formulation recoupe quelque peu la formulation suggérée au point 7b) (sur les flux financiers illicites). De plus, il n'est lié à aucun mécanisme multilatéral qui garantirait que cet échange d'informations devienne effectif et automatique.

Solution (article 5) – Fraude et évasion fiscales par les particuliers fortunés

Introduire des articles relatifs à l'établissement d'un registre global des actifs et à l'échange automatique d'informations (voir ci-dessous l'article 6). Ces articles devraient inclure les points relatifs à la couverture des « types supplémentaires d'actifs et d'instruments » (« *additional types of assets and instruments* »). L'élément « structures et techniques par les contribuables, les conseillers et les intermédiaires » (“*structures and techniques by taxpayers, advisors and intermediaries*”) devrait également être inclus, et une référence spécifique aux techniques appliquées par l'intermédiaire de sociétés écrans pourrait être ajoutée.

Les chevauchements actuels entre les articles 5 et 7 devraient être résolus de manière à ce que la Convention traite des « *structures et techniques* » utilisées à la fois par les particuliers fortunés et les entreprises multinationales.

L'article 5.3 – imposition effective des particuliers fortunés – n'est pas opérationnelle : Il est positif que cet article prévoit l'adoption d'« *approches coordonnées* pour assurer une imposition effective » (“*coordinated approaches to ensuring effective taxation*”) des particuliers fortunés. Cependant, pour que cet article devienne opérationnel, il faudrait beaucoup plus de contenu. En outre, la question de la répartition équitable des droits d'imposition entre les pays doit être abordée et, en plus des approches nationales coordonnées, un mécanisme multilatéral lié à l'imposition des particuliers fortunés doit

également être inclus. C'est essentiel pour réduire les inégalités au sein des pays et entre eux, renforcer le contrat social et l'équité des systèmes fiscaux, s'attaquer à l'empreinte écologique excessivement importante des particuliers fortunés, à leur dette écologique et mobiliser des revenus pour le développement durable. Enfin, le projet ne mentionne pas d'outils clés tels que les *exit taxes* et les obligations fiscales minimales après le départ (*minimum post-departure tax liabilities*).

Solution (article 5) – Imposition effective des particuliers fortunés

L'article 5.3 doit être développé davantage. Il s'agit notamment de définir un processus d'identification des particuliers fortunés, à la fois au sein des pays (sur la base de seuils spécifiques au niveau national) et au niveau mondial. Le registre global des actifs (voir ci-dessous au titre de l'article 6) sera essentiel dans ce contexte, notamment en identifiant les véritables bénéficiaires effectifs des actifs.

En outre, conformément à l'article 10(b) du mandat de la Convention, la Convention doit concrétiser l'engagement d'assurer une « *imposition effective* » des particuliers fortunés identifiés, y compris les approches à coordonner entre les États membres ainsi que les composantes internationales, y compris un impôt minimum mondial. Cela devrait inclure un engagement à offrir des taux d'imposition progressivement plus élevés aux individus les plus fortunés, dont les revenus seraient consacrés au développement durable. Il comprend également des mesures visant à assurer la conformité et l'efficacité, y compris des taxes de sortie (*exit tax*) et des obligations fiscales minimales après le départ.

L'approche de l'imposition des particuliers fortunés devrait en fin de compte être ancrée dans l'objectif de la mise en place d'un « *système fiscal international pour le développement durable* » (TdR para 7(c)), tel que défini par le Programme 2030 et le principe des responsabilités communes mais différenciées et des capacités respectives, qui comprend la lutte contre les inégalités au sein des pays et entre eux, la lutte contre la dette écologique et la mobilisation de financements pour répondre aux besoins environnementaux et sociaux urgents. Ceci pour faire en sorte que la mise en œuvre d'un impôt minimum mondial contribue directement aux résultats du développement durable.

Pour les particuliers les plus fortunés du monde, il faut également reconnaître qu'aucun de leurs stocks de richesse existants ne provient uniquement de leur pays de résidence, et que les droits d'imposition sur ces richesses doivent inclure une composante internationale, ancrée dans l'objectif de réduction des inégalités et de promotion du développement durable.

