

The logo for the Institute for Global Development (ICTD) features the acronym 'ICTD' in a bold, white, sans-serif font. To the right of the text is a circular emblem composed of several concentric, semi-transparent grey rings, creating a sense of depth and movement.

ICTD

Document de travail  
de l'ICTD 115

**Une tablee plus grande, mais  
toujours le même menu ?** Evaluer  
l'inclusion des pays en développement  
dans les négociations fiscales mondiales

Rasmus Corlin Christensen, Martin Hearson  
et Tovony Randriamanalina

Décembre 2020

BILL & MELINDA  
GATES *foundation*

The logo for the Institute of Development Studies features a stylized 'O' symbol on the left, composed of a circle with a horizontal bar through it. To the right of the symbol, the words 'institute of development studies' are stacked in a bold, sans-serif font.

institute of  
development  
studies

Document de travail de l'ICTD 115

## **Une tablee plus grande, mais toujours le même menu ? Evaluer l'inclusion des pays en développement dans les négociations fiscales mondiales**

Rasmus Corlin Christensen, Martin Hearson et Tovony Randriamanalina

Traduit de l'anglais par Cyrielle Havard-Bourdais

Décembre 2020

**Une tablee plus grande, mais toujours le même menu ? Evaluer l'inclusion des pays en développement dans les négociations fiscales mondiales**

Rasmus Corlin Christensen, Martin Hearson et Tovony Randriamanalina

Document de travail de l'ICTD 115

Publié pour la première fois par l'Institute of Development Studies en décembre 2020

© Institute of Development Studies 2020

ISBN: 978-1-78118-751-7

DOI: [10.19088/ICTD.2020.006](https://doi.org/10.19088/ICTD.2020.006)



Ceci est une publication Open Access distribuée selon les modalités prévues par la licence Creative Commons Attribution Non Commercial 4.0 International, qui autorise le téléchargement et le partage sous condition que les auteurs originaux et la source soient crédités – mais que le travail ne soit pas utilisé à des fins commerciales. <http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode>

Disponible à:

The International Centre for Tax and Development à l'Institute of Development Studies, Brighton BN1 9RE, UK

Tel: +44 (0) 1273 606261

Email: [info@ictd.ac](mailto:info@ictd.ac)

Site internet: [www.ictd.ac/fr/publication](http://www.ictd.ac/fr/publication)

Twitter: [@ICTD\\_fr](https://twitter.com/ICTD_fr)

Facebook: [www.facebook.com/ICTDtax](https://www.facebook.com/ICTDtax)

L'IDS est une organisation à but non lucratif limitée par garantie et enregistrée en Angleterre.

Charity Registration Number 306371

Charitable Company Number 877338

# Une tablee plus grande, mais toujours le même menu ? Evaluer l'inclusion des pays en développement dans les négociations fiscales mondiales

Rasmus Corlin Christensen, Martin Hearson et Tovony Randriamanalina

## Résumé

Depuis 2013, la structure officielle de l'organe de décision sur les politiques fiscales mondiales au niveau de l'OCDE a changé. Les décisions ne sont plus prises par les 37 membres de l'OCDE, mais par 137 pays représentant toutes les régions du monde et tous les niveaux de développement à travers le 'cadre inclusif'. Les documents officiels insistent sur le fait que tous les pays participent sur un pied d'égalité, mais certains participants et observateurs ont souligné que les pays en développement se heurtent à des obstacles d'ordre pratique qui engendrent, dans les faits, une participation inégale. Dans cette publication, nous évaluons ces déclarations principalement à partir de 48 interviews menées avec des négociateurs, des décideurs politiques et autres acteurs impliqués dans les discussions mondiales sur la fiscalité. Nous observons que l'explosion du nombre des adhésions formelles des pays en développement n'a pas suscité un changement radical sur l'influence des ces derniers. Ce que les chiffres bruts laissaient présager. Nous observons que l'explosion du nombre d'adhésions formelles n'a pas suscité le changement radical dans l'influence des pays en développement que les chiffres bruts laissaient présager. Cela s'explique par une combinaison d'obstacles structurels non spécifiques au cadre inclusif et d'aspects problématiques dans le mode de fonctionnement de l'OCDE. À ce jour, les pays à faible revenu ont tout de même obtenu quelques modestes résultats et on observe les signes d'un acheminement progressif vers une présence plus efficace. Nous développons une typologie de mécanismes ayant engendré des résultats positifs : l'association avec les efforts des États plus puissants, l'anticipation des besoins des pays à faible revenu par le secrétariat de l'OCDE et par d'autres entités, la collaboration pour former des coalitions plus puissantes, et l'émergence de négociateurs experts ayant une autorité individuelle.

**Mots clé:** fiscalité internationale, entreprises multinationales, OCDE, cadre inclusif, négociations

**Rasmus Corlin Christensen** a récemment obtenu son doctorat de la Copenhagen Business School. Ses recherches portent principalement sur les fondements politiques et professionnels à l'origine des règles et pratiques dans la fiscalité internationale. Installé à Copenhagen, Rasmus travaille avec l'ICTD en tant que consultant en recherche et politiques publiques en lien avec les négociations mondiales sur la fiscalité de l'économie numérique.

**Martin Hearson** est chercheur au centre international sur la fiscalité et le développement au sein de l'institute of development studies. Ses recherches portent sur les politiques de fiscalité internationales sur les sociétés et plus particulièrement sur les relations entre les pays développés et les pays en développement. Il a auparavant travaillé sur l'économie politique internationale à la London School of Economics et dans le secteur caritatif pendant dix ans.

**Tovony Randriamanalina** est chercheuse indépendante travaillant sur la pertinence des règles existantes en matière de prix de transfert dans le cas particulier des pays en développement. Elle est titulaire d'un doctorat en droit fiscal international de l'université Paris-Dauphine. Avant de travailler dans le secteur académique, Tovony était inspectrice des

impôts à l'autorité fiscale malgache. Elle est par ailleurs diplômée de l'école nationale d'administration de Madagascar.

## Remerciements

Nous remercions toutes les personnes ayant participé de façon anonyme aux interviews pour leur générosité dans les partages d'idées et pour leur disponibilité dans le temps consacré. Nous remercions également le Centre de politique et d'administration fiscales du secrétariat de l'OCDE pour nous avoir partagé leurs données sur les relevés de présence des pays aux réunions et pour nous avoir communiqué, dès le début, leurs commentaires et suggestions. Aleix Montana et Katharina Kuhn ont apporté une excellente assistance au niveau des recherches. Nos collègues de l'ICTD et deux relecteurs anonymes ont par ailleurs apporté des commentaires bien utiles.

## Acronymes

AOA	Approche autorisée de l'OCDE
ATAF	Forum africain sur l'administration fiscale
BEPS	Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
CBCR	Déclaration pays par pays
CIAT	Centre inter-américain des administrations fiscales
CREDAF	Centre de Réflexion et d'Échange des Dirigeants des Administrations Fiscales
G20	Groupe du 20
G24	Groupe inter-gouvernemental des 24
CI	Cadre inclusif
EMN	Enterprises multi-nationales
OCDE	Organisation pour la Coopération et le Développement Économiques
ES	Établissement stable
PES	Présence économique significative
SGATAR	Groupe d'étude et de recherche sur l'administration fiscale d'Asie
TPG	Principes applicables en matière de prix de transfert
ONU	Organisation des Nations unies
WP1	Groupe de travail n°1 sur les conventions fiscales internationales
WP6	Groupe de travail n°6 sur l'imposition des entreprises multinationales
WP 10	Groupe de travail sur l'échange de renseignements
WP 11	Groupe de travail sur la planification fiscale agressive

# Sommaire

Résumé	3
Remerciements	4
Acronymes	4
<b>Introduction</b>	<b>6</b>
<b>1 Contexte: caractère inclusif des politiques fiscales internationales</b>	<b>7</b>
<b>2 Données et méthodes</b>	<b>10</b>
<b>3 Organisation des prises de décision sur les politiques fiscales internationales</b>	<b>11</b>
3.1 Participation des pays à faible revenu au sein du CI	12
3.2 Obstacles à l'implication des pays à faible revenu	14
3.3 Regarder au-delà des chiffres	16
<b>4 Exemples d'influence de pays à faible revenu</b>	<b>17</b>
<b>5 Mécanismes de l'influence des pays à faible revenu</b>	<b>19</b>
5.1 Association	20
5.2 Anticipation	21
5.3 Collaboration	25
5.4 Autorité individuelle	28
<b>6 Conclusions and recommandations</b>	<b>31</b>
<b>Références bibliographiques</b>	<b>35</b>
<b>Figures</b>	
Figure 1 Evolution du caractère inclusif dans la fiscalité mondiale	9
Figure 2 Chronologie des cas politiques	17
<b>Tableaux</b>	
Table 1 Composition de la population interrogée	10
Table 2 Comparer adhésion politique formelle et participation à la normalisation	13
Table 3 Participation des délégués non-OCDE selon les groupes de pays et régions	14
Table 4 Mécanismes d'influence des pays à faible revenu	20
<b>Encadrés</b>	
Encadré 1 Sixième méthode	20
Encadré 2 Déclarations pays par pays	23
Encadré 3 Frais de services techniques (comité fiscal de l'ONU)	24
Encadré 4 Présence économique significative	26
Encadré 5 Approche autorisée de l'OCDE	29

Si vous parlez de l'Afrique et des pays à faible revenu, il s'ensuit à coup sûr un silence presque total car seuls très peu [de pays à faible revenu] s'expriment, bien que certains aient un siège au cadre inclusif. Parce qu'on sait qu'avoir un siège est loin de suffire, et je pense qu'il s'agit du point le plus critiqué de la présentation officielle du CI par l'OCDE. (Ancien fonctionnaire d'un pays émergent)

## Introduction

Depuis un demi-siècle, les règles les plus influentes et les normes fiscales internationales sur les multinationales ont été formulées par un groupe sélectif de pays développés - l'OCDE. Les pays à faible revenu restent à l'extérieur.<sup>1</sup> Les normes qui en résultent sont fréquemment critiquées pour leur inadéquation avec les besoins des pays en développement. Il est souligné que ces règles sont complexes et vagues, ce qui signifie que les pays avec des ressources administratives limitées sont plus exposés à l'évitement fiscal (Durst 2019; Picciotto 2018). Par ailleurs, l'équité de la distribution des droits d'impositions sur les profits des multinationales a été remise en question (Brooks and Krever 2015; Christians and van Apeldoorn 2018a; Eyitayo-Oyesode 2020).

Depuis 2013, le paysage institutionnel a changé, amenant l'espoir que cette situation puisse, elle aussi, changer (Mason 2020). Sous l'impulsion du G20, les prises de décision à l'OCDE ont évolué permettant une ouverture des membres de l'OCDE vers le cadre inclusif (CI) qui regroupe aujourd'hui 137 juridictions. Quand il a été créé en 2016, le nombre de pays formellement impliqués dans le travail de l'OCDE sur la fiscalité a doublé. A la place du slogan *'if you're not at the table, you're on the menu'*, une version anglaise de l'expression française 'les absents ont toujours tort' - littéralement si vous ne faites pas partie de la table, vous serez au menu, une métaphore plus complexe est aujourd'hui nécessaire, prenant en compte la mise au point de recettes, de plans de table et d'ajustements du service en fonction des spécificités des régimes de chaque pays.

Avec 137 pays, le défi est de satisfaire simultanément de nombreux besoins à la fois nouveaux et divers et de maintenir un système cohérent de règles et de procédures d'élaboration. Les critiques déplorent un manque d'inclusion des pays à faible revenu (Christians and van Apeldoorn 2018b; Ndubai 2019). Le Forum africain sur l'administration fiscale (ATAF), un observateur du CI a par exemple souligné que 'la probabilité que les fonctionnaires des pays [africains] soient en mesure d'assister régulièrement aux réunions est assez réduite. Quand cela est toutefois possible, les capacités sont limitées dans la plupart du temps et ces fonctionnaires ont du mal à influencer le processus de prise de décision' (ATAF 2019: 12). D'autres répondants interviewés en charge de surveiller les politiques fiscales insistent cependant sur le fait que les pays à faible revenu ont un réel impact malgré leur handicap lié aux contraintes de capacités (Dickinson 2019; Inclusive Framework 2020; OECD 2020b).

Où est la vérité ? Cette publication étudie comment les pays à faible revenu ont exploité les opportunités fournies par le CI dans la définition des normes. Nous nous sommes basés sur des entretiens conduits en fin 2019 et 2020 avec 48 négociateurs, décideurs politiques et autres parties-prenantes. Nous avons également examiné les relevés de participation à partir des réunions du groupe de travail de l'OCDE et des documents d'orientation publiés. Nous

---

<sup>1</sup> Dans ce document, nous définissons les pays à faible revenu comme ceux qui figurent dans la classification des revenus "faibles" et "moyens inférieurs" de la Banque mondiale, et qui ne sont pas membres de l'OCDE ou du G20. Nous utilisons trois autres classifications de pays : membres de l'OCDE, pays du G20 non membres de l'OCDE, et autres. Les "pays du G20 non membres de l'OCDE" comprennent l'Argentine, le Brésil, la Chine, l'Inde, l'Indonésie, la Russie, l'Arabie saoudite et l'Afrique du Sud. La catégorie "Autres" comprend les autres pays et juridictions à revenu moyen supérieur et élevé, y compris un certain nombre de centres financiers offshore.

avons analysé sept études de cas sur les politiques de l'OCDE et du CI et sur une étude comparée au comité fiscal des Nations-Unies.

Il apparaît que l'expansion du CI n'a eu que peu de conséquences sur le nombre de pays à faible revenu présents aux réunions. Tel est le cas lors des réunions de travail technico-pratique sur les politiques pendant lesquelles la plupart des membres ne participent pas beaucoup. Cela s'explique par des obstacles structurels bien connus, non spécifiques au CI, mais qui se trouvent exacerbés par certains aspects du processus de prise de décision de l'OCDE. Ce sont par exemple le rythme et l'intensité des discussions, la culture d'élaboration des politiques, les coûts inhérents aux réunions régulières à Paris, ainsi que l'absence de traduction systématique et immédiate des documents et des réunions. Tout cela peut faire de l'OCDE un environnement peu avenant pour les délégués des États membres, mais plus particulièrement pour ceux des pays à faible revenu. De plus, nombreux sont ceux qui ont adhéré sans aucune intention d'influencer les normes, mais plutôt dans un esprit de recherche d'assistance technique ou de prestige, ou encore sous la pression de l'Union européenne.

Ce n'est cependant pas tout. Les mécanismes d'influence les plus efficaces ne dépendent pas de simples chiffres, ni même d'adhésions formelles au CI. En pratique, les intérêts des pays à faible revenu sont souvent avancés par quelques individus influents. Certains font partie de pays à faible revenu membres du CI, mais d'autres font partie de pays hors CI avec un rôle d'observateur, des secrétariats d'organisations fiscales internationales ou régionales, du G20 ou des pays de l'OCDE, ou encore de la société civile.

