

Document de travail de l'ICTD 172

Une coopération fiscale internationale inclusive et efficace : Points de vue des pays du Sud

Lucinda Cadzow, Martin Hearson,
Frederik Heitmüller, Katharina Kuhn,
Okanga Okanga and Tovony
Randriamanalina

August 2023

Document de travail de l'ICTD 172

Une coopération fiscale internationale inclusive et efficace : Points de vue des pays du Sud

Lucinda Cadzow, Martin Hearson, Frederik Heitmüller,
Katharina Kuhn, Okanga Okanga et Tovony Randriamanalina

Août 2023

Une coopération fiscale internationale inclusive et efficace : Points de vue des pays du Sud

Lucinda Cadzow, Martin Hearson, Frederik Heitmüller, Katharina Kuhn, Okanga Okanga et Tovony Randriamanalina
DOCUMENT DE TRAVAIL DE L'ICTD 172

Publié pour la première fois par l'Institute of Development Studies en AOÛT 2023

© Institute of Development Studies 2023

ISBN : 978-1-80470-164-5

DOI : [10.19088/ICTD.2023.059](https://doi.org/10.19088/ICTD.2023.059)



Il s'agit d'un document en libre accès distribué sous les dispositions de la licence Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY), qui permet l'utilisation, la distribution et la reproduction sans restriction sur n'importe quel support, à condition que les auteurs originaux et la source soient mentionnés et que toute modification ou adaptation soit indiquée. <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode>

Disponible auprès du :

Centre International pour la Fiscalité et le Développement à l'Institute of Development Studies, Brighton BN1 9RE, Royaume-Uni

Tél. : +44 (0) 1273 606261

E-mail : info@ictd.ac

Web : www.ictd.ac/publication

Twitter : [@ICTDTax](https://twitter.com/ICTDTax)

Facebook : www.facebook.com/ICTDtax

L'IDS est une société caritative à responsabilité limitée par garantie, enregistrée en Angleterre.

Numéro d'enregistrement de bienfaisance : 306371

Numéro de l'organisme de bienfaisance : 877338

Une coopération fiscale internationale inclusive et efficace : Points de vue des pays du Sud

Lucinda Cadzow, Martin Hearson, Frederik Heitmüller, Katharina Kuhn, Okanga Okanga et Tovony Randriamanalina

Résumé

L'année 2023 est marquée par une forte demande pour que les Nations Unies jouent un rôle plus important dans la gouvernance fiscale mondiale. Néanmoins, il n'existe pas encore de consensus mondial sur la voie à suivre. Le présent document examine la manière dont les Nations Unies (ONU) pourraient créer une instance de coopération internationale plus inclusive et plus efficace. Il définit l'architecture de gouvernance actuelle comme un « complexe de régimes internationaux », soulignant le fait que plusieurs institutions régissent la coopération fiscale internationale, sans aucune hiérarchie entre elles.

Sur la base d'informations tirées d'entretiens avec 33 responsables gouvernementaux (principalement des pays à faibles revenus) menés entre mai et juillet 2023, et sur la base des revues de littérature sur les dispositifs de gouvernance mondiale dans d'autres domaines politiques, nous discuterons du rôle que l'ONU pourrait jouer dans ce complexe de régimes internationaux.

Tout d'abord, nous recueillerons les points de vue de nos répondants sur l'état actuel de la coopération fiscale mondiale, à la fois sur le plan de la procédure que sur le plan de la substance (c'est-à-dire le contenu des normes fiscales internationales). Comme attendu, la majorité des répondants ne considèrent pas les processus de prise de décision actuels comme pleinement inclusifs et elles ne jugent pas non plus les normes internationales toujours adaptées à leur pays. Néanmoins, le constat est nuancé et les avis divergent quant à l'évolution souhaitée de la coopération fiscale à l'avenir. Le fait que plusieurs domaines politiques soient confrontés à des problèmes similaires suggère qu'il n'existe pas de solution simple.

Ensuite, nous identifierons quatre aspects spécifiques de la gouvernance fiscale mondiale qui posent des défis à de nombreux pays à faible revenu. Il s'agit de la capacité de négociation, de la langue de négociations utilisée, de la définition de l'agenda ainsi que de la coopération entre les parties prenantes politiques et techniques. Nous porterons un regard croisé sur ces difficultés dans d'autres régimes de gouvernance mondiale, et enfin, nous en tirerons les conséquences pour le rôle futur de l'ONU.