Article 6 – Assistance administrative mutuelle

Article 6 – Généralement – ne répond pas efficacement aux éléments liés à l'échange d'informations et à la transparence :

- Cet article se rapporte au paragraphe 10(d) de TdR, mais ne répond pas efficacement aux éléments liés à l'échange d'informations et à la transparence, qui sont tous deux explicitement mentionnés dans ce paragraphe.
- L'élément de « transparence » est très important pour le succès de la Convention fiscale des Nations unies et, en plus de l'engagement pris au paragraphe 10(d), les termes sont également clairement inclus dans l'objectif du mandat (paragraphe 7(c)). Toutefois, le projet de texte se limite désormais à une brève et vague mention de l'accord des Parties pour « identifier et éliminer les obstacles administratifs » (*“identify and eliminate administrative barriers”*), et l'article 6.3 exclut explicitement la transparence publique pour un large éventail d'informations. En outre, l'article introduit un droit pour les Parties fournisseurs d'introduire des restrictions relatives aux informations fournies, ce qui est très problématique.

- En outre, tant en ce qui concerne l'échange d'informations que la transparence, il n'existe aucune proposition de solutions multilatérales.

Solution (Article 6) – Général

Conformément au paragraphe 10(d) des TdR, modifier le titre de l'article « *Mutual Administrative Assistance, Including Transparency and Exchange of Information* » (Assistance administrative mutuelle, comprenant la transparence et l'échange d'informations) et/ou introduire des articles supplémentaires pour englober les principales solutions multilatérales décrites ci-dessous, notamment un registre global des actifs, l'échange automatique d'informations, les registres publics de bénéficiaires effectifs et le reporting public pays-par-pays (CBCR).

Ces articles clés pourraient être conçus de manière à soutenir la mise en œuvre d'autres mesures fiscales soulevées dans la Convention, y compris la taxation unitaire des entreprises multinationales et l'imposition effective des particuliers fortunés.

Registre global des actifs : Un registre mondial des actifs, qui comprend des informations sur les bénéficiaires effectifs, est essentiel pour une imposition efficace des acteurs internationaux, y compris des particuliers fortunés. C'est aussi un outil essentiel dans la lutte contre les flux financiers illicites, y compris la fraude et l'évasion fiscales. Un registre complet devrait être établie en vertu de la Convention et inclure à la fois des sections accessibles au public et des sections non publiques contenant des informations confidentielles qui ne sont accessibles qu'aux autorités compétentes telles que les autorités fiscales.

Le registre devrait y être défini comme un registre mondial complet qui relie tous les types d'actifs (physiques et financiers), les sociétés et autres véhicules juridiques utilisés pour posséder des actifs à leurs bénéficiaires effectifs. Le registre devrait également introduire un mécanisme de consolidation et de vérification des informations sur la propriété des actifs, et fournir la base pour identifier les personnes fortunées – à la fois sur une base spécifique à un pays et au niveau international. En outre, le GAR devrait assurer l'échange automatique d'informations entre les Parties à la Convention.

Pour s'assurer que le registre mondial des actifs soit à la fois réalisable et d'une grande utilité, les Parties devraient s'engager à mettre en œuvre efficacement les réformes de la propriété effective au niveau national (voir ci-dessous). Des normes minimales d'application devraient être établies pour garantir que les registres nationaux servent de source fiable d'information pour le registre global.

Solution (article 6) – Registre global des actifs

Introduire un article dans la Convention qui établit un registre global des actifs de l'ONU qui relie tous les types d'actifs, de sociétés et d'autres véhicules juridiques utilisés pour posséder des actifs à leurs bénéficiaires effectifs. Le registre global des actifs devrait s'appuyer sur la mise en œuvre nationale des réformes de la transparence des bénéficiaires effectifs pour les véhicules et les actifs juridiques, et garantir l'échange automatique d'informations entre toutes les Parties à la Convention (voir ci-dessous).