À partir de la littérature existante sur la participation des pays à faible revenu à la diplomatie économique, nous pouvons identifier quatre mécanismes de changements favorables aux pays à faible revenu :

- Premièrement, les pays à faible revenu peuvent profiter des réformes engagées par les pays de l'OCDE plus puissants ou par des pays du G20, entraînant une évolution par *association*.
- Deuxièmement, des individus influents, notamment les personnels du Secrétariat et des délégués des pays plus puissants, peuvent *anticiper* et promouvoir les intérêts des pays à faible revenu.
- Troisièmement, la *collaboration* entre pays à faible revenu avec d'autres pays partageant les mêmes intérêts, peut renforcer l'influence des délégués clés. De telles collaborations existent avec le G24 et l'ATAF.
- Quatrièmement, des personnes douées d'expertise, d'expériences personnelles et de réseaux représentant les pays à faible revenu représentent l'*autorité individuelle* dans les négociations.

Les résultats atteints via ces dynamiques restent, à l'heure actuelle, modeste. Cependant, on observe une tendance croissante vers une participation plus efficace. Pour maintenir cette évolution, nous formulons plusieurs recommandations à l'endroit des parties prenantes, qui sont notamment les donateurs, les organisations internationales et les pays à faible revenu eux-mêmes. Nos recommandations pourraient renforcer la collaboration entre les pays à faible revenu, résoudre les obstacles structurels et améliorer l'efficacité des négociateurs experts.

Notre analyse est limitée aux cadres institutionnels existants, particulièrement ceux de l'OCDE et du CI. Nous fournissons ici le premier compte rendu comparatif complet au niveau micro des pays en développement dans ces institutions. Notre objectif n'est pas d'interroger la légitimité des institutions, ni de tirer des conclusions sur le système fiscal mondial dans sa globalité. En revanche, notre analyse donne un certain éclairage sur la pertinence de formes institutionnelles particulières dans la gestion des besoins actuels en termes de coopération.

# 1 Contexte: caractère inclusif des politiques fiscales internationales

Pendant près d'un siècle, les règles fiscales internationales et les principaux États impliqués dans leur élaboration et leur révision sont restés étonnamment stables. Malgré cela, au cours de cette période, le débat entre les pays 'développés' et les pays 'en développement' au sujet du contenu des règles fiscales internationales s'est retrouvé mêlé à des tensions au sujet des institutions au sein desquelles elles sont établies (Hearson 2021; Jogarajan 2018).

Lorsque l'OECE, prédécesseur de l'OCDE, commença dans les années 50 à envisager de travailler sur la coopération fiscale, ses partisans remarquèrent qu'il serait plus facile d'avancer 'au sein d'un groupe de nations partageant le même état d'esprit' plutôt que dans les groupements plus larges de la Société des Nations ou de l'ONU (OEEC 1956: 1). (OECE Un groupe *ad hoc* d'experts de l'ONU, maintenant sous la forme du comité des Nations-Unies sur les affaires fiscales, fut par la suite créé. Mais, avant qu'il ne publie sa convention cadre en 1980, l'OCDE avait déjà, de ses propres mots, 'pris les rênes du développement des normes et des directives fiscales' (cité dans Christians 2010: 2). Les accords fiscaux entre pays à faible revenu sont toujours plus emprunts du modèle de l'OCDE que de celui de l'ONU (Hearson 2016; Wijnenand de Goede 2014).

Depuis le début du 21<sup>ème</sup> siècle, la position de leader de l'OCDE au sein de la coopération fiscale internationale a été remise en cause tant au niveau de contenu qu'au niveau des résultats. La légitimité en termes d'apports porte sur le processus d'établissement des normes, étant donné la nature non représentative de l'adhésion à l'OCDE. Premièrement, cela a entravé les efforts visant à contraindre des centres financiers offshores à se conformer aux standards de l'OCDE (Sharman 2006), et après la crise financière mondiale, l'OCDE a réalisé qu'elle avait besoin d'un soutien des grandes économies émergentes pour maintenir sa position de leader (Mason 2020). En parallèle, les pays à faible revenu et les organisations de la société civile ont commencé à exprimer leurs inquiétudes vis-à-vis de la marginalisation de l'ONU dans la coopération fiscale (Lesage, McNair and Vermeiren 2010; Mminele 2015). En termes de résultats, l'ambiguïté et la complexité des standards de l'OCDE ont généré des questions sur leur adéquation avec les contextes légaux et administratifs des pays à faible revenu aux ressources limitées (Valderrama 2018). Ces mêmes problématiques ont mené à une crise de légitimité des États de l'OCDE eux-mêmes, à l'heure où l'évitement fiscal des sociétés fait la une des journaux (Christensen and Hearson 2019).

En réponse, l'OCDE a agrandi sa sphère travaillant sur élaboration des normes fiscales. Pour les impôts sur les sociétés, elle a procédé en plusieurs étapes (see Figure 1). Premièrement, le plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (BEPS) a accueilli huit pays ne faisant pas partie de l'OCDE ou du G20, plus la Colombie et la Lettonie lesquels travaillent en tant qu'"associés" (OECD 2014). À partir de janvier 2015, d'autres pays et des instances régionales ont été invités à assister aux réunions sur les travaux de l'OCDE. Bien que n'ayant pas officiellement le droit de prendre part aux processus de décision, la littérature de l'OCDE avait une vision optimiste selon laquelle 'non seulement les pays en développement vont être en mesure d'influencer et de parvenir à mieux comprendre le processus du BEPS, mais les membres de l'OCDE et les associés de BEPS seront également aux premières loges pour prendre en compte les

perspectives spécifiques et les problématiques qui concernent les pays en développement'.<sup>2</sup> Avant mai 2015, les 62 pays étaient 'directement impliqués dans le développement des mesures du BEPS'.<sup>3</sup> Les pays à faible revenu parmi eux étaient le Bangladesh, le Kenya, le Nigéria, le Maroc, les Philippines, le Sénégal, la Tunisie et le Vietnam.<sup>4</sup>

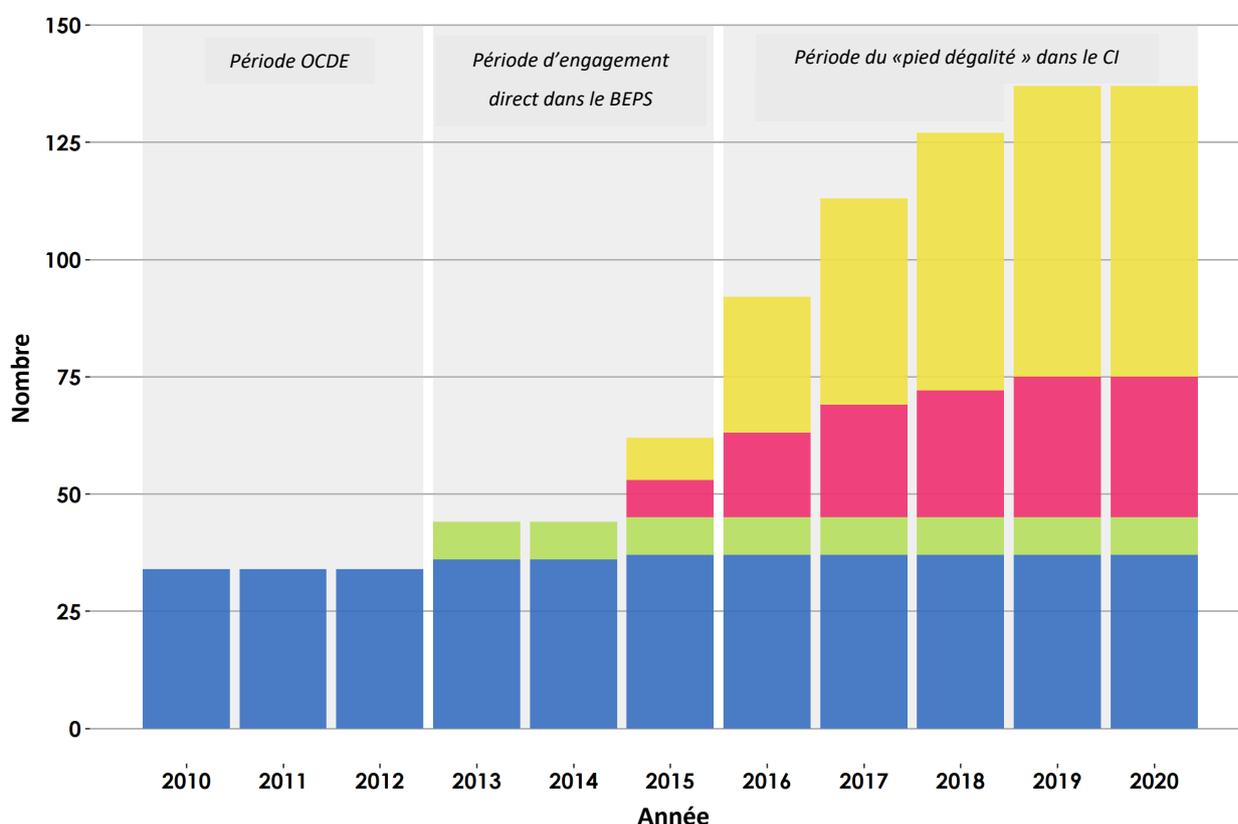
La même année, le G20 soutenait la démarche de l'OCDE pour instaurer le CI 'avec la participation de pays et juridictions non membres du G20 intéressés qui s'engagèrent à mettre en œuvre le BEPS, y compris des économies en développement, sur un pied d'égalité' (G20 2015: 15). Le domaine d'action du CI couvre 'le développement des standards sur les problématiques en lien avec le BEPS et examiner et contrôler la mise en œuvre du BEPS dans son intégralité' (OECD 2020a). Le nombre de membres s'élève aujourd'hui à 137 pays.

**Figure 1<sup>5</sup>**

### Evolution du caractère inclusif dans la fiscalité mondiale

*Pays participant à la normalisation fiscale de l'OCDE/CI sur la période 2010-2020*

**Membres OCDE**, **pays du G20 non OCDE**, **pays à faible revenu** et **autres**



L'élaboration des normes fiscales centralisée par l'OCDE est loin d'être la seule au sein des régimes de gouvernance mondiale à évoluer vers un système plus ouvert. Mais elle est unique dans la rapidité avec laquelle cette évolution s'est effectuée. Dans la gouvernance du commerce, par exemple, les pays à faible revenu adhéraient depuis des décennies à l'Accord

<sup>2</sup> OCDE (2014) 'The BEPS Project and Developing Countries: From Consultation to Participation', [www.oecd.org/ctp/strategy-deepening-developing-country-engagement.pdf](http://www.oecd.org/ctp/strategy-deepening-developing-country-engagement.pdf), p2.

<sup>3</sup> OCDE (2015) 'Meeting of the Council at Ministerial Level, 3-4 June 2015', C/MIN (2015) 8, [www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=C/MIN\(2015\)8&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=C/MIN(2015)8&docLanguage=En), p4.

<sup>4</sup> Colombie, Lettonie and Lituanie ont par suite rejoint l'OCDE.

<sup>5</sup> Compilé à partir des données de l'OCDE figurant dans les dossiers des auteurs.

général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT) avant qu'un nombre conséquent remettent en question le noyau historique (Michalopoulos 1999). Le multilatéralisme fiscale offre donc un contexte de recherche particulièrement intéressant de par son expérience quasiment instantanée de l'intégration massive de pays à faible revenu au sein d'une gouvernance mondiale menée par les pays de l'hémisphère nord.

## 2 Données et méthodes

Cette étude est basée sur trois sources : les relevés de présence, les interviews et les documents stratégiques. Première source, les relevés de présence des réunions du groupe de travail de l'OCDE entre 2015 et 2019 ont été cordialement mis à notre disposition par le Secrétariat de l'OCDE. Cela nous a permis d'identifier les pays à prioriser pour les interviews et de réaliser l'analyse quantitative présente en Section 3.

Deuxièmement, nous avons conduits des interviews semi-structurées avec 48 négociateurs, bureaucrates et acteurs de la normalisation fiscale mondiale (voir Tableau 1). Avec les restrictions de déplacement de 2020, la plupart des interviews ont été réalisées par téléphone ou par visioconférence. Notre échantillonnage était stratégique, visant un échantillon représentatif dans trois groupes : les responsables gouvernementaux, les fonctionnaires du Secrétariat de l'OCDE et d'autres organisations internationales, et d'autres acteurs. Une version de travail de la publication ici-présentée a fait l'objet d'un examen par les membres du Secrétariat de l'OCDE, qui nous ont transmis par écrit leurs commentaires et nous ont rencontrés afin de discuter de notre analyse.

**Tableau 1 Composition de la population interrogée**

Caractéristiques	Nombre	Proportion
<i>Sexe</i>		
Masculin	29	60%
Féminin	19	40%
<i>Poste actuel</i>		
Représentant/délégué national	21	44%
Bureaucrate international	7	15%
Organisation fiscale régionale	6	13%
Autre	14	29%
<i>Région (nationalité)</i>		
Est-asiatique et Pacifique	3	6%
Europe et Asie centrale	15	31%
Amérique latine et Caraïbes	8	17%
Moyen orient et Afrique du nord	1	2%
Amérique du nord	3	6%
Afrique sub-saharienne	18	38%

Dans un premier temps, nous avons suivi une approche d'interviews par questions ouvertes, identifiant ainsi des thèmes et des cas politiques particuliers. Ensuite, nous avons adopté une structure plus technique, visant à obtenir des preuves confirmant ou infirmant nos premières observations. Par suite, nous avons suivi un processus de codage qualitatif visant à identifier des thèmes dans nos notes et compte-rendus d'interviews (Clarke, Braun and Hayfield 2007; Schreier 2012). Dans cette publication, les citations issues des interviews sont anonymisées.

Enfin, nous avons complété les données issues des interviews et des relevés de présence par une analyse du contenu de documents pertinents : avis des politiques publiques, documents consultatifs et lettres de commentaires, articles de journaux et commentaires.

Nous avons examiné deux séries de documents sur chaque dossier politique clé : (a) tout document en lien avec la politique – document de travail, lettre de consultation, communiqué de presse, rapports et orientation – publiés par les organisations internationales dans le cadre du processus de prise de décision, et (b) tous les articles – actualité, commentaires, analyses politiques – publiés dans *Tax Notes International*, une revue internationale de référence pour les praticiens et les décideurs en politiques fiscales.

### 3 Organisation des prises de décision sur les politiques fiscales mondiales

Une communication typique faite à la suite d'une réunion générale du CI souligne l'adoption des normes et politiques fiscales mondiales par l'ensemble de ses membres.

Le cadre inclusif du BEPS, qui réunit 137 pays et juridictions sur un pied d'égalité dans le cadre des négociations multilatérales des règles fiscales internationales, a décidé pendant sa réunion [plénière] des 29-30 Janvier de procéder à une négociation à deux piliers afin de répondre aux enjeux fiscaux de la numérisation.<sup>6</sup>

Derrière de telles déclarations se cache une structure à trois étages de la prise de décision : plénière, groupe d'orientation et groupes de travail. Au niveau politique le plus élevé, les plénières convient les hauts fonctionnaires fiscaux de presque tous les pays membres du CI ainsi que des observateurs d'organisations régionales et internationales. Les séances plénières permettent d'évaluer les progrès et de prendre les décisions finales, par consensus, concernant les propositions préparées pour les instances subordonnées. L'assemblée plénière est l'instance officielle de prise de décision, et la dernière étape dans un processus qui identifie et résoud les désaccords entre les pays en amont. Beaucoup de personnes interviewées décrivent ces réunions comme étant chorégraphiées :

C'est un espace de validation où tout a été bien préparé et orchestré (...) la sauce est prête, le plat est servi. Si vous dites qu'il manque du sel, que vous voulez ajouter un ingrédient (...) ils vous diront que le plat est prêt. C'est au niveau du groupe d'orientation que le plat est préparé.  
(Pays à faible revenu)

Les négociations les plus intenses ont lieu au sein du groupe d'orientation malgré son statut consultatif. Avec plusieurs réunions par an, il rassemble 24 personnes de pays membres ou non du comité de l'OCDE sur les affaires fiscales.<sup>7</sup> Les membres du groupe de pilotage sont nommés par les États. Ils sont formellement élus par l'ensemble des membres du CI, mais participent en leur nom propre. Le processus électoral est lourdement influencé par le Secrétariat de l'OCDE qui identifie les personnes capables et influentes tout en s'assurant de l'équilibre géographique.