Échange automatique d'informations: Bien qu'il soit largement reconnu que l'échange automatique d'informations est essentiel à l'efficacité du système fiscal national, de nombreux pays n'y ont pas accès à l'heure actuelle, et cette question est actuellement totalement absente du projet de texte. La Convention doit mettre en place un système d'échanges automatiques d'information qui garantisse que tous les signataires de la Convention assurent l'échange automatique d'informations avec toutes les autres Parties sur un pied d'égalité, pour autant que la Partie destinataire respecte les exigences en matière de protection des données convenues en vertu de la Convention. Le système d'échanges automatiques d'information devrait garantir un accès en temps réel à l'information échangée, contrairement au

système d'échanges automatiques d'information actuel en vertu duquel l'information n'est échangée que périodiquement.

En outre, compte tenu du fait que certains pays en développement n'ont actuellement pas la capacité de recueillir des informations et de les fournir à d'autres pays, la Convention doit prévoir une période de transition au cours de laquelle ces pays peuvent recevoir des informations sur une base non réciproque. Enfin, la Convention devrait inclure un engagement en faveur du transfert de technologie des pays développés vers les pays en développement, y compris les systèmes pertinents de protection des données.

Les informations sur les bénéficiaires effectifs qui ne sont pas couvertes par les sections du registre global des actifs accessibles au public (voir ci-dessus et ci-dessous) devraient être échangées automatiquement entre les Parties par l'intermédiaire du registre global et, dans la mesure du possible, s'appuyer sur l'interconnexion des informations existantes qui peuvent être tirées des registres nationaux et infranationaux des véhicules juridiques et des actifs.

Solution (article 6) – Échange automatique d'informations

Ajouter à la Convention un article qui introduit l'échange automatique d'informations sur la base d'une norme convenue d'un commun accord dans le cadre du Registre global des actifs de l'ONU. La norme devrait garantir que toutes les Parties puissent avoir accès à l'échanges automatique d'information sur un pied d'égalité, et inclure une phase de transition avec un échange d'informations non réciproque pour les pays en développement à faible capacité.

Registres publics des bénéficiaires effectifs des véhicules juridiques au niveau national, et connectés au Registre global des actifs : Les sociétés anonymes, les trusts et les structures similaires constituent un défi majeur dans la lutte contre les flux financiers illicites, y compris l'évasion et l'évasion fiscales, ainsi que dans la lutte contre l'imposition effective des acteurs internationaux, y compris les particuliers fortunés. La solution à ce problème est d'assurer la transparence autour des véritables propriétaires – bénéficiaires – de ces structures.

Dans le document final de la 4e Conférence sur le financement du développement – le Compromis de Séville – les États membres de l'ONU ont déclaré que : « (...) *Nous mettrons en place des registres nationaux efficaces de la propriété effective avec des informations de haute qualité et standardisées, conformes aux normes internationales (...) et examinerons la faisabilité et l'utilité d'un registre mondial de la propriété réelle.* (alinéa 28g))

Il est essentiel de comprendre la propriété des sociétés et d'autres véhicules juridiques tels que les fiducies pour permettre une imposition efficace, et les registres nationaux de la propriété effective des sociétés et autres véhicules juridiques sont une solution clé. La Convention devrait inclure un engagement à introduire de tels registres sur la base de normes convenues d'un commun accord, ainsi qu'à ce que les informations soient partagées et interconnectées à l'échelle transnationale dans le cadre du Registre global des actifs plus vaste. Compte tenu de la reconnaissance des différents besoins, priorités et capacités des pays, y compris des pays en développement (article 9(a)), la norme devrait inclure des exigences et des calendriers de mise en œuvre différents pour les pays en développement.

Le public devrait avoir accès aux données clés permettant d'identifier les bénéficiaires effectifs des sociétés, des fiducies-fiducies et des structures similaires, tandis que les données sensibles (telles que les numéros d'identification fiscale) devraient rester confidentielles, mais accessibles à toutes les autorités compétentes concernées.

Solution (article 6) – Registres publics des bénéficiaires effectifs

Introduire un article sur la transparence des bénéficiaires effectifs, exigeant la mise en œuvre de registres nationaux de la propriété effective des sociétés et d'autres véhicules juridiques, en adhérant à des normes convenues d'un commun accord afin que ces informations puissent être intégrées dans le Registre global des actifs des Nations Unies.

L'article 6.3 exclut explicitement la transparence publique de toutes les informations relatives aux articles 5 et 6 et **introduit un droit pour les Parties fournisseurs d'introduire des restrictions liées aux informations fournies**. Cela est très problématique et aboutit à un régime d'échange d'informations nettement moins ambitieux que les systèmes existants introduits il y a plus d'une décennie, qui impliquent un échange d'informations « automatique » basé sur une norme convenue d'un commun accord (par opposition aux restrictions déterminées par la juridiction qui les fournit). Comme nous l'avons expliqué ci-dessus et ci-dessous, il est également important que la transparence comprenne l'information qui est accessible au public, y compris en ce qui concerne les reporting pays-par-pays et l'information sur les véritables propriétaires bénéficiaires effectifs des entreprises et des structures similaires.

Solution (article 6) – Transparence publique et restrictions imposées aux pays fournisseurs

Introduire des articles spécifiques sur les principaux mécanismes de transparence, y compris le reporting public pays-par-pays, un registre global des actifs, l'échange automatique d'informations et la transparence des bénéficiaires effectifs sur la base de normes convenues d'un commun accord et de solutions multilatérales. En ce qui concerne l'information non publique, l'échange d'informations devrait être fondé sur une norme commune qui serait élaborée par la Conférence des Parties et qui tiendrait compte des besoins et des réalités de tous les pays.

Reporting public pays-par-pays :

Les reportings publics pays-par-pays, y compris la publication de rapports individuels pays-par-pays, sont essentiels pour garantir l'équité dans l'attribution des droits d'impôt, lutter contre les flux financiers illicites et promouvoir la transparence. Il est également essentiel d'assurer une transparence publique totale sur l'endroit où les multinationales exercent leurs activités et sur le montant de leurs impôts dans chaque pays pour renforcer la légitimité, la certitude et l'équité des règles fiscales internationales, conformément à l'objectif énoncé dans le mandat (paragraphe 7(c)).

Dans le document final de la 4e Conférence sur le financement du développement – l'Engagement de Séville – les États membres de l'ONU ont déclaré : « *Nous nous efforcerons de renforcer la déclaration pays-par-pays des entreprises multinationales, le cas échéant, y compris en évaluant davantage la création d'une base de données publique centrale pour les déclarations pays par pays.* » (alinéa 28f)).

La Convention fiscale des Nations Unies est l'endroit clé pour tenir cette promesse et établir une base de données publique centrale pour les reportings pays-par-pays. De plus, étant donné que l'information provenant de ces reportings sera essentielle pour éclairer la prise de décisions sur les questions d'impôt des sociétés en vertu de la Convention (y compris la formule de répartition dans un système de taxation unitaires), les reportings pays-par-pays publics doivent être inclus dans la Convention de manière à ce que les dispositions puissent s'appliquer immédiatement après l'entrée en vigueur de la Convention.

Solution (Article 6) – Reportings publics pays-par-pays

Introduire un article sur les reportings publics pays-par-pays, qui comprendrait une base de données publique centrale pour ces reportings et qui serait suffisamment précis pour être pleinement opérationnel peu de temps après l'entrée en vigueur de la Convention.

Article 7 – Flux financiers illicites, évasion fiscale et évitement fiscal

L'article 7 bis manque de véritables solutions opérationnelles. Le paragraphe mentionne les outils et la coopération internationale pour faire face aux flux financiers illicites (FFI), y compris des « normes de reporting transparentes » (*“transparent reporting standards”*), mais ne fournit pas suffisamment d'informations pour être opérationnel, et n'apporte pas de véritables solutions multilatérales.

Solution (article 7) – Flux financiers illicites

Mettre en place des solutions multilatérales clés susceptibles d'apporter des solutions efficaces aux FFI. Voir également ci-dessus l'article 4 bis (Imposition équitable des entreprises multinationales), l'article 5 (Particuliers fortunés) et l'article 6 (Transparence).