Les groupes de travail sont des groupes techniques officiellement ouverts aux représentants de tous les pays du CI. Ils incluent généralement 40 à 60 experts et se réunissent deux à quatre fois par an. Quatre groupes de travail jouent un rôle majeur dans l'élaboration des

---

<sup>6</sup> OCDE 'La communauté internationale renouvelle son engagement à déployer un effort multilatéral pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie', [www.oecd.org/fr/fiscalite/la-communaute-internationale-renouvelle-son-engagement-a-deployer-un-effort-multilateral-pour-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.htm](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/la-communaute-internationale-renouvelle-son-engagement-a-deployer-un-effort-multilateral-pour-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.htm)

<sup>7</sup> Cette distinction est valable pour les membres de l'OCDE comme pour les non-membres de l'OCDE, à l'exception de l'Argentine, qui n'est pas membre de l'OCDE mais qui participe à la CFA en tant qu'associé. [www.oecd.org/tax/beps/steering-group-of-the-inclusive-framework-on-beps.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/steering-group-of-the-inclusive-framework-on-beps.pdf)

normes fiscales internationales : WP1 sur les conventions fiscales, WP6 sur les prix de transfert, WP10 sur l'échange de renseignements et WP11 sur la planification fiscale agressive. Pour chaque groupe de travail, un président, un vice président et un bureau travaillent avec le Secrétariat pour orienter le processus **de normalisation**.

L'organisation administrative de l'OCDE consiste essentiellement en son secrétariat du Centre de politique et d'administration. Contrairement à l'autre grande instance de l'OCDE travaillant sur la normalisation fiscale mondiale notamment le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, le CI n'a pas de secrétariat dédié séparé. À la place, une dérogation aux règles habituelles de l'OCDE autorise son Centre de politique et d'administration à recruter des personnels venant des États membres du CI : l'équipe inclut des personnes venant du Brésil, du Cameroun, de Chine, de Colombie, du Costa Rica, d'Égypte, d'Inde, du Kenya et du Pakistan (Dickinson 2019). Tandis que le secrétariat du Forum mondial a été dirigé par des indiens et des brésiliens depuis 2012, l'OCDE n'a pas nommé un seul directeur ou chef d'unité venant d'un pays non-membre pour les travaux liés au BEPS. Ensemble, le secrétariat et les groupes de travail travaillent sur les analyses techniques et le développement des politiques. Quand c'est possible, les questions politiques sont gérées au niveau du groupe d'orientation et soutenues en assemblée plénière, même si certaines décisions finales sur des sujets contentieux sont prises directement à l'assemblée plénière.

Tandis que l'OCDE est souvent vu comme à l'opposée de l'ONU – la première incluant des États alors que la seconde des individus - le **comité de pilotage du CI** de l'OCDE et le comité de l'ONU sur les affaires fiscales sont plus similaires qu'il n'y paraît. Il s'agit dans les deux cas de groupes de 25 membres environ, mélanges d'une moitié membre de l'OCDE et une autre moitié non-membre. Les experts participent en leurs noms propres. Les secrétariats jouent un rôle central dans la définition de la composition des groupes. Les travaux les plus pratiques sont organisés à travers des groupes de travail thématiques. Il n'y a qu'un faible superposition entre le comité de pilotage du CI et le comité de l'ONU sur les affaires fiscales (deux personnes au moment où l'on écrit ce rapport), mais de nombreux membres du comité de l'ONU sur les affaires fiscales sont des membres actifs des groupes de travail de l'OCDE.

Cela dit, il existe d'importants contrastes entre les deux instances. Le plus évident étant qu'ils ont différents mandats : celui du comité de l'ONU sur les affaires fiscales inclut une obligation 'de prêter une attention particulière aux pays en développement et aux pays en transition économique' (Economic and Social Council 2004, para. (d)(v)). Il existe également deux différences importantes au niveau institutionnel. Premièrement, le comité de pilotage du CI travaille officiellement sur la base du consensus alors que le comité de l'ONU sur les affaires fiscales statue sur la base du principe de majorité. Deuxièmement, le secrétariat de l'OCDE dispose de bien plus de ressources que le comité de l'ONU sur les affaires fiscales : le premier employant plus de 100 spécialistes dédiés à ses travaux sur la fiscalité (même si ces ressources humaines ne participent pas toutes directement au CI), tandis que le second n'emploie que quelques experts.

### **3.1 Participation des pays à faible revenu au sein du CI**

La question se pose de savoir où, au sein de cette structure multi-niveaux, les pays à faible revenu participent-ils? Nous observons des variations significatives dans les instances OCDE/CI (Table 2). En termes de participation officielle, le nombre de pays non-membres de l'OCDE a été décuplé entre 2013 et 2019. Les pays non-membres de l'OCDE sont maintenant plus nombreux que les pays membres de l'OCDE à près de 3 pour 1, et 22 pour

cent des membres du CI sont des pays à faible revenu.<sup>8</sup> Presque la totalité des 137 membres participent aux assemblées plénières avec au moins un délégué. Au niveau politique, le Comité de pilotage ou Groupe de pilotage est constitué à parts égales de pays membres et non-membres de l'OCDE. En début 2020, trois de ses 24 membres (soit 12,5 pour cent) venaient de pays à faible revenu. La participation varie cependant de manière significative. Parmi les personnes interviewées, beaucoup ont fait des commentaires sur l'efficacité des membres du Comité de pilotage ou Groupe de pilotage de l'OCDE : certains étaient fréquemment cités comme étant des négociateurs productifs tandis que d'autres n'assistaient aux réunions que de manière erratique ou ne parvenaient pas à s'exprimer.

**Tableau 2**

**Comparer l'adhésion aux structures du CI et la participation à l'élaboration des normes fiscales**

*Proportion des adhésions et des présences aux réunions des instances clés (2019) par groupements de pays*

Groupe	Cadre inclusif	Groupe d'orientation	Présence au groupe de travail
Membres OCDE	27.0%	50.0%	77.4%
Pays du G20 non-OCDE	5.8%	25.0%	10.2%
Pays à faible revenu	21.9%	12.5%	5.4%
Autres	45.3%	12.5%	7.0%

Les retours d'expérience dans les groupes de travail sont également divers. Ici, l'implication des pays à faible revenu est en pratique significativement à la traîne par rapport à celle des membres officiels. En 2019, seulement 5,4 pour cent des participants aux groupes de travail représentaient des pays à faible revenu.<sup>9</sup> Il en va de même pour les bureaux des groupes de travail où la participation des pays à faible revenu est presque inexistante. Exception isolée, le Nigéria a un représentant élu membre du bureau et vice-président du WP6. Dans l'ensemble, les pays non-OCDE représentent moins de 25 pour cent des participants aux groupes de travail, malgré le fait qu'ils représentent près de 75 pour cent des membres du CI. Ces chiffres montrent une faible augmentation par rapport à 2015, avant la création du CI, quand la participation des pays à faible revenu était à 4 pour cent, et la participation globale des pays non-OCDE était de 19 pour cent.

En désagrégant davantage la distribution de la participation aux groupes de travail, on révèle des participations très inégales au sein des pays non-OCDE. Parmi 100 pays non-OCDE membres du CI, 70 n'ont pas assisté à une seule réunion de groupe de travail en 2019. Parmi ceux qui y ont assisté, la participation était fortement dominée par les grandes économies émergentes d'Asie (Tableau 3). En moyenne, les pays du G20 non-OCDE ont participé à 50 pour cent des réunions de groupe de travail proposées tandis ce chiffre était de 4 pour cent sur la période 2015-2019 pour les pays à faible revenu.

<sup>8</sup> Pour une explication des catégories de pays, voir pied de page 1.

<sup>9</sup> Les données fournies par l'OCDE couvrent les groupes de travail 1,6,10 et 11.

**Tableau 3****Participation des délégués des pays non-OCDE par groupe de pays et de régions***Pourcentage de la participation des délégués des pays non-OCDE au groupe de travail depuis leurs adhésions au CI (2015-2019)**Share of possible OECD Working Party meetings attended by non-OECD delegates since joining standard-setting work (2015-2019)*

Groupe de pays	Participation <sup>1</sup>	Région	Participation <sup>1</sup>
G20 non-OCDE	50%	Sud-asiatique	19%
Autres	6%	Est-asiatique et Pacifique	12%
Pays à faible revenu	4%	Amérique latine et Caraïbes	12%
		Afrique sub-saharienne	10%
		Europe et Asie centrale	10%
		Moyen-orient et Afrique du nord	2%
		Amérique du nord	0%

<sup>1</sup> Nous supposons que les délégués pourraient techniquement participer à toutes les réunions dès leur première année en tant que membre.

**3.2 Obstacles à l'implication d'un pays à faible revenu**

Ce faible niveau de participation est le résultat de trois raisons liées entre elles : des obstacles structurels globaux à la participation, des aspects spécifiques dans la façon de travailler à l'OCDE/CI qui amplifient ces obstacles, et de faibles attentes quant aux gains potentiels à une participation.

Les obstacles structurels sont constitués de contraintes de ressources et de désengagement du politique (see ATAF 2019).<sup>10</sup> Les études portant sur les négociations des conventions fiscales bilatérales dans les pays à faible revenu montrent que les fonctionnaires des services fiscaux sont fréquemment poussés vers les environnements de négociation à cause des priorités définies par leurs ministres des finances. Très peu de travail en amont est réalisé pour évaluer les risques de la négociation ou pour formuler les positions de négociation (Aukonobera 2012; Hearson 2021; Mutava 2019; Quinones Cruz 2012). Les négociateurs ont besoin d'un soutien technique et politique puissant. Cela inclut les ressources pour se préparer et pour pouvoir participer aux négociations et un mandat pour tenir les positions litigieuses. Sans cela, les résultats sont inévitablement fortement biaisés par rapport aux partenaires de négociation.

De nombreuses personnes interviewées ont déclaré qu'elles ne pourraient pas justifier une grande participation aux négociations du CI quand cela génère des coûts considérables chez eux. Une grande majorité de ces personnes étaient d'avis que leurs responsables politiques n'étaient pas engagés de manière adéquate et que leurs collègues des finances n'étaient pas familiers avec les implications d'une adhésion au CI. Plusieurs ont décrit comment la pression exercée pour joindre le CI était venue de leur ministère des finances, inconscients des coûts de conformité et de participation.<sup>11</sup> En effet, quelques pays ont rejoint le CI suite au plaidoyer des décideurs politiques des services des impôts.

<sup>10</sup> La faible participation des pays à faible revenu n'est pas propre à la fiscalité, mais est commune à tous les domaines de la politique mondiale. La littérature sur les négociations commerciales, par exemple, souligne que la capacité technique et la coordination intragouvernementale sont essentielles pour que les pays à faible revenu puissent participer de manière effective à l'élaboration de politiques techniquement complexes (Apecu 2013).

<sup>11</sup> Les décisions d'adhésion de certains pays résultent de pressions coercitives, en particulier la menace d'une liste noire de l'UE (Collin 2020).

Les décideurs politiques disent : 'ça a l'air super, vite on y va'... nous revenions vers le ministère et parlions encore et encore du CI... A un moment, [notre pays] avait fait ce [constat] de nombreuses fois, et nous n'étions pas encore au stade où les bénéfices surpassent les coûts. (Pays à faible revenu)

Evidemment, si vous m'aviez demandé, est ce que vous êtes d'accord de rejoindre le CI, en tant qu'administration fiscale, je vous aurais dit non. Mais maintenant que nous y sommes, nous essayons d'en tirer le maximum. (Pays à faible revenu)

Plusieurs facteurs spécifiques au CI rendent les participations constructives plus difficiles. Le premier est l'engagement financier et humain pour permettre aux délégués fiscaux de se rendre à Paris. Même si le budget de déplacement est parfois disponible via des organismes donateurs ou via l'OCDE, cela ne peut pas couvrir tous les coûts de participation, et particulièrement les coûts de renonciation :

Pour venir à Paris, assister à une réunion du groupe de travail pendant une ou deux semaines, vous devez avoir vos billets d'avion, votre hébergement à Paris et vous devez payer une indemnité de subsistance pour ces quelques jours, cela revient extrêmement cher.  
(Organisation fiscale régionale)

Les grands pays disposent de ressources plus importantes, et ils ont des équipes dédiées à la lecture et au commentaire des documents de l'OCDE. Je peux témoigner que je lisais parfois les documents dans l'avion, et pendant que j'étais à l'OCDE, je devais encore diriger mon service et faire mon travail du jour, tout en essayant de participer à la réunion.  
(Pays du G20 non membre de l'OCDE)

Le passage à des réunions virtuelles au cours de l'année 2020 a diminué les coûts de participation, permettant ainsi une participation plus large, mais les inconvénients incluent l'absence d'interactions informelles qui aident les nouveaux participants à créer des contacts avec des intervenants plus expérimentés.

La rapidité de l'élaboration des politiques est un autre problème majeur. Bien que la rapidité soit parfois une nécessité en politique, le contre argument d'une participation inclusive de qualité doit être reconnu. Comme l'a dit une des personnes interrogées, "une des choses que j'ai apprises rapidement est : tu n'es pas à jour de tous les documents qui sortent, et ils vont passer à autre chose, et avant que tu ne t'en rendes compte, tu as accepté une décision parce que tu n'as pas exprimé de réserve". (pays G20 non-OCDE). L'ATAF a récemment déclaré que '[de nombreux] pays [africains] commencent à s'inquiéter de l'écart qui se creuse entre le rythme de l'évolution des normes mondiales et leur capacité à relever les défis de mise en œuvre que ces changements apporteront à l'Afrique (...) au point que les pays africains ne participeraient tout simplement pas malgré la signature d'accords au niveau politique" (ATAF 2019 : 16).

Une difficulté supplémentaire réside dans ce que certains participants ont décrit comme un environnement 'brutal' et 'intimidant', en particulier lors des réunions des groupes de travail. D'après l'un d'eux, 'la plupart des délégations ont peur de dire quelque chose qui sera corrigé par un délégué d'un pays développé' (autre pays). Un obstacle de taille en termes de connaissance technique est ici combiné à la discipline sociale. Et plusieurs délégués ont fait état de cas où ils s'étaient sentis frustrés parce qu'ils ne connaissaient pas - ou n'aimaient pas - les règles informelles du jeu.