L'article 7b) sur les structures et les techniques utilisées par les contribuables pour éviter et éluder l'impôt chevauche partiellement l'article 5.2 et n'offre pas de solution multilatérale. Pour les particuliers fortunés (mais pas pour les entreprises multinationales), ce paragraphe chevaucherait l'article 5.2, qui comprend une formulation plus spécifique - à savoir « *structures et techniques par les contribuables, les conseillers et les intermédiaires* ». Plutôt que d'avoir deux paragraphes en double, il serait plus logique de créer un engagement à assurer l'échange d'information sur les structures et les techniques développées et utilisées par les contribuables, les conseillers et les intermédiaires. Comme il est noté dans le commentaire relatif à l'article 5.2, il est également important de veiller à ce que cet échange de renseignements soit lié à une solution multilatérale – notamment pour faire en sorte que l'échange de renseignements devienne effectif et automatique.

Solution (article 7) – Structures et techniques utilisées pour l'abus fiscal

Intégrer l'échange d'informations relatives aux « structures et techniques mises au point et utilisées par les contribuables, les conseillers et les intermédiaires » (« *structures and techniques developed and used by taxpayers, advisors and intermediaries* ») dans des articles distincts sur le registre global des actifs et l'échange automatique d'informations, et veiller à ce que cet échange inclue à la fois les particuliers et les entreprises multinationales.

Article 8 – Pratiques fiscales dommageables

L'article 8.1 met un accent particulier sur les pratiques fiscales dommageables liées aux entreprises multinationales. Cependant, les pratiques fiscales dommageables sont également très pertinents par rapport à d'autres types de contribuables, y compris les particuliers fortunés.

Solution (article 8) – Champ d'application de l'article 8 sur les pratiques fiscales dommageables

Élargir le champ d'application de l'article 8.1 pour couvrir tous les types d'acteurs qui peuvent se livrer à des abus fiscaux internationaux.

L'article 8.2 traite des incitations fiscales, mais laisse de côté la question de la transparence publique. Le champ d'application de l'article devrait également être élargi pour inclure tous les types d'incitations fiscales et devrait inclure un engagement des Parties à publier des informations sur les incitations fiscales et les coûts connexes pour la société en termes de pertes de recettes.

Solution (article 8) – Incitations fiscales

Élargir le champ d'application de l'article 8.2 pour couvrir tous les types d'incitations fiscales et introduire la transparence publique.

L'article 8.3 a) introduit un libellé qui pourrait indiquer un reporting public pays-par-pays, mais sous une forme très vague, peu claire, non publique et non liée à une norme ou à un mécanisme multilatéral.

Solution (article 8) – Références au reporting pays-par-pays

Introduire un article spécifique sur le reporting public pays-par-pays, comme suggéré à l'article 6 ci-dessus.

L'article 8.3 (b) introduit des mesures contre les pratiques fiscales dommageables, y compris la possibilité d'imposer des impôts minimums aux entreprises multinationales, mais d'une manière très vague et peu claire. Le langage sur les mesures contre les pratiques fiscales dommageables, y compris les impôts minimums sur les entreprises multinationales, est très vague, peu clair et ne se limite qu'aux « juridictions ayant des pratiques fiscales dommageables ». Il est également très difficile de savoir quels seraient les critères des « pratiques fiscales dommageables » et comment on déterminerait si une juridiction a de telles pratiques.

Solution (article 8) – Mesures contre les pratiques fiscales dommageables

La Convention devrait inclure une définition complète des pratiques fiscales dommageables qui mette l'accent sur les responsabilités extraterritoriales et le devoir de tous les États de prévenir les préjudices que leurs propres politiques et pratiques peuvent causer à l'efficacité et à l'équité des systèmes fiscaux d'autres États. En outre, la Convention devrait inclure un engagement des Parties à éliminer les pratiques fiscales dommageables (ne se limitant pas aux sociétés multinationales), ainsi qu'un processus clair d'identification de ces pratiques – qui serait mis en œuvre par la Conférence des Parties (COP). La Convention devrait également prévoir des dispositions pour répondre aux pays et territoires non coopératifs (y compris ceux qui n'adhèrent pas à la Convention ou ne s'y conforment pas) et des sanctions connexes. Enfin, un taux effectif minimum d'impôt sur les sociétés devrait être

introduit en même temps qu'un impôt unitaire avec répartition selon un formulaire (ci-dessus sous l'article 4 bis (Imposition équitable des entreprises multinationales)).