Cet environnement difficile est aggravé par certaines exigences liées au travail dans une langue étrangère. Bien que les plus grandes réunions et les documents importants soient

traduits, les réunions du groupe de pilotage ne le sont pas et les documents produits dans l'urgence commencent à circuler avant d'être traduits. ' La plupart du travail est fait en anglais et les documents et notes sont également en anglais. Parfois les documents dans [notre langue] arrivent avant la réunion, mais assez tardivement' (pays à faible revenu). Pour beaucoup de pays à faible revenu, cela crée un double désavantage, rendant plus difficile la discussion des positions au sein du gouvernement, ainsi que l'intervention à Paris.

Les délais courts contribuent à la troisième grande difficulté : il y a la perception selon laquelle les négociations du CI sont structurées autour des besoins, des priorités et des objectifs des plus grandes économies et que les pays à faible revenu n'ont pas d'autre choix que d'acquiescer.

Parfois on parvient à un 'consensus' juste parce que les pays en développement ne veulent pas retarder le processus. (Organisation fiscale régionale)

Il y a une sacrée pression sur les petits pays pour qu'ils ne refusent pas un consensus, une énorme pression pour ne pas retarder la salle. (Pays de l'OCDE)

De nombreux pays ont rejoint le CI ou envoyé des délégués à des réunions sans aucune attente vis-à-vis de leur influence pratique sur l'établissement des normes. Les représentants, les observateurs et autres parties prenantes des pays à faible revenu sont réalistes au sujet de la déclaration d'être sur un « pied d'égalité », ou d'une représentation équilibrée. Ils reconnaissent que le CI est centré sur les instruments de l'OCDE et dominé par les grandes économies. Bien que beaucoup voient l'intérêt d'y participer, cela ne vient pas de leurs attentes d'avoir d'une influence transformatrice :

Je n'ai jamais eu le sentiment de ne pas être autorisé à exprimer mes avis. J'exprime librement mes opinions et j'ai le sentiment d'être entendu. Mais je ne m'attends pas à avoir de l'influence au bout du compte lors de la prise de décision. (Autre pays)

Bien entendu, ils se concentrent sur le modèle [de convention] de l'OCDE. La position de l'OCDE est prédéfinie et même si vous êtes à la table des négociations, ils ne vont pas faire les choses différemment. [Notre] modèle suit celui de l'ONU et de l'ATAF, et l'OCDE ne va pas se baser davantage sur la source... [C'] est là que je suis le moins actif car mon point de vue est totalement différent et je ne veux pas faire de vague. (Pays à faible revenu)

Quand nous écrivions les [principes applicables en termes de prix de transfert], nous sommes arrivés et avons dit 'regardez, il y a d'autres approches' et les autres ont répondu, 'qu'est ce que vous racontez ? nous avons une approche OCDE ; nous développons cela comme un document de l'OCDE.' (Pays à faible revenu)

### **3.3 Regarder au-delà des chiffres**

Tant le faible nombre de pays à faible revenu participant que leurs faibles attentes impliquent un pessimisme quant à leur capacité d'influence. Toutefois, nos études de cas donnent des raisons d'être optimistes. L'efficacité déclarée des interventions de certains participants en est la clé. Un membre du WP6 d'un pays de l'OCDE a parlé de 'voix particulièrement fortes' parmi les pays à faible revenu lors des discussions sur la fiscalité sur le numérique de 2019 : [Dans] les réunions [des groupes de travail] de l'OCDE, les contributions de certains membres du CI sont probablement aussi nombreuses [que] celles des pays de l'OCDE'. Il convient donc de souligner que le nombre de pays participant ou intervenant n'est pas un indicateur fiable de l'ampleur de l'influence réussie. Les représentants du Secrétariat l'ont clairement fait savoir :

Nous sommes dans une fiction où 137 membres ont tous leur mot à dire. Vous avez des groupes de pays, et même pour le G5 [France, Allemagne, Espagne, Italie et Royaume-Uni], en avoir un dans la réunion est suffisant. Pour les pays africains, vous n'avez pas besoin de 40 pays présents à la table des négociations, ce n'est pas un bon usage des ressources. (Organisation internationale)

Tant qu'il y a deux ou trois délégués qui peuvent parler, ensuite les autres préservent leur voix et votent à la fin. Et c'est comme cela que ça marche dans les deux camps. (Organisation internationale)

Le nombre et la nature des participants peuvent affecter profondément les dynamiques de discussion. Lors de nos interviews, nous avons tenté de comprendre comment les intérêts des pays à faible revenu ont été pris en considération dans les négociations du CI malgré le petit nombre de participants actifs. La prochaine partie de ce rapport développe les exemples d'influence, puis les mécanismes par lesquels ils ont eu lieu.

## 4 Exemples d'influence des pays à faible revenu

Cette section présente un aperçu des développements politiques entre 2012 et 2019 sur lequel nous nous sommes concentrés. Suite à nos premières interviews et à l'analyse documentaire, nous avons identifié huit décisions politiques autour desquelles nous structurons notre étude (Figure 2).<sup>12</sup> Trois décisions sont issues de la 'période BEPS' de 2013 à 2015. À ce stade, les pays à faible revenu n'avaient pas de siège formellement reconnu à l'OCDE, mais malgré cela, des déclarations d'influence ont été faites par l'OCDE elle-même, par nos interlocuteurs ou par une organisation fiscale régionale.<sup>13</sup> Cela comprend:

- l'intégration de la 'sixième méthode' pour les prix de transfert, prévalente en Amérique latine, dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (TPGs);
- l'introduction de règles de déclaration pays par pays pour les entreprises multinationales (EMN), ainsi que de normes minimales pour les pays concernant la collecte et l'échange de ces données; et,
- l'omission de l'obligation de participer à l'arbitrage obligatoire et contraignant issu des standards minimum du BEPS sur le règlement des litiges et des options par défaut prévus dans l'instrument multilatéral du BEPS.

Nous n'avons pas été en mesure de trouver des preuves montrant que les pays à faible revenu ont été les premiers moteurs de ces décisions. À l'inverse, elles ont été menées par des pays membres de l'OCDE et les pays du G20 non-OCDE, comme l'Argentine, l'Inde ou l'Afrique du sud. Les conséquences de ces décisions n'ont pas été largement adoptées par

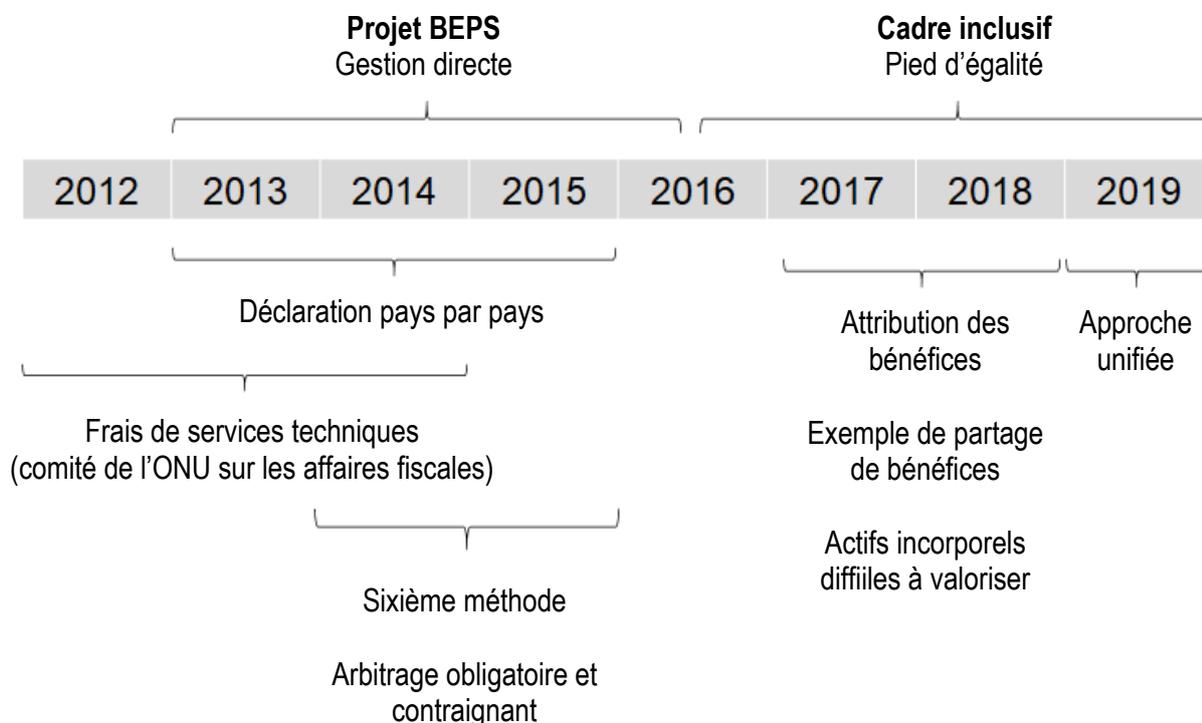
---

<sup>12</sup> Nos critères étaient les suivants : (1) Les décisions devaient concerner la normalisation en matière de règles fiscales mondiales pour les entreprises. (2) Elles devaient être des décisions politiques claires, distinctes et définitives - entraînant ou non la modification des normes internationales. (3) Il devait y avoir une préférence définie de la part de (certains) pays à faible revenu pour le contenu du (non-)changement des normes. (4) Les décisions devaient avoir été attribuées par certains acteurs, au moins en partie, aux actions des pays à faible revenu. (5) Les cas suggérés devaient être corroborés par un nombre suffisant d'entretiens pour fournir des données adéquates. (6) Nous avons arrêté le calendrier des cas au début de 2020, pour éviter d'étudier des objectifs mobiles.

<sup>13</sup> D'autres éléments du paquet BEPS, tels que la limitation des déductions d'intérêts et les règles anti-abus des conventions, ont également été parfois cités comme étant des résultats bénéfiques pour les pays à faible revenu, mais non attribués à leurs actions.

les pays à faible revenu, et nous n'avons pas trouvé de preuve indiquant un potentiel changement à ce niveau.

**Figure 2 Chronologie des décisions prises**



Pendant la période d'application du CI, à partir de 2016, le nombre de membres politiques officiels a augmenté de manière significative. Nous avons analysé quatre décisions prises durant cette période :

- ajout de contenu dans les instructions sur les attributions de bénéfiques aux établissements stables soulignant que certains pays n'avaient pas soutenu l'approche autorisée de l'OCDE incorporée dans le modèle de convention de l'OCDE de 2010 ;
- ajout d'un exemple pratique basé sur un modèle d'entreprise courant dans les pays africain dans la section des **TPG** sur l'application de la méthode de partage des bénéfiques ;
- reconnaissance de la possibilité d'évaluations ex-post des transactions impliquant des actifs incorporels difficiles à valoriser ;
- développement d'une approche unifiée pour mettre à jour les règles en réponse aux défis de la numérisation de l'économie, suite à la diffusion de trois propositions de membres du CI, l'une d'elles sur la présence économique significative (SEP) venant du G24.

De manière générale, il semble évident que les pays à faible revenu ont activement fait des propositions, principalement dans le groupe de travail WP6 et au sein du groupe d'orientation politique.<sup>14</sup> Le taux de succès ici est positif pour les petits changements visant à

<sup>14</sup> D'autres discussions du CI, notamment sur les transactions financières et le concept de contrôle des TPG, ont également été mentionnées comme résultant de l'engagement proactif des pays à faible revenu, mais nous n'avons pas été en mesure de recueillir suffisamment de preuves pour les évaluer.

sécuriser l'espace politique des pays à faible revenu. Le seul changement majeur proposé (en partie) par les pays à faible revenu – la présence économique significative – n'a eu que peu d'impact au niveau technique, mais a influencé l'issue des débats.

Finalement, dans l'étude comparative 2012-2014 du comité de l'ONU sur les affaires fiscales, nous avons étudié les débats sur un article portant sur les frais de services techniques. Le nouvel article inclut dans la Convention cadre de l'ONU sur la fiscalité est le changement politique le plus tangible constituant un succès de la part des pays à faible revenu dans la modification des standards fiscaux à l'échelle mondiale.

## 5 Mécanismes de l'influence des pays à faible revenu

La bibliographie sur la diplomatie économique renvoie à deux grandes thématiques pouvant permettre d'expliquer les succès ou les échecs rencontrés par les pays à faible revenu lors des négociations. Premièrement, l'essentiel de la littérature renvoie à la capacité des États entiers à former et bénéficier d'une coalition comme condition indispensable au succès (Kahler and Odell 1989; Narlikar 2003). Lorsqu'ils font face à l'opposition de pays plus puissants, les pays à faible revenu ont besoin d'alliances avec un poids économique suffisant pour être influent et assez cohérent pour rester unis jusqu'à l'issue des négociations. Les grands marchés émergents apportent un poids économique et des capacités de négociations considérables, et ils bénéficient de l'importance stratégique des rôles de premiers plans et des appels à l'équité, à la justice et au développementalisme (Hopewell 2015; Narlikar 2010; Vickers 2013). Cependant, les intérêts des pays ne sont jamais parfaitement en phase et certains blocs ont plus de succès que d'autres dans la construction et le maintien d'une position commune.

Une deuxième tendance dans la littérature se concentre sur les individus qui négocient et sur deux aspects en particulier. Premièrement, les positions qui s'offrent à un négociateur sont définies par le contexte domestique, et le besoin de conserver le soutien de ses supérieurs (directeurs technocratiques, responsables politiques et groupes ciblés). Dans les faits, les négociateurs négocient simultanément avec les composantes domestiques et internationales (Bayne and Woolcock 2011; Putnam 1988). Deuxièmement, les capacités des négociateurs dépendent de leur maîtrise des détails techniques et de leur aptitude à naviguer dans les eaux politiques d'une communauté transnationale experte, ce qui est particulièrement difficile à faire pour les nouveaux arrivants (Adler and Pouliot 2011; Checkel 2005; Johnston 2008). L'OCDE est souvent identifiée comme un endroit où les communautés exercent une influence considérable sur les négociations (Heydon 2011; Marcussen 2001).

Nous avons combiné ces perspectives théoriques avec les données des entretiens afin de développer une typologie des mécanismes qui peuvent engendrer des changements favorables aux pays à faible revenu (voir Tableau 4). Nous marquons une différence entre les mécanismes par lesquels les pays à faible revenu mènent le changement et ceux par lesquels d'autres mènent ce changement. Les deux premiers mécanismes sont menés par d'autres pays : l'*association* est un mécanisme centré sur l'État dans lequel de petits États se greffent aux actions d'États plus grands, tandis que l'*anticipation* fait référence aux actions prises par les personnels du secrétariat ou par d'autres délégués au nom des pays à faible revenu. Les deux mécanismes restants placent les pays à faible revenu en position de pilotage : la *collaboration* est un mécanisme centré sur l'État se produisant lorsque les pays à faible revenu construisent des alliances eux-mêmes ou avec des marchés émergents, tandis que l'*autorité individuelle* fait référence à la direction par des experts représentant les pays à faible revenu. Bien que leurs concepts soient différents, ces mécanismes sont

significativement interconnectés et se renforcent souvent mutuellement. Pour rester brefs, notre analyse va se concentrer sur les discussions détaillées portant sur des exemples sélectionnés parmi ceux listés dans la section 4 – ceux qui représentent le mieux les quatre dynamiques en jeu. De brèves descriptions de chaque exemple seront données dans les boîtes info.

**Tableau 4 Mécanismes de l'influence des pays à faible revenu**

		Moteur du changement	
		Pays à faible revenu	Autres
Niveau d'analyse	États	Collaboration	Association
	Individus	Autorité individuelle	Anticipation

## 5.1 Association

Souvent, les pays à faible revenu bénéficient des positions avancées par des pays plus grands et plus puissants, sans mobilisation active de leur part. L'*association* est à considérer comme un effet de cascade des bénéfices au profit des pays à faible revenu venant des actions des membres de l'OCDE ou, plus fréquemment, des grande économies émergentes. Ce mécanisme est devenu plus courant avec l'augmentation de l'influence des pays comme l'Argentine, la Chine ou l'Inde au sein des institutions historiquement dominées par les pays du Nord, en particulier à travers le G20. Même si de nombreux bénéfices apparaissent sous la forme de réformes institutionnelles (ex. l'élargissement du nombre de membres au CI), nous nous concentrons ici sur les changements au niveau des normes internationales. Les pays du G20 non-OCDE peuvent partager des préférences avec les pays à faible revenu à cause de similarités dans leurs structures économiques, ex. la dépendance aux exportations de produits de première nécessité. Les points communs peuvent aussi apparaître au niveau idéologique, ex. sur l'équité et le concept d'inclusion. Cependant, l'association est aussi la dynamique dans laquelle les pays à faible revenu ont le moins d'emprise et les économies émergentes n'ont pas toujours les mêmes intérêts que les pays à faible revenu.

### Encadré 1 Sixième méthode

Utilisée par les pays d'Amérique latine et en Zambie, cette méthode est basée sur le principe de raccourci à une analyse complète des prix de transfert pour les produits de consommation en utilisant les prix de marché comme points de référence. Elle a été défendue à l'OCDE par une coalition latino-américaine soutenue par d'autres marchés émergents riches en ressources et des acteurs des pays à faible revenu dans le contexte de l'action 10 du BEPS, mais a connu un rejet brutal. Selon un négociateur d'un pays de l'OCDE, 'cela allait à l'encontre d'oppositions très fortes de la part de certains pays et de certains délégués – je pourrais mentionner les USA – qui disaient nous ne voulons absolument pas que cela apparaisse dans les principes applicables (TPGs)... Donc cette opposition était assez claire... et impliquait que c'était très compromis'. Une solution de compromis a été finalement adoptée dans les TPG, dans laquelle les prix de marché étaient acceptés comme points de référence à utiliser dans les analyses de prix de transfert sous la méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP), sans en spécifier la mise en œuvre détaillée. Un élément clé de la méthode d'origine des Argentins, dans laquelle le prix de marché est déterminé sur la base de la date d'export, est la limitation à des cas où le contribuable ne peut pas fournir ou ne fournit pas des preuves suffisantes de la date réelle ou appropriée pour l'évaluation du prix.

Les associations étaient particulièrement fréquentes dans la période BEPS, quand les pays à faible revenu avaient peu d'implication formelle dans l'OCDE. Bien que plusieurs décisions politiques de cette période soient mentionnées comme traitant des inquiétudes des pays à faible revenu, elles résultaient en fait principalement des préférences des membres de l'OCDE ou des grandes économies émergentes. La sixième méthode est peut-être l'exemple

le plus illustratif (voir Boîte 1), bien qu'elle s'applique également à l'arbitrage obligatoire et contraignant, aux déclarations pays par pays, aux actifs incorporels difficiles à valoriser, et à l'approche unifiée. Les personnes interrogées ont déclaré que l'incitation à la formalisation de la sixième méthode dans les TPG venait des pays d'Amérique latine qui l'avaient déjà dans leurs législations, en particulier l'Argentine, avec le soutien d'autres économies émergentes favorables à une simplification des méthodes d'établissement des prix de transfert. 'La pression venait principalement des BRICS... ces pays étaient ceux qui avaient vraiment beaucoup à dire', déclare une personne interviewée (pays à faible revenu), bien que les personnels du secrétariat de l'ATAF aient également expliqué qu'ils avaient soutenu une alliance au sein des pays riches en ressources.

Bien que des efforts diplomatiques considérables aient été déployés pour trouver un compromis, l'adoption de la version de l'OCDE a été limitée jusqu'à présent, bien qu'elle ait été intégrée dans l'approche suggérée par l'ATAF pour la législation sur les prix de transfert, et que l'Argentine ait abrogé sa sixième méthode et réformé sa législation nationale pour l'aligner sur les décisions de l'OCDE (Mallaand Godoy 2019).

L'utilisation des prix du marché public comme points de référence pour fixer le prix des transactions sur les produits de base est cependant déjà répandue en Afrique, même si elle apparaît rarement dans la législation. Comme l'a expliqué une personne africaine interrogée: "La plupart des pays africains utilisent cette méthode comme vérification croisée, après avoir utilisé l'analyse [des prix de transfert]. Vérifier ce qu'ils obtiennent, pour générer un degré de satisfaction" (pays à faible revenu). De la même façon, les personnes que nous avons interrogées ont décrit l'inclusion de la sixième méthode dans les principes directeurs de l'OCDE comme une "victoire", car elle constitue une approbation de cette pratique courante :

Le grand succès est la simple reconnaissance de la sixième méthode par l'OCDE. Même s'ils la présentent comme une méthode subsidiaire, le fait qu'elle soit reconnue la met en avant... Quand vous avez affaire aux contribuables et autres, cela aide que quelque chose soit reconnu. (Pays à faible revenu)

L'importance de la reconnaissance par l'OCDE est, dans un sens, qu'elle réduit les différends en matière d'interprétation et qu'elle réduit également la mesure dans laquelle l'UE ou des formations similaires accuseraient l'Afrique d'agir unilatéralement. (Organisation fiscale régionale)

L'association va probablement rester une dynamique importante contribuant à faire évoluer les normes fiscales mondiales dans le bon sens pour les pays à faible revenu à court terme, d'autant plus qu'ils rattrapent les pays du G20 et de l'OCDE en matière de participation technique à l'élaboration des normes (voir section 3.1). Il pourrait leur être bénéfique d'identifier les moyens de tirer profit des changements apportés par les pays de l'OCDE ou, plus particulièrement, par les pays émergents du G20. Toutefois, la dépendance à long terme à l'association laisse les pays à faible revenu vulnérables aux changements de préférences des économies émergentes, par exemple la Chine a commencé à s'écarter de son alignement historique sur les pays à faible revenu dans les discussions sur la fiscalité mondiale (Christensen et Hearson 2021 ; Hearson et Prichard 2018).

## 5.2 Anticipation

Conscients de la participation limitée des pays à faible revenu, les fonctionnaires des secrétariats des organisations internationales – et quelques autres fonctionnaires provenant d'autres pays ou de la société civile - anticipent et préconisent des politiques en faveur des pays à faible revenu, sans que ces derniers ne fassent activement valoir leurs préférences. L'élaboration des politiques de l'OCDE est déjà fondée sur l'anticipation : plusieurs personnes interrogées ayant une expérience des secrétariats ont évoqué le pouvoir et la

responsabilité qui découlent du fait qu'ils "tiennent la plume". L'anticipation est rarement isolée des autres mécanismes examinés, mais elle est souvent nécessaire pour réussir, car elle agit comme un déclencheur ou une force motrice. La qualité de l'anticipation et la combinaison avec d'autres mécanismes sont essentielles pour déterminer la pertinence d'une nouvelle mesure pour les pays à faible revenu.

L'anticipation implique souvent de se faire une idée de ce qui est dans l'*intérêt* des pays à faible revenu, et pas seulement des positions qu'ils peuvent adopter. Elle exige une bonne connaissance du contexte des pays à faible revenu, ce qui, selon de nombreuses personnes interrogées, constitue un défi pour le CI étant donné le fossé qui sépare les réalités de l'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et celles des pays à faible revenu. Certaines personnes ont estimé que la situation s'améliorerait. Le personnel du Secrétariat et les délégués des pays de l'OCDE interagissent davantage avec les délégués des pays à faible revenu, tant au sein du CI que dans d'autres situations, par exemple les négociations de conventions fiscales ou d'autorités compétentes :

En travaillant ensemble sur des affaires et en échangeant des points de vue, vous renforcez les capacités et vous obtenez réellement des informations sur ce qui est important pour [les pays à faible revenu] en termes de politique et sur les lacunes du système fiscal international actuel. Vous pouvez tirer beaucoup de choses de ces interactions par rapport à une intervention de deux minutes lors de la réunion du CI. (Pays de l'OCDE)

Au moins, les gens se rendent compte maintenant que les choses ne sont pas pareilles... Je me souviens d'une réunion où je leur ai dit le nombre de contrôleurs fiscaux que nous avons dans un pays et quelqu'un a dit "oh, c'est moins que ce que nous avons dans un petit bureau". Je crois que nous avons lancé un processus mais je peux vous dire que nous n'en sommes pas encore là. (Pays à faible revenu)

Pour illustrer l'importance d'une bonne anticipation, nous comparons deux cas qui ont tous deux commencé par une anticipation : la déclaration pays par pays (CBCR) et les frais de service technique (article 12A). Le premier a produit un résultat qui n'a pas été largement adopté par les pays à faible revenu, tandis que le second a eu un impact transformateur sur les pratiques de négociation.

## Encadré 2 Déclaration pays par pays (CBCR)

Défendue par des militants de la société civile, la CBCR met en place un système de déclaration financier des entreprises qui ventile les informations financières clés par juridiction. Elle a été adoptée par le gouvernement britannique lors de sa présidence du G7 en 2013 et a été inscrite à l'ordre du jour du BEPS en tant qu'outil d'évaluation des risques pour les administrations fiscales. Trois aspects ont été jugés problématiques par les personnes interrogées dans les pays à faible revenu : (1) Plutôt que de créer un régime basé sur la publication de rapports CBCR ou sur leur dépôt par les entreprises multinationales dans chaque pays où elles opèrent, la norme minimale du BEPS exige le dépôt uniquement dans le pays d'origine. Les autres pays peuvent accéder aux nouveaux rapports si un traité est en place et sous de strictes garanties de confidentialité. (2) Les informations contenues dans les rapports CBCR omettent des données clés sur les transactions entre parties liées au sein de l'entreprise multinationale, ce qui accroîtrait leur utilité pour identifier les éventuels transferts de bénéfices. (3) Seules les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 750 millions d'euros sont tenues de déclarer, ce qui exclut beaucoup d'entreprises multinationales présentant un intérêt pour les pays à faible revenu. Le taux d'adoption par les pays à faible revenu a été faible et, cinq ans après l'adoption de la CBCR par le G20 et l'OCDE, seul un pays à faible revenu - le Pakistan - a des relations d'échange actives lui permettant de recevoir des rapports pays par pays.<sup>15</sup>

La CBCR a été décrite à la fois comme "la seule grande victoire du projet BEPS" par un ancien fonctionnaire d'un pays au marché émergent et comme "un grand échec" par un fonctionnaire d'un pays à faible revenu. Les défenseurs avaient vu juste qu'une large couverture et un mécanisme accessible de transfert de données seraient essentiels pour rendre la CBCR utile. Cependant, les gouvernements des grands pays de l'OCDE - dont le Royaume-Uni - ainsi que les entreprises ont fortement plaidé pour limiter l'accès aux nouvelles données de la CBCR (Christensen 2020) :

Certains pays en voie de développement souhaitaient avoir plus d'informations. (...) Mais une grande partie de cette discussion était rendue difficile par l'argument selon lequel ces informations étaient sensibles. (Pays de l'OCDE).

Les pays à faible revenu se sont peu mobilisés en faveur de la proposition, mais ses partisans ont souligné ses avantages potentiels. Une fois à l'ordre du jour, elle a été adoptée par les membres du G20 non membres de l'OCDE, qui ont cherché sans succès à étendre la proposition au-delà de ce qui était soutenu par les principaux membres de l'OCDE. L'ATAF s'est impliquée mais n'a eu que peu de moyens d'influence (Burow 2014). Nos entretiens ont révélé que le concept suscite aujourd'hui un enthousiasme généralisé parmi les autorités fiscales des pays à faible revenu, associé à une certaine frustration quant à la conception des règles. Les exigences de mise en œuvre sont considérées comme onéreuses, surtout si on les compare à l'utilité limitée des données :

Nous avons mis en place un grand nombre de ressources pour rien. Si la... l'administration fiscale avait complété son cadre juridique en signant des accords avec les autorités compétentes, et si elle avait finalisé la configuration de sa plateforme d'échange, elle aurait pu recevoir des CBCR de juridictions étrangères. Mais de telles déclarations ne contiendraient... pas d'informations suffisamment détaillées pour guider les contrôles fiscaux. A cause de cela et des coûts de mise en conformité avec la norme, la CBCR ne présente, à ce stade, qu'un intérêt limité pour [notre]

<sup>15</sup> OCDE 'Country-by-Country reporting exchange relationships', Septembre 2020, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beeps/country-by-country-exchange-relationships.htm>

administration fiscale. Toutefois, comme elle fait l'objet d'une norme minimale à laquelle [nous sommes] attachés, des mesures sont prises pour la mettre en œuvre.

La CBCR peut être considérée comme une occasion manquée, une réforme fondée en grande partie sur l'anticipation qui est considérée comme problématique ou non pertinente par la plupart des pays à faible revenu. Comme l'a dit une personne interrogée, "c'est pour cela qu'aujourd'hui nous ne sommes pas en mesure de dire dans quelle mesure les pays africains en ont bénéficié" (pays à faible revenu). Ce sentiment de désaffection explique qu'il n'y ait pas eu d'effort concerté de la part des pays à faible revenu pour pousser à des changements majeurs de la norme CBCR lors d'une révision de 2020..

### **Encadré 3 Frais de services techniques (comité de l'ONU sur les affaires fiscales)**

En 2014, le comité des Nations unies sur les affaires fiscales a décidé d'inclure un nouvel article, le 12A, dans la prochaine mise à jour de son modèle de convention sur la double imposition entre pays développés et pays en développement, publié en 2017. Cet article donne aux États sources - en particulier les pays à faible revenu - le droit de taxer les frais de services techniques payés à l'extérieur par une entreprise de l'État source. Bien que l'inclusion d'un tel article dans les conventions fiscales ait été la politique de nombreux pays à faible revenu pendant des années, son adoption sur le modèle des Nations unies a été contestée au sein de la commission. La plupart des membres des pays de l'OCDE s'y sont opposés, et la décision finale a été prise à la majorité absolue. L'adoption a été rapide : depuis 2017, des clauses relatives aux frais de services techniques ont été incluses dans plus de la moitié des conventions fiscales signées par les pays à faible revenu, contre environ un tiers au cours des dix années précédentes.<sup>16</sup>

Le cas sur les frais de services techniques est un exemple plus réussi d'anticipation. Les travaux sur l'article 12A ont été menés par un membre du comité originaire d'un pays de l'OCDE, avec la contribution technique essentielle d'un conseiller canadien et l'appui initial du membre indien du comité. Ils n'auraient pas abouti sans le soutien affirmé de quelques experts de pays de l'OCDE et du secrétariat des Nations unies. Les membres des pays à faible revenu l'ont soutenu, mais ont parfois semblé constituer une majorité silencieuse :

Le sous-comité était dirigé par un membre de l'OCDE, qui avait à cœur les intérêts des pays en développement... Elle s'est attachée à faire passer un article. Cela a contribué à renforcer la position des pays en développement. (Pays à faible revenu)

Je soutenais aussi activement et fermement l'introduction du 12A, et j'étais très frustré... [de] la façon dont ce travail était bloqué par les délégués des États-Unis et du Royaume-Uni et d'autres pays de l'OCDE. (Pays de l'OCDE)

Les membres des pays en développement, bien qu'ils ne fassent pas de vague, quand cela comptait, quand il s'agissait de voter, ils étaient là. (Organisation internationale)

Ce soutien latent des pays à faible revenu reflète une différence essentielle entre la CBCR et le 12A, deux réformes controversées marquées par l'anticipation. La CBCR est issue d'une discussion partie du haut et les pays à faible revenu n'avaient aucune expérience de son utilisation. À l'opposé, l'article 12A était basé sur les expériences et les préférences des pays à faible revenu, souvent inclus dans leur pratique conventionnelle existante ainsi que dans leurs lois nationales. Ceux qui ont dirigé les travaux sur l'article 12A pouvaient anticiper avec confiance car ils disposaient d'un modèle politique existant. Une coalition de pays à faible revenu pouvait également être mobilisée plus facilement car les membres du comité issus de

<sup>16</sup> Explorateur des conventions fiscales, <http://treaties.tax>

ces pays avaient une expérience personnelle et des positions de négociation nationales sur lesquelles s'appuyer. Le membre de la commission du Sénégal, par exemple, a présenté un document sur le 12A en s'appuyant sur l'expérience de négociation de son pays. Et les membres de la commission des pays africains se sont inspirés de leur expérience lors de discussions cruciales : "Plusieurs arguments soutenaient que le [12A] était trop large, qu'il était trop confus. Mais certains pays en développement l'ont inscrit dans leurs traités [comme nous], c'était une ligne rouge pour nous" (pays à faible revenu).