Article 9 – Développement durable

Plutôt que de proposer des engagements, des actions et des mécanismes précis et opérationnels, l'article 9 se contente de réaffirmer le texte principal contenu dans le TdR. Bien que les TdR spécifient l'objectif d'établir « un système fiscal international pour le développement durable », l'article actuel sur le développement durable dans le projet de texte ne comprend rien d'autre que l'engagement principal décrit dans les TdR. Cependant, cette question est vitale pour le succès des négociations de la Convention fiscale des Nations Unies. La Convention a un potentiel vital pour débloquer des recettes publiques pour l'action sociale et environnementale, réduire les inégalités et demander des comptes aux entreprises et aux riches pollueurs pour leurs dommages environnementaux, mais le langage de cet article doit être beaucoup plus fort et plus précis pour saisir cette opportunité.

Solution (article 9) – Développement durable

Introduire des articles pour assurer un lien fort entre la fiscalité et le développement durable, comme suggéré ci-dessous.

Le lien entre fiscalité et développement durable fait défaut. L'importance de lier la fiscalité et le développement durable a été soulignée dans le document final de la 4e Conférence sur le financement du développement – l'Engagement de Séville – dans lequel les États membres ont notamment souligné que :

- « Nous promouvons **la progressivité et l'efficacité dans l'ensemble des systèmes fiscaux** afin de **lutter contre les inégalités** et d'augmenter les revenus. Nous favoriserons des systèmes fiscaux progressifs dans les pays, le cas échéant, et nous intensifierons nos efforts pour lutter contre l'évasion et l'évitement fiscaux des particuliers fortunés et veiller à ce qu'ils soient effectivement imposés, en s'appuyant sur la coopération internationale, dans le respect de la souveraineté nationale. Nous favoriserons également des dépenses gouvernementales efficaces et équitables. » (par. 27e)) ;
- « Nous encourageons une taxation efficace des **ressources naturelles**... » (par. 27f)) ;
- « Nous allons (...) faire avancer les discussions sur **une fiscalité sensible au genre**. » (par. 27g)) ;
- « Nous favoriserons la prise en compte de l'environnement, de la **biodiversité, du climat** (...) dans la **programmation budgétaire** en fonction des circonstances nationales, des priorités de développement durable et des stratégies d'éradication de la pauvreté. Dans le respect de la souveraineté nationale, les options peuvent inclure (...) **les taxes sur la contamination et la pollution de l'environnement**. » (par. 27 h)) ;
- « Nous encourageons les pays à intégrer le financement des **systèmes et des politiques de protection sociale**. » (par. 27(i)).

Solution (article 9) – Liens entre fiscalité et développement durable

La Convention devrait inclure un engagement visant à garantir que les systèmes fiscaux soient pleinement conformes aux obligations des États membres de l'ONU de réaliser progressivement les droits de l'homme dans toute la mesure de leurs ressources disponibles, à la réduction des inégalités et au développement durable, y compris la réalisation des objectifs, obligations et engagements pertinents des Nations unies. Cela devrait inclure des mentions spécifiques de l'objectif de réduction des inégalités à l'intérieur des pays et entre les pays ; la protection de l'environnement, y compris les

mesures visant à atténuer les pertes et dommages causés par les changements climatiques, à s'y adapter et à y répondre, ainsi que les mesures visant à protéger et à restaurer les écosystèmes et la biodiversité ; l'égalité des sexes ; le financement de services publics universels de qualité pour tous, tels que l'éducation, les soins de santé et la sécurité sociale ; et la promotion de systèmes fiscaux progressifs. En outre, la Convention devrait préconiser une approche fiscale fondée sur les droits qui opérationnalise le concept d'imposition sensible au genre, notamment en encourageant la collecte et l'analyse de données fiscales ventilées par sexe.

L'article sur le développement durable devrait obliger chaque Partie à rendre compte régulièrement de ses résultats par rapport aux engagements pris au titre de l'article, conformément aux différents besoins, priorités et capacités des Parties (paragraphe 9(a)). Les rapports devraient comporter une section spécifique sur les retombées négatives potentielles du système fiscal de la Partie sur la capacité des autres Parties à assurer un développement durable, que ce soit par la mobilisation de ressources intérieures ou par des incitations néfastes. La future Conférence des Parties devrait également procéder à un examen d'ensemble de l'application de cet article en tant que point permanent de l'ordre du jour de chaque réunion.

La fiscalité environnementale progressive fait défaut : en outre, la Convention a un rôle très important à jouer en matière de fiscalité environnementale et de coopération fiscale, à la fois pour contribuer à la lutte contre les crises environnementales mondiales et pour garantir que les initiatives internationales soient examinées dans un forum inclusif auquel tous les pays peuvent participer sur un pied d'égalité. L'inclusion de ces questions dans un engagement au titre de la Convention peut également garantir que les principes énoncés dans le mandat sont appliqués à la fiscalité environnementale, y compris lorsqu'il s'agit d'adopter « *une perspective de développement holistique et durable qui couvre de manière équilibrée et intégrée les aspects de politique économique, sociale et environnementale* ». La Convention devrait également intégrer les principaux principes existants liés au droit international de l'environnement, y compris les responsabilités communes mais différenciées et les capacités respectives, le principe du pollueur-payeur et l'approche de précaution. Le principe de progressivité devrait également être intégré, selon lequel les entreprises et les individus plus riches devraient avoir une charge fiscale plus importante que ceux qui sont moins riches.

Solution (article 9) – Fiscalité environnementale progressive

La Convention devrait inclure un sous-engagement, exigeant des Parties qu'elles mettent en place – tant au niveau national qu'international – une fiscalité environnementale progressive, conformément au principe du pollueur-payeur et aux responsabilités et capacités communes mais différenciées (RCMD-RC), en mettant l'accent sur les acteurs qui ont une empreinte écologique excessivement importante, y compris les industries polluantes telles que les multinationales des combustibles fossiles et les particuliers fortunés. Ce sous-engagement devrait s'inscrire dans le cadre de l'engagement global en matière de fiscalité et de développement durable.

Dans le cadre de ce sous-engagement, un mécanisme international pollueur-payeur pour les entreprises multinationales devrait être mis en place. Celle-ci devrait introduire un impôt pollueur-payeur appliqué au niveau international sur les bénéficiaires mondiaux des industries polluantes et nuisibles à l'environnement, y compris, mais sans s'y limiter, les sociétés pétrolières et gazières internationales, et les revenus devraient être affectés à la promotion du développement durable, y compris en ce qui concerne les coûts des pertes et dommages, l'adaptation et une transition socio-écologique juste dans les pays en développement. Les détails concernant l'opérationnalisation et la mise en œuvre de ce mécanisme devraient être convenus dans le cadre de décisions futures de la Conférence des Parties (COP), en vue de l'opérationnalisation du mécanisme au plus tard à la fin de 2028.

Il n'y a pas d'engagement spécifique sur la fiscalité des industries extractives : Le Groupe africain a proposé d'ajouter un engagement spécifique sur la fiscalité des industries extractives, mais cela n'est pas reflété dans le projet à l'heure actuelle. La taxation des industries extractives est un point particulièrement important pour de nombreux pays en développement en raison de leur importance économique, de leur risque élevé de flux financiers illicites, des difficultés liées à l'évaluation et de leurs impacts uniques. Contrairement à la plupart des autres activités économiques, les industries extractives entraînent une perte permanente des ressources non renouvelables des pays, une dégradation inévitable de l'environnement et ont tendance à évincer d'autres secteurs économiques (un phénomène connu sous le nom de « mal hollandais » ou « malédiction des ressources »). La poursuite de la décarbonisation en réponse à l'urgence climatique devrait entraîner une augmentation significative de la demande, de l'extraction et du traitement de divers minéraux de transition ainsi que du gaz naturel. Il est important que la Convention le reconnaisse conformément au document final de Séville (paragraphe 27(f) et 27(h)) et à la CCNUCC, et qu'elle garantisse des mécanismes pour une taxation efficace des industries extractives dans les pays sources, où ces impacts se font sentir.

Solution (article 9) – Engagement spécifique concernant les industries extractives

Ajouter un article avec un engagement spécifique sur la fiscalité des industries extractives pour refléter les circonstances particulières liées à ce secteur, et assurer une taxation efficace des industries extractives dans les pays sources. Cet engagement devrait également inclure une référence à la diversification et à la réduction des exportations de minéraux bruts, conformément aux engagements climatiques.