La comparaison entre le 12A et la CBCR met en lumière les différentes structures de prise de décision. Bien que les compositions du comité des Nations unies sur les affaires fiscales et du groupe d'orientation soient globalement similaires, la probabilité qu'un résultat aux Nations unies se rapproche des pratiques et préférences des pays à faible revenu est plus élevée, car il n'est pas nécessaire de parvenir à un consensus. Au CI, l'exigence de consensus signifie que les propositions anticipant les intérêts des pays à faible revenu sont susceptibles d'être diluées : 'On a l'impression que le secrétariat de l'OCDE écoute les pays en développement mais que les grands pays ne le font pas et avancent têtes baissées quoi qu'il arrive', a déclaré une personne interviewée. L'inconvénient de la prise de décision à la majorité est que les pays puissants ne peuvent pas être contraints de respecter une décision avec laquelle ils ne sont pas d'accord.

L'anticipation a un potentiel évident à mesure que les pays à faible revenu s'intègrent davantage dans la normalisation fiscale mondiale. Cependant, comme l'association, elle laisse une grande marge de manœuvre à de puissants acteurs centraux, souvent de grandes économies de l'OCDE et des bureaucrates clés. Cela signifie que les décisions peuvent souvent se contenter de reproduire la structure de pouvoir vertical descendant existante. Une bonne pratique de l'anticipation implique de l'intégrer dans une approche ascendante, en s'inspirant de l'expérience des pays à faible revenu. Si elle est associée à une collaboration ou à une autorité individuelle, l'anticipation peut être plus efficace, comme l'illustrent les résultats contrastés de la CBCR et du 12A.

### **5.3 Collaboration**

La collaboration est le mécanisme le plus manifestement impliqué lorsque les communications sur le CI mettent l'accent sur ses 137 membres. Si les pays à faible revenu travaillent ensemble, et avec d'autres pays ayant des intérêts communs, ils devraient tirer une influence considérable de la combinaison de leur taille économique et de leur force diplomatique. Mais le travail en coalition nécessite la mobilisation de ressources diplomatiques pour former et faire avancer une position unifiée. Bien qu'il soit envisageable qu'une coalition puisse inclure de grands membres du G20 et des petits pays à faible revenu, nous distinguons la collaboration de l'association en ce sens qu'elle implique une participation active des pays à faible revenu à la formulation des positions, plutôt que des retombées indirectes des positions formulées par des pays plus puissants.

La collaboration est familière dans d'autres domaines de la gouvernance économique mondiale, comme le commerce (Lee 2009 ; Narlikar and Tussie 2004). Les négociations du cycle de Doha de l'OMC ont été caractérisées par un terrain mouvant de coalitions fondées sur les intérêts des pays à faible revenu, leur permettant de former des coalitions étroites sur des questions spécifiques et de grouper leurs capacités de négociation (Hopewell, 2015). De la même manière, le G24 a été créé pour aider les pays à faible revenu à s'organiser autour des délibérations du FMI, et le G77 pour l'ONU. On peut penser à des coalitions sur un spectre entre deux types d'idées : des blocs de longue date basés sur de larges bases géographiques, culturelles ou autres, et des alliances temporaires basées sur des questions spécifiques. Narlikar et Tussie affirment que dans les négociations commerciales, les coalitions les plus efficaces combinent les attributs des deux types : une cohésion

pragmatique et une expertise centrée sur un objectif unique, mais aussi une base normative et une capacité d'apprentissage.

Les véhicules de collaboration les plus remarquables dans le cadre du CI ont été le G24 et l'ATAF. Les autres organisations mentionnées par les personnes interrogées sont le Centre Sud, le CIAT, le SGATAR et le CREDAF. Mais contrairement au G24 et à l'ATAF, ils n'ont pas organisé et dirigé des interventions politiques clés. L'ATAF se distingue par son rôle de chef de file dans la plupart des affaires de l'époque du CI, et notre discussion est donc axée sur l'Afrique. Quant au G24, le cas du PES a représenté sa première incursion dans le CI.

#### **Encadré 4 Présence économique significative**

Dans le cadre des travaux du premier pilier du cadre inclusif sur la fiscalité numérique, la contribution la plus ambitieuse impliquant les pays à faible revenu a été la proposition de PES soumise par le G24, l'une des trois propositions des membres du CI pour la réaffectation des droits d'imposition circulant au sein du CI en 2018. Elle proposait qu'une entreprise ait un lien imposable dans un pays en l'absence d'une présence physique si une masse critique de certains facteurs était présente, notamment les revenus des ventes de biens et de services effectuées par des moyens numériques, les bases d'utilisateurs et les apports de données associées, et le volume de contenu numérique. Les profits seraient attribués à ce pays sur la base d'un formulaire utilisant quatre facteurs : les ventes, les actifs, les employés et les utilisateurs. Le secrétariat de l'OCDE a finalement élaboré une "approche unifiée" pour sortir les négociations de l'impasse dans laquelle elles se trouvaient, ce qui a fait l'objet de négociations à partir de la fin de l'année 2019. Ni les délégués du G24 ni les fonctionnaires du secrétariat de l'OCDE que nous avons interrogés n'ont estimé que l'approche unifiée comportait des éléments techniques spécifiquement basés sur la proposition de PES, contrairement à d'autres propositions.<sup>17</sup>

Bien qu'il soit nouveau dans le domaine de la normalisation fiscale mondiale, le G24 bénéficie d'un soutien politique, provenant directement des diplomates de haut niveau des ministères des affaires étrangères et des finances. Ces personnes ne représentent pas leur pays au sein du CI et il était initialement difficile pour le G24 de constituer un réseau de délégués des pays concernés pour les négociations fiscales. Il s'étend sur de grands marchés émergents dotés de capacités importantes, comme le Brésil et l'Inde, et sur des pays à faible revenu, comme le Nigeria, le Ghana et le Gabon. Inévitablement, certains membres sont plus impliqués que d'autres dans la formulation de positions communes. Selon un responsable du secrétariat de l'OCDE, 'certains hauts fonctionnaires du G24 ont pris leurs distances par rapport aux présentations de points de vues en bloc, voyant les risques qu'un raisonnement par bloc nuise aux chances de consensus et en raison des intérêts divers des pays dans les groupements établis' (Dickinson 2019). Pour parler ouvertement, le G24 est parfois présenté comme un véhicule des positions indiennes, et le rôle de premier plan de l'Inde au sein du G24 est indissociable de son succès. Comme l'a déclaré une personne interrogée impliquée à la fois dans le G24 et dans d'autres collaborations, 'lorsque les commentaires [du G24] ont semblé être en conflit avec les positions [du CI], il y a eu une réticence à contrarier l'Inde, qui joue un rôle de premier plan dans les questions fiscales du G24, et le G24 a donc été entendu principalement en raison de son adhésion' (pays à faible revenu). La rédaction initiale de la proposition de PES a été menée par l'Inde et la Colombie et est en partie basée sur le droit national indien. Néanmoins, notre échantillon d'entretiens comprenait des fonctionnaires de sept États membres du G24, et nous avons observé une large propriété collective :

<sup>17</sup> Le "montant B" est la composante de l'approche unifiée pour laquelle les pays à faible revenu ont exprimé le plus d'intérêt, mais il ne repose pas sur une proposition des pays à faible revenu: c'est un exemple d'anticipation par le secrétariat de l'OCDE. Il "n'aurait tout simplement pas vu le jour sans l'influence des pays en développement", selon une personne ayant participé au processus de rédaction.

Cela n'aurait pas fait l'objet de la réunion ministérielle ou de notre communiqué si l'Inde n'en avait pas été le président [mais] personne dans le groupe ne pense que c'est une proposition de l'Inde, que c'est vraiment l'Inde. (Organisation internationale)

Je ne peux prétendre à aucune idée personnelle, ce que je peux dire c'est que nous sommes d'accord avec le concept, nous comprenons le concept même s'il est difficile à accepter pour les gens du monde développé, nous le considérons comme plus simple et beaucoup plus facile à mettre en œuvre...SEP le principe, l'idée vient du G24 et il y a des contributions de tout le monde. (Pays à faible revenu)

La collaboration du G24 par l'intermédiaire du groupe d'orientation du CI est particulièrement importante : ici, le G24 comptait sept membres représentés en 2020.

Il a été très utile qu'ils puissent assister aux réunions du [groupe d'orientation] en tant que représentants de leur pays, mais ils savent qu'il y a des points de vue communs. C'est très important. Ils en ressortent plus forts, dans une certaine mesure... Parce qu'ils ont une vision collective, c'est ce qui a permis d'intégrer certains points de vue dans la discussion. (Organisation internationale)

Bien que la proposition de PES ait fait des vagues, un représentant du G24 a décrit l'approche unifiée comme 'très loin de ce que j'appellerais une victoire du G24 ou des pays en développement' (autre pays). En revanche, son impact était visible dans son effet sur les procédures et les normes institutionnelles, signalant l'arrivée d'une nouvelle alliance puissante au sein et autour du G24 dont les intérêts devaient être anticipés (Athanasiou 2019). Comme l'a expliqué le même fonctionnaire :

'Rassembler certains pays du monde en développement en un seul bloc a certainement valu la peine pour le secrétariat afin de s'assurer que nous étions également d'accord avant de présenter certaines des décisions, ou au moins de savoir quels seraient les problèmes... Je pense donc que l'une des victoires est que vous recevez maintenant ces appels, vous recevez ces documents [à l'avance]'. (Autre pays)

A l'inverse, l'ATAF repose moins sur le soutien et l'engagement politiques que sur les interventions techniques.<sup>18</sup> Les membres et le secrétariat de l'ATAF sont actifs au niveau des groupes de travail et du groupe d'orientation. L'ATAF participe par le biais d'une collaboration entre les représentants des pays et les observateurs, ces derniers comprenant le personnel du secrétariat et des membres de pays ne faisant pas partie du CI. De nombreuses personnes interrogées ont noté que la perception d'un bloc africain donne aux pays africains une voix plus forte que celle des autres pays à faible revenu :

Je pense qu'on pourrait dire sans risque - et ce n'est nullement péjoratif - qu'un pays en développement plus influent ou des personnes du continent africain, leurs opinions auraient naturellement plus de poids si des décisions devaient finalement être prises. Et nous comprenons parfaitement cela, car vous avez affaire à un bloc de pays. (Autre pays)

La principale ressource de l'ATAF est la collaboration technique, qui permet aux États africains de surmonter leurs contraintes de capacité individuelles. De nombreuses personnes interrogées ont déclaré qu'il y avait un large respect pour les interventions africaines dans le groupe de travail 6 sur les prix de transfert en particulier. L'un des éléments de ce respect est

---

<sup>18</sup> L'ATAF cherche à palier au manque de soutien politique à haut niveau en appelant à la mobilisation, notamment l'Union africaine (African Union (2020) 'Outcome Statement – 4<sup>th</sup> High Level Policy Dialogue', 27 August, <https://au.int/en/pressreleases/20200827/outcome-statement-4th-high-level-policy-dialogue>).

la présence du personnel du secrétariat de l'ATAF parmi les délégués nationaux "d'arrière-ban" pour articuler les positions, ainsi que le comité technique sur la fiscalité transfrontalière (CBT), créé en 2015. Il se réunit avant les principales réunions des groupes de travail et du groupe d'orientation et a publié une série de notes techniques sur la numérisation.

Nous envoyons ces personnes du CI pour qu'elles participent à des discussions de très haut niveau mais aussi à des discussions techniques, et le problème est qu'elles ne savent pas vraiment ce qu'elles pensent. Il s'agit donc aussi d'aider ces pays à définir ce qu'ils veulent. Et c'est l'une des choses pour lesquelles l'ATAF a été bon. (Organisation fiscale régionale)

Je pense que l'ATAF a également joué un rôle important. Je l'ai davantage constaté dans les réunions en face-à-face. (...) Les membres de l'ATAF étaient très bons en face à face, ils vont encore apporter leur contribution maintenant, mais cela a aidé de pouvoir parler pendant la pause café. Ils ont été très écoutés. (Pays de l'OCDE)

Le G24 et l'ATAF illustrent le fait que la collaboration peut donner du pouvoir aux pays à faible revenu qui n'ont pas ou peu de capacité d'influence s'ils sont seuls. Cela inclut les pays qui ne sont même pas encore officiellement membres du CI : l'ATAF et le G24 comprennent tous deux des pays non membres du CI, dont les experts nationaux ont joué un rôle clé dans l'élaboration et la promotion de positions politiques au CI par l'intermédiaire de ces organisations. Contrairement à l'idée reçue selon laquelle 'les petits États peuvent influencer les résultats, mais seulement s'ils s'assoient à la table des négociations' (Brazys 2014 : 648), nos exemples au CI illustrent le fait que l'influence peut se faire malgré l'absence de siège officiel. Comme l'a déclaré un fonctionnaire d'un pays du G24 non membre du CI, la valeur du G24 était de 'faire valoir nos points de vue dans le CI, et d'être constamment au courant de ce qui s'y passe, sans en être membre' (pays à faible revenu).

#### **5.4 Autorité individuelle**

Si la puissance économique, seule ou par le biais de la collaboration, est un facteur incontournable déterminant l'influence des délégués sur la politique fiscale internationale, leurs qualités personnelles et leur réputation déterminent également l'influence qu'ils exercent sur les décisions politiques (Christensen 2020 ; Picciotto 2015 ; Seabrooke et Wigan 2016). L'*autorité individuelle* couvre les cas où des personnes clés de pays à faible revenu développent et défendent avec succès une position politique spécifique sur la base de compétences et d'une autorité personnelles reconnues. L'expertise technique et les relations interpersonnelles sont souvent le ciment des collaborations et un facteur permettant de bonnes anticipations.

Dans le cadre de la gouvernance mondiale, l'expérience, le professionnalisme et la socialisation des personnes qualifiées peuvent permettre aux pays à faible revenu de pénétrer efficacement dans l'élaboration des politiques techniques des organisations internationales (Apecu 2013). En investissant dans leurs experts, les pays peuvent activement cultiver cette forme d'influence, qui a manifestement permis de représenter efficacement leurs intérêts dans les institutions de gouvernance mondiale (Eskelinen et Ylönen 2017 ; Shaffer, Sanchez et Rosenberg 2008).

Plusieurs aspects du processus de prise de décision du CI rendent cette dynamique particulièrement importante. L'appartenance au groupe d'orientation se fait à titre personnel. Les personnes réputées pour leurs compétences techniques et diplomatiques sont recherchées par les secrétariats : plusieurs délégués de pays à faible revenu ont observé qu'après s'être exprimés avec autorité à l'OCDE, ils ont été invités à assumer des fonctions au sein de comités. Le caractère anticipatif des négociations menées par le secrétariat crée le besoin d'un 'noyau de confiance, cercle plus petit, consulté avant que les propositions ne

soient envoyées à l'ensemble des membres. Les membres du secrétariat essaient d'identifier les délégués clés pour qualifier les propositions et écarter les objections, comme l'a expliqué un membre du secrétariat de l'OCDE :

Le véritable enjeu de notre processus est de savoir qui va donner forme aux documents... [Dans un exemple typique, après que le secrétariat ait eu une idée] les trois premiers appels téléphoniques que nous avons passés étaient les États-Unis, l'Inde, le Nigeria. Les États-Unis sont toujours techniquement bons, ils fournissent les meilleurs éléments. Mais [les délégués indiens et nigériens], parce qu'ils sont intelligents, vous pouvez y avoir une vraie conversation. C'est là que vous avez de l'influence. (Organisation internationale)

Les personnes qui font autorité peuvent également être reconnues par leur leadership au sein d'un groupe plus large. C'est notamment le cas du Nigeria au sein de l'ATAF et du G24, et de l'Inde au sein du G24. Pour les pays à faible revenu, une stratégie particulièrement efficace consiste à utiliser de tels groupements pour mettre en commun les compétences et établir le profil d'experts compétents représentatif du groupe d'intérêt élargi. C'est ce qu'a fait l'ATAF dans le cadre de l'approche autorisée de l'OCDE, en s'appuyant sur des représentants de pays à faible revenu fiables et expérimentés, qui avaient acquis une expérience et une réputation au sein du WP6.

#### **Encadré 5 Approche autorisée de l'OCDE**

Les travaux découlant de l'action 7 du BEPS devaient fournir des orientations supplémentaires sur l'attribution de bénéfices à un établissement stable (ES). L'AOA, contenue dans la mise à jour 2010 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, est considérée comme un déplacement des droits d'imposition des pays sources, car elle introduit un prix de transfert suivant le principe de pleine concurrence dans la relation entre un ES et sa société mère. Tous les pays, qu'ils soient membres de l'OCDE ou non, n'approuvent pas les principes de l'AOA dans leurs conventions fiscales ou leurs dispositions juridiques nationales. Sur l'insistance des participants du WP6, en particulier des représentants de l'ATAF, le document final souligne que les orientations n'ont pas pour but 'd'étendre l'application de l'approche autorisée de l'OCDE aux pays qui n'ont pas adopté cette approche', et insiste sur le fait que l'attribution des bénéfices des établissements stables 'dans tous les cas particuliers, sera régie par la convention fiscale applicable' (OCDE 2018).

Les participants africains aux discussions de l'AOA ont expliqué que leurs préoccupations avaient été maintes fois ignorées, même si elles étaient plus largement partagées. Pourtant, ce sont les experts de l'ATAF qui sont effectivement intervenus pour insister sur un changement de langage :

Le jour où le document devait être adopté, nous avons soulevé ces questions et les discussions ont dû être suspendues. (...) Nous avons pu écouter l'autre partie et ils ont pu nous écouter et nous avons pu revenir et dans les TPG que nous avons, oui l'approche de l'OCDE, mais oui d'autres méthodes qui sont aussi utilisées dans le monde entier. (Pays à faible revenu)

L'un des pays qui est revenu vers moi par la suite était un petit pays développé ; et ils sont venus à la fin et ont dit qu'ils avaient soulevé la question lors d'un précédent [WP6], et qu'elle avait été complètement rejetée, et qu'ils n'étaient pas d'accord avec le rejet mais qu'ils estimaient être en infériorité numérique, et qu'ils avaient abandonné. Ils étaient donc heureux que l'ATAF ait persévéré. (Organisation internationale)

Ces changements linguistiques représentent des influences sur la politique de fond. Certaines personnes interrogées les ont qualifiés de relativement mineurs, et l'intervention de l'AOA était largement défensive, les pays africains étant peut-être enhardis à intervenir pour préserver leur espace politique existant. Toutefois, comme pour l'article 12A, cette intervention offre aux pays à faible revenu une plate-forme plus solide pour défendre leurs préférences politiques.

Les directives produites par l'OCDE sont de plus en plus considérées (...) comme la norme à appliquer dans tous les pays du monde. Il est donc crucial que l'ATAF ait atteint ce résultat assurant que les nouvelles directives reflètent les différentes approches utilisées par les pays en matière d'attribution des bénéfices. Cela permet de faire accepter plus largement les lignes directrices par les juridictions fiscales du monde entier, y compris en Afrique. Il s'agit donc d'un résultat positif tant pour les membres de l'ATAF que pour ceux de l'OCDE. (Pays à faible revenu, cité dans ATAF 2018)

Quelques noms récurrents - dont plusieurs ont été reçus en interviews - ont été mentionnés par de nombreux participants au CI comme étant des délégués efficaces dans toutes les études de cas que nous avons examinées. L'un d'eux a été décrit comme '[ayant] les bonnes compétences et j'ai été impressionné par ses interventions' (pays de l'OCDE). A propos d'un autre : "Elle est excellente, et si vous avez quelqu'un comme elle qui connaît le sujet et peut présenter de bons arguments pertinents qui peuvent faire bouger les gens, ils peuvent faire avancer le processus" (pays de l'OCDE).

Deux aspects importants de la socialisation sont peut-être sous-estimés : une participation de longue date aux négociations fiscales mondiales et une présence dans des cadres transnationaux en dehors du CI même, notamment des cadres universitaires tels que l'Association fiscale internationale (AFI) et certaines universités, ainsi que des organisations internationales. Ces deux éléments permettent aux délégués de développer des réseaux de contacts et de se familiariser avec la manière dont la communauté fiscale internationale fonctionne. 'Imaginez la difficulté de rencontrer des personnes qui ont passé toute leur vie dans le système fiscal international', a déclaré une personne interrogée. 'Les gens des petits pays en développement n'ont tout simplement pas cela. Il est assez difficile de faire ce rattrapage. Vous pouvez comprendre que les gens soient complètement dépassés par la confiance projetée ici' (organisation internationale). C'est ce qu'ont décrit deux personnes interrogées, citées par d'autres comme des experts faisant autorité mais n'exerçant plus de fonctions gouvernementales :

J'ai noué des relations avec la plupart des délégués des pays africains en particulier, et ces relations se sont poursuivies au-delà des conférences auxquelles nous avons assisté. Et cela aide... en termes de connaissance de certaines des positions des homologues, même s'ils ne sont pas présents. Vous êtes de ce fait en mesure de parler sur les questions parce que vous savez ce que les autres pays africains pensent. Parfois, lorsque je parle aux Nations unies, et que je mentionne les expériences des pays en développement, j'exprime en fait ce dont j'ai discuté avec mes collègues qui ne sont pas membres de la commission.  
(Pays à faible revenu)

Le renforcement des relations en dehors des réunions [WP 6] a été un facteur d'influence énorme. J'ai eu de nombreuses fois des discussions informelles où l'on me disait 'il n'y a aucune chance que nous puissions être d'accord avec vous dans la salle, parce que nous avons une certaine position nationale, mais nous comprenons entièrement ce que vous dites'. Lorsque vous vous familiarisez et que vous nouez ces relations personnelles, vous voyez comment les choses se passent réellement. Vous réalisez également que vous devez avoir des voix fortes à la table. Je l'ai constaté au

cours de mon expérience au WP6. J'ai commencé par être très observateur, en essayant de comprendre ma place dans la pièce. J'ai dit au secrétariat : 'Je pense que le WP6 est un endroit très intimidant.'  
(Pays du G20 non membre de l'OCDE)

Bien qu'ils soient efficaces si l'on dispose du personnel et du contexte de négociation appropriés, les mécanismes d'autorité individuelle sont fragiles, car il existe une pénurie de personnes faisant autorité, possédant des connaissances techniques approfondies, de bons réseaux et de l'expérience. Les difficultés sont bien connues : les personnes sont déplacées au sein de la fonction publique, sont promues hors des positions de négociation, ne reçoivent pas le soutien politique ou le temps nécessaire pour participer, ou passent dans le secteur privé (ou même dans les organisations internationales). Comme l'a dit une personne interrogée : " Vous avez la malédiction que si vous êtes bon, vous avez un bon anglais, vous serez happé par le secteur privé... Je vois un certain nombre de bons délégués de pays africains, je ne suis pas sûr qu'ils seront là dans cinq ans " (organisation internationale). Ce fil conducteur traverse nos entretiens : aider les individus à atteindre de telles positions, les maintenir dans des rôles gouvernementaux et les conserver en tant que représentants cohérents sera un déterminant extrêmement important de la participation effective des pays à faible revenu au CI et au comité fiscal des Nations unies.

## 6 Conclusions et recommandations

Ce document trace et évalue la participation des pays à faible revenu à l'établissement des normes fiscales mondiales entre 2012 et 2019, en se concentrant sur sept décisions politiques importantes du CI et une décision des Nations unies. Les obstacles structurels à la participation, notamment les limites en termes d'expertise, le manque de soutien politique et l'absence de coalitions efficaces, sont exacerbés par les méthodes de travail spécifiques au CI/ à l'OCDE, par exemple les environnements "brutaux" ou les réunions chorégraphiées, et les coûts élevés de participation. De petits progrès ont été réalisés et les personnes concernées sont optimistes quant à l'évolution de la situation :

Si vous regardez un document de 600 pages, ce que sont les TPG, et que vous parvenez à modifier six paragraphes... On ne peut pas imaginer changer quelque chose du jour au lendemain, il faut continuer à œuvrer, et le vrai succès, c'est quand on arrive enfin à conclure et sortir. Cela prend beaucoup de temps, et cela nécessite un changement culturel. (Organisation fiscale régionale)

Le succès limité est en partie dû au recours aux mécanismes d'*anticipation* et d'*association*, dans lesquels les pays à faible revenu sont plus passifs, avec peu de succès impliquant les mécanismes plus actifs de *collaboration* et d'*autorité individuelle*.

Pour comprendre pourquoi, il est important de considérer les contraintes créées par l'histoire et la conception institutionnelle du CI. De nombreux pays y adhèrent pour aider à aligner leurs règles nationales sur les normes internationales, ou en raison de pressions coercitives, et non pas principalement pour participer à l'élaboration des normes. Les normes minimales du CI détournent les capacités limitées des pays des nouvelles négociations et dissuadent purement et simplement certains d'y adhérer. Beaucoup ont également le sentiment que l'ordre du jour, le calendrier et les résultats des négociations sont dominés par les pays de l'OCDE et du G20, ce qui conduit à une attitude attentiste et conciliante. Enfin, la recherche d'un consensus mondial conduit naturellement à des résultats progressifs et complexes, ce qui réduit l'incitation à s'investir dans les négociations. La grande force de ce consensus, cependant, est que les membres du CI peuvent généralement compter sur les pays de l'OCDE pour mettre en œuvre l'accord.

Les difficultés rencontrées avec le CI pourraient renforcer les appels en faveur d'un comité des Nations unies au niveau intergouvernemental, mais les pays à faible revenu y rencontreraient bon nombre des mêmes obstacles. Le travail technique continuera d'être l'apanage des groupes d'experts. En ce qui concerne les coalitions, un écosystème beaucoup plus diversifié d'alliances à court terme et de formations de blocs à long terme sera nécessaire, mais sa formation prendra du temps : la mise en place d'institutions de gouvernance fiscale mondiale véritablement inclusives prendra des décennies. En attendant, une approche pragmatique consiste à se demander quelles sont les priorités des pays à faible revenu en matière de coopération internationale qui peuvent être réalisées par le biais du CI et lesquelles nécessitent un type d'institution différent. Nous proposons des suggestions pratiques centrées sur le CI tel que est à l'heure actuelle.

### **Autorité individuelle: prendre en compte les obstacles structurels**

Rien ne remplace l'investissement dans les ressources humaines. Il est essentiel de doter de ressources suffisantes la participation des pays à faible revenu, et il faut aller au-delà des frais de déplacement directs pour inclure les coûts d'opportunité liés au temps considérable consacré par les techniciens qualifiés. Une perspective à long terme est nécessaire pour constituer une cohorte de personnes possédant des connaissances approfondies, de l'expérience et des connexions, et pour les maintenir à des postes de la fonction publique où cette expérience peut être mise à profit dans la représentation du pays. Pour que cela fonctionne, il est essentiel d'obtenir une masse critique d'interventions actives de la part d'un groupe représentatif de délégués des pays à faible revenu, plutôt que d'augmenter le nombre brut de membres.

- Les donateurs pourraient soutenir la création d'un fonds international de participation à la fiscalité, indépendant des organisations internationales et régionales, mais travaillant avec leurs secrétariats. Ce fonds compléterait les dispositions existantes en ciblant ses ressources pour aider une cohorte limitée à devenir des négociateurs d'élite, et en mettant l'accent sur les compétences diplomatiques et techniques.<sup>19</sup> Cela permettrait d'identifier les pays et les individus qui pourraient jouer un rôle de premier plan dans les réseaux de pays à faible revenu, avec une distribution minutieuse des prix en fonction de la géographie, de la langue et des revenus. Il pourrait fournir des ressources directement aux administrations fiscales et/ou aux ministères des finances pour compenser les coûts de participation directs et indirects, en contrepartie de l'engagement à assurer une représentation suivie et à élaborer des positions communes. Il pourrait également prévoir un système de mentorat et le financement d'études universitaires et de détachements.
- Les gouvernements des pays à faible revenu devraient reconnaître que rien ne remplace un investissement dans des représentants qualifiés et expérimentés. Il s'agit notamment de maintenir le personnel de haut niveau dans des rôles de négociation pendant des périodes plus longues, avec une planification adéquate de sa succession ; d'engager des négociateurs ayant une expérience diversifiée ; de veiller à ce que le personnel qui se dirige vers des rôles de négociation de haut niveau puisse accéder à des stages dans des organisations internationales et à des études de niveau master ; de s'assurer que les délégués peuvent se préparer et participer de manière adéquate aux négociations.

---

<sup>19</sup> L'ONG "Diplomate indépendant" peut fournir un modèle pour ce dernier.