Article 10 – Prévention et résolution des litiges fiscaux

L'article 10 comporte des chevauchements potentiels avec l'article 20 ainsi qu'avec le Protocole 2, et il n'est pas clair à quels différends l'article se rapporte, ni pourquoi une attention particulière est accordée à « l'investissement et au commerce transfrontalier ». L'un des principaux objectifs de la convention dans son ensemble devrait être d'empêcher l'apparition de différends fiscaux internationaux entre États membres en promouvant la coopération fiscale internationale. En outre, il est clair que la Convention fiscale des Nations unies devrait inclure des dispositions visant à résoudre les différends découlant de la Convention, mais c'est l'objet de l'article 20 et, par conséquent, l'objet de l'article 10 n'est pas clair.

Bien que l'article 10 introduise l'expression « mesures efficaces » (*“effective measures”*), il ne précise pas qui serait le « différend » entre eux, et sur quoi, y compris quelle devrait être la base juridique pour résoudre ces différends. Il est également très difficile de savoir pourquoi une attention particulière devrait être accordée à « l'investissement et au commerce transfrontaliers ».

Solution (article 10) – Contentieux fiscal et article 10

Clarifier le rôle de l'article 10 par rapport à l'article 20 et au 2e Protocole. Évitez d'introduire des obligations de règlement des litiges sans clarifier la base juridique et la portée, y compris la question des « litiges entre qui » et « sur quoi ». En règle générale, l'objectif et le mandat de la Convention fiscale des Nations unies seraient de résoudre les différends découlant de la Convention elle-même, qui seront traités en vertu de l'article 20. Ainsi, la valeur ajoutée de l'article 10 est discutable.

Signataires :

11.11.11	Belgique
ActionAid International	International
Akina Mama wa Afrika (AMwA)	Ouganda
Alliance Sud	Suisse
Alternative Information & Development Centre	Afrique du Sud
Amnesty International	International
Asian Peoples' Movement on Debt and Development	Philippines
Attac Austria	Autriche
Basic Education Teachers' Union of Zambia (BETUZ)	Zambie
BOTSWANA WATCH ORGANIZATION	Botswana
Budget Advocacy Network (BAN)	Sierra Leone
CCFD - Terre Solidaire	France
Center for Economic and Social Rights (CESR)	International
CENTRE FOR TRADE POLICY AND DEVELOPMENT	Zambie
Christian Aid	International
Civil Society For Poverty Reduction	Zambie
CRASH - Coalition for Research and Action for Social Justice and Human Dignity	Finlande
European Network on Debt and Development (Eurodad)	Europe
Financial Justice Ireland	Irlande
Financial Transparency Coalition	International
Finnish Development NGOs Fingo	Finlande
Finnwatch ry	Finlande
Global Alliance for Tax Justice (GATJ)	International
Global Call to Action Against Poverty (GCAP)	International
Global Campaign for Education (GCE)	International
Global Witness	Royaume-Uni
Greenpeace International	International
Grupo Nacional de Presupuesto Público	Pérou
INESC - Instituto de Estudos Socioeconômicos	Brésil

Integrated Social Development Centre ISODEC	Ghana
ISER - Initiative for Social and Economic Rights	Ouganda
Jesuit Centre for Theological Reflection	Zambie
Latindadd	Amérique Latine
McGill Youth Advisory Delegatiin, MYAD	Canada
Norwegian Church Aid	Norvège
Observatoire Tunisien de l'Economie	Tunisie
Open Ownership	International
Oxfam	International
Partners In Health	International
Polifa	Finlande
Red de Género y Comercio	Amérique Latine
Red de Justicia fiscal de América Latina y el Caribe	Amérique Latine
Society for International Development (SID)	International
SOMO	Pays-Bas
Success Capital Africa	Botswana
TAFJA Nepal	Asie
Tanzania young Feminist Movement	Tanzanie
Tax Justice Network	International
Tax Justice Norway	Norvège
TaxEd Alliance Nepal	Népal / Asie du Sud
Transparency International Zambia	Zambie
War on Want	Royaume-Uni
Women's Environment and Development Organization (WEDO)	International
Youth for Tax Justice Network	Ouganda