## **Collaboration: construire des plateformes en partant de zéro**

Les coalitions semblent être plus énergiques lorsqu'elles sont unies autour de propositions émanant de pays à faible revenu. Si elles utilisent les pratiques existantes des pays comme modèle, ces propositions ont une base technique, un effet de levier politique et une base à partir de laquelle les partenaires de négociation peuvent lire les préférences des pays à faible revenu. En effet, la plupart des cas de réussite que nous avons identifiés impliquaient la défense de positions préexistantes ou la diffusion de pratiques actuelles. Le renforcement de la collaboration au sein du CI pourrait donc commencer en dehors de celui-ci :

- Les pays à faible revenu, les organisations régionales et les donateurs devraient se concentrer davantage sur la collaboration Sud-Sud pour concevoir des réformes nationales/régionales fondées sur leurs propres expériences, plutôt que sur les programmes politiques de l'OCDE/G20. Cela pourrait déboucher sur des propositions susceptibles d'être examinées par le CI. En ce qui concerne le programme de numérisation, par exemple, les pays à faible revenu pourraient tirer le plus grand profit de l'expérience des autres pays en matière de taxes sur les services numériques, de règles de présence économique, de règles de TVA pour le commerce électronique et de taxes minimales alternatives.
- Avec le soutien de donateurs, les pays devraient renforcer la collaboration en instaurant un dialogue sur des questions spécifiques entre et parmi l'ATAF, le CREDAF, le CIAT, le G24, le G77, le SGATAR, le Centre Sud et d'autres coalitions impliquant des pays à faible revenu, et avec d'autres parties prenantes lorsque les intérêts se recoupent. Cela pourrait inclure l'organisation de réunions préalables, parallèles et postérieures aux négociations internationales. La coopération entre ces organisations, dans l'immédiat entre le G24, l'ATAF et le Centre Sud, pourrait conduire à une collaboration fertile et puissante et contribuer à combler le fossé entre l'engagement technique et politique dans les négociations fiscales internationales.

## **Créer un cadre plus inclusif**

Nos recherches mettent en évidence certains défis inhérents au mode de fonctionnement du CI, mais il existe des mesures que le CI, le secrétariat de l'OCDE et d'autres organisations pourraient prendre pour s'adapter à la réalité des pays à faible revenu.

- Il est peu probable que le volume, la complexité et le rythme des négociations du CI soient un jour adaptés aux capacités de la plupart des pays à faible revenu. Le groupe d'orientation pourrait les aider en identifiant les domaines hautement prioritaires pour eux, dans lesquels le secrétariat devrait produire des synthèses et assurer la traduction des documents écrits et de toutes les réunions pertinentes. Un calendrier réaliste pour les contextes à ressources limitées devrait être adopté pour ces domaines, avec un recours accru aux réunions virtuelles.
- Les interventions telles que les introductions et les pré-réunions devraient être programmées et ciblées pour soutenir l'analyse politique, la formation de positions soutenues par des capitaux et la création d'alliances - et pas seulement pour mettre les délégués au courant à la veille d'une plénière. La pratique de l'ATAF consistant à organiser les réunions du CBT avant les principales réunions des groupes de travail semble être un bon modèle. Une autre possibilité consiste à organiser des "post-réunions" pour réfléchir aux décisions prises et à la manière d'aller de l'avant.
- Les nouveaux délégués du CI devraient recevoir une initiation complète comprenant des "règles non écrites" et une formation à la négociation. Un programme de mentorat, de jumelage ou d'observation est également nécessaire. Le secrétariat de l'OCDE a fait quelques efforts en ce sens, mais une approche de partage des compétences Sud-Sud pourrait améliorer l'adoption et l'impact du programme.

- Pour gérer les attentes et instaurer la confiance, la communication sur la participation des pays à faible revenu à l'élaboration des normes du CI et sur les avantages qui en découlent doit aller au-delà des "137 pays sur un pied d'égalité". Le dernier rapport d'avancement du CI est une étape positive (Cadre inclusif 2020). Nous proposons deux réformes. Premièrement, le CI devrait formaliser et faire connaître les objectifs, soutenus par des initiatives concrètes et des rapports transparents, d'une représentation diversifiée des experts dans l'élaboration des politiques techniques au-delà de la plénière du CI. Deuxièmement, la réussite de la conception des instruments du CI pour répondre aux besoins des pays à faible revenu devrait être contrôlée par leur mise en œuvre dans la pratique, plutôt que par des déclarations de haut niveau sur leur potentiel.
- Les limites du modèle de consensus ont déjà conduit l'OCDE à suivre une approche "minilatérale" lorsqu'elle a proposé une solution d'arbitrage obligatoire et contraignante uniquement pour les pays qui choisissent d'y participer. Ce modèle pourrait créer la souplesse nécessaire pour aller au-delà de l'approche du plus petit dénominateur commun et faciliter la hiérarchisation des capacités limitées. Une première étape pourrait consister à reconsidérer l'universalité des normes minimales.

# Références bibliographiques

- Adler, E. and Pouliot, V. (eds.) (2011) *International Practices*, Cambridge University Press
- Apecu, J. (2013) 'The Level of African Engagement at the World Trade Organization from 1995 to 2010', *International Development Policy* 4.2: 29–67
- ATAF (2019) *The Place of Africa in the Shift Towards Global Tax Governance: Can the Taxation of the Digitalised Economy Be an Opportunity for More Inclusiveness?* Pretoria: ATAF
- ATAF (2018) *Resolving African Challenges in Transfer Pricing*, Medium, <https://medium.com/african-tax-administration-forum/resolving-african-challenges-in-transfer-pricing-44868cfacb64>
- Athanasiou, A. (2019) 'Developing Countries Key to Digital Tax Consensus', *Tax Notes International*, 20 May, <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/digital-economy/developing-countries-key-digital-tax-consensus/2019/05/20/29h74?highlight=%22user%20participation%22>
- Aukonobera, F. (2012) 'Uganda', in M. Lang, P. Pistone, J. Schuchand C. Staringer (eds.), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge University Press: 1083–1100
- Bayne, N. and Woolcock, S. (eds.) (2011) *The New Economic Diplomacy: Decision-making and Negotiation in International Economic Relations*, 3rd ed., rev. updated, Aldershot: Ashgate
- Brazys, S. (2014) 'Outside Looking In: Non-accession to the WTO', *Cambridge Review of International Affairs* 27.4: 644–665
- Brooks, K., and Krever, R. (2015) 'The Troubling Role of Tax Treaties', in G. M. M. Michielse and V. Thuronyi (eds.), *Tax Design Issues Worldwide*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International: 159–178
- Burow, M. (2014) 'Developing Countries Seek Voice on BEPS Treaty Proposals', *Tax Notes International*, 14 April, <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/treaties/developing-countries-seek-voice-beps-treaty-proposals/2014/04/14/sjyf?highlight=%22Action%2013%22%20%22developing%20countries%22>
- Checkel, J. T. (2005) 'International Institutions and Socialization in Europe: Introduction and Framework', *International Organization* 59.4: 801–826
- Christensen, R. C. (2020) 'Elite Professionals in Transnational Tax Governance', *Global Networks*
- Christensen, R. C. and Hearson, M. (2019) 'The New Politics of Global Tax Governance: Taking Stock a Decade After the Financial Crisis', *Review of International Political Economy* 26.5: 1068–1088

- Christensen, R. C. and Hearson, M. (2021) 'The Rise of China and Contestation in Global Tax Governance', *Asia Pacific Business Review*
- Christians, A. (2010) 'Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20', *Northwestern Journal of Law and Social Policy* 5.1
- Christians, A. and van Apeldoorn, L. (2018a) 'Taxing Income Where Value Is Created', *Florida Tax Review* 22.1: 1–39
- Christians, A. and van Apeldoorn, L. (2018b) 'The OECD Inclusive Framework', *Bulletin for International Taxation*, April/May 2018
- Clarke, V., Braun, V. and Hayfield, N. (2007) 'Thematic Analysis', in J. A. Smith (ed.), *Qualitative Psychology: A Practical Guide to Research Methods*, 2nd ed., SAGE Publications Ltd
- Collin, M. (2020) *Does the Threat of Being Blacklisted Change Behavior? Regression Discontinuity Evidence from the EU's Tax Haven Listing Process*, Global Economy and Development Working Papers 139, Brookings
- Dickinson, B. (2019) 'The Inclusive Framework is Considering Radical Proposals, but in the Real World...', International Centre for Tax and Development (ICTD) blog, 18 November, <https://www.ictd.ac/blog/oecd-inclusive-framework-tax-proposals-negotiation/>
- Durst, M. C. (2019) *Taxing Multinational Business in Lower-Income Countries: Economics, Politics and Social Responsibility*, Brighton: Institute of Development Studies
- Economic and Social Council (2004) *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, ECOSOC Resolution 2004/69
- Eskelinen, T. and Ylönen, M. (2017) 'Panama and the WTO: New Constitutionalism of Trade Policy and Global Tax Governance', *Review of International Political Economy* 24.4: 629–656
- Eyitayo-Oyesode, O. A. (2020) 'Source-Based Taxing Rights from the OECD to the UN Model Conventions: Unavailing Efforts and an Argument for Reform', *Law and Development Review* 13.1: 193–227
- G20 (2015) *G20 Leaders Communiqué*, Antalya, 16 November, <http://www.g20.utoronto.ca/2015/151116-communiqué.html>
- Hearson, M. (2021) *Imposing Standards: The North-South Dimension to Global Tax Politics*, Cornell University Press
- Hearson, M. (2016) *Measuring Tax Treaty Negotiation Outcomes: The ActionAid Tax Treaties Dataset*, ICTD Working Paper 47, Brighton: Institute of Development Studies
- Hearson, M. and Prichard, W. (2018) 'China's Challenge to International Tax Rules and the Implications for Global Economic Governance', *International Affairs* 94.6: 1287–1307
- Heydon, K. (2011) 'The OECD: Lessons from Investment and Services', in N. Bayne and S. Woolcock (eds.), *The New Economic Diplomacy: Decision-making and Negotiation in International Economic Relations*, 3rd ed., rev. updated, Aldershot: Ashgate: 231–248

- Hopewell, K. (2015) 'Different Paths to Power: The Rise of Brazil, India and China at the World Trade Organization', *Review of International Political Economy* 22.2: 311–338
- Inclusive Framework (2020) *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2019–July 2020*, Paris: OECD Publishing
- Jogarajan, S. (2018) *Double Taxation and the League of Nations*, Cambridge University Press
- Johnston, A. I. (2008) *Social States: China in International Institutions, 1980–2000*, Princeton University Press
- Kahler, M. and Odell, J. (1989) 'Developing Country Coalition-Building and International Trade Negotiations', in J. Whalley (ed.) *Developing Countries and the Global Trading System*, Palgrave Macmillan UK: 149–167
- Lee, D. (2009) 'Bringing an Elephant into the Room: Small African State Diplomacy in the WTO', in A. F. Cooper and T. M. Shaw (eds.), *The Diplomacies of Small States: Between Vulnerability and Resilience*, Palgrave Macmillan UK: 195–206
- Lesage, D., McNair, D. and Vermeiren, M. (2010) 'From Monterrey to Doha: Taxation and Financing for Development', *Development Policy Review* 28.2: 155–172
- Malla, M. G. and Godoy, P. (2019) 'INSIGHT: Argentina Updates its Transfer Pricing Rules', *Bloomberg Tax*, 15 July, <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-argentina-updates-its-transfer-pricing-rules>
- Marcussen, M. (2001) 'The OECD in Search of a Role: Playing the Ideas Game', European Consortium for Political Research, 29th Joint Session of Workshops, Grenoble, 6–11 April 2001
- Mason, R. (2020) 'The Transformation of International Tax', *American Journal of International Law*, 114.3: 353–402
- Michalopoulos, C. (1999) 'The Developing Countries in the WTO', *The World Economy* 22.1: 117–143
- Mminele, M. (2015) Statement on Behalf of the Group of 77 and China by Mr Mahlatse Mminele, Deputy Permanent Representative of the Republic of South Africa to the United Nations, at the Special Meeting of the Economic and Social Council (ECOSOC) on International Cooperation in Tax Matters, 22 April, <https://www.g77.org/statement/getstatement.php?id=150422b>
- Mutava, C. N. (2019) *Review of Tax Treaty Practices and Policy Framework in Africa*, ICTD Working Paper 102, Brighton: Institute of Development Studies
- Narlikar, A. (2010) 'New Powers in the Club: The Challenges of Global Trade Governance', *International Affairs* 86.3: 717–728
- Narlikar, A. (2003) *International Trade and Developing Countries: Bargaining Coalitions in the GATT & WTO*, Taylor & Francis
- Narlikar, A. and Tussie, D. (2004) 'The G20 at the Cancun Ministerial: Developing Countries and Their Evolving Coalitions in the WTO', *The World Economy* 27.7: 947–966

- Ndubai, J. (2019) 'If Developing Countries Are Not Listened to at the OECD, They Will Vote With Their Feet', International Centre for Tax and Development (ICTD) blog, 28 November, <https://www.ictd.ac/blog/developing-countries-oecd-inclusive-framework-consensus/>
- OECD (2020a) *On-Line Guide to OECD Intergovernmental Activity*, <https://oecdgroups.oecd.org/Bodies/ListByDirectorateView.aspx?book=true>
- OECD (2020b) *Tax Co-operation for Development: Progress Report*, <http://www.oecd.org/tax/tax-global/tax-co-operation-for-development-progress-report.htm>
- OECD (2018) *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>
- OECD (2014) *OECD Secretary-General Report to the G20 Leaders*, [http://www.g20.utoronto.ca/2014/OECD\\_secretary-generals\\_report\\_tax\\_matters.pdf](http://www.g20.utoronto.ca/2014/OECD_secretary-generals_report_tax_matters.pdf)
- OEEC (1956) *Draft Report of the Ad Hoc Group of Experts of Fiscal Questions (IR40/19035)*, OEEC; London: The National Archives
- Picciotto, S. (2018) *Problems of Transfer Pricing and Possibilities for Simplification*, ICTD Working Paper 86, Brighton: Institute of Development Studies
- Picciotto, S. (2015) 'Indeterminacy, Complexity, Technocracy and the Reform of International Corporate Taxation', *Social & Legal Studies* 24.2: 165–184
- Putnam, R. D. (1988) 'Diplomacy and Domestic Politics: The Logic of Two-Level Games', *International Organization* 42.3: 427–460
- Quinones Cruz, N. (2012) 'Colombia', in M. Lang, P. Pistone, J. Schuchand C. Staringer (eds.), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge University Press: 294–307
- Schreier, M. (2012) *Qualitative Content Analysis in Practice*, SAGE Publications Ltd
- Seabrooke, L. and Wigan, D. (2016) 'Powering Ideas through Expertise: Professionals in Global Tax Battles', *Journal of European Public Policy* 23.3: 357–374
- Shaffer, G., Sanchez, M. R. and Rosenberg, B. (2008) 'The Trials of Winning at the WTO: What Lies behind Brazil's Success', *Cornell International Law Journal* 41.2
- Sharman, J. C. (2006) *Havens in a Storm: The Struggle for Global Tax Regulation*, 1st ed., Cornell University Press
- Valderrama, I. J. M. (2018) 'Output Legitimacy Deficits and the Inclusive Framework of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative', *Bulletin for International Taxation* 72.3: 160–170
- Vickers, B. (2013) 'Africa and the Rising Powers: Bargaining for the 'Marginalized Many'', *International Affairs* 89.3: 673–693
- Wijnen, W. and de Goede, J. (2014) 'The UN Model in Practice 1997–2013', *Bulletin for International Taxation* 68.3