Afin de rendre la coopération fiscale internationale plus inclusive et plus efficace, l'ONU devrait s'investir dans le renforcement des capacités des pays à faibles revenus. L'Organisation devrait mettre en place un régime qui supporte une plus grande diversité de priorités et de capacités de mise en œuvre. L'Organisation devrait également tenir compte des différences entre les pays en ce qui concerne la capacité à négocier en langue anglaise et à travailler avec des documents rédigés en anglais. Pour encourager les autres groupes hors OCDE et G-20 à définir leur agenda, les Nations Unies peuvent collaborer avec les organisations fiscales régionales et s'inspirer des accords régionaux pour l'élaboration de leurs politiques. Enfin, un défi particulier que l'ONU devrait relever consiste à la mise en

place d'un espace inclusif dans lequel les pays peuvent parvenir à des accords politiques, lesquels sont éclairés par des experts.

Mots-clés : fiscalité internationale ; pays à faible revenu ; gouvernance fiscale ; prise de décision ; complexe de régimes ; ONU ; OCDE ; négociation.

Lucinda Cadzow est chargée de cours en économie politique internationale (EPI) au département des relations internationales de la London School of Economics (LSE). Avant de rejoindre la LSE, Lucinda a obtenu un doctorat en relations internationales à l'université d'Oxford, un master en relations internationales à l'université d'Oxford et une licence ès lettres (avec mention) à l'université Monash de Melbourne.

Martin Hearson est directeur de recherche au Centre International pour la Fiscalité et le Développement basé à l'Institute of Development Studies. Ses recherches portent sur la politique de la fiscalité internationale des entreprises, et en particulier sur les relations entre les pays développés et les pays en voie de développement. Avant cela, il était chargé de cours en économie politique internationale à la London School of Economics et a travaillé dans le secteur caritatif pendant une dizaine d'années.

Frederik Heitmüller est consultant en recherche au Centre International pour la Fiscalité et le Développement (ICTD), chargé de cours et doctorant à l'Institut de droit fiscal et d'économie de l'Université de Leiden. Ses recherches portent sur les politiques de lutte contre l'évasion fiscale des entreprises, l'influence des normes internationales dans les pays du Sud et la politique fiscale pour le développement.

Katharina Kuhn est doctorante au département des relations internationales de la London School of Economics. Elle est titulaire d'une licence en sciences politiques, sociologie et études religieuses de l'université de Würzburg et d'un master en gouvernance mondiale et diplomatie de l'université d'Oxford. Katharina s'intéresse aux facteurs qui déterminent la politique fiscale internationale des pays en développement, et plus particulièrement à leur participation au projet BEPS de l'OCDE et du G-20.

Okanga Okanga est un juriste d'origines nigériane et canadienne, un universitaire et un consultant en politique fiscale. Il est titulaire d'un master et d'un doctorat en droit de l'université de Dalhousie. Ses recherches portent essentiellement sur le droit fiscal et la politique fiscale, qu'il enseigne également, et il mène occasionnellement des recherches sur le droit commercial international et les études de développement.

Tovony Randriamanalina est une chercheuse indépendante qui étudie la pertinence des règles 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 de Paris-Dauphine. Avant ses travaux universitaires, Mme Tovony était fonctionnaire des impôts à la Direction Générale des Impôts de Madagascar. Elle est également diplômée de l'École Nationale d'Administration de Madagascar.

Table des matières

| | | |
|-----------------|--|-----------|
| | Résumé | 3 |
| | Remerciements | 6 |
| | Acronymes | 6 |
| 1 | Introduction | 7 |
| 2 | Méthodologie | 8 |
| 3 | Regard sur l'état de la gouvernance fiscale mondiale | 9 |
| | 3.1 Points de vue sur les institutions internationales | 10 |
| | 3.2 Études de cas : comment l'ONU agit en complément des autres organismes dans les complexes de régimes ? | 11 |
| | 3.3 Points de vue sur les normes internationales | 13 |
| | 3.4 Étude de cas : superposition des instruments multilatéraux de l'ONU sur les traités bilatéraux et plurilatéraux en dehors du système onusien | 14 |
| 4 | Résoudre les contraintes liées à la capacité et s'y adapter | 15 |
| | 4.1 Étude de cas : régimes reconnaissant les différences de capacité entre les pays | 17 |
| 5 | Mener des actions en faveur de l'égalité linguistique | 18 |
| | 5.1 Étude de cas : les limites de la traduction et de l'interprétation | 20 |
| 6 | Soutenir la définition de l'agenda par le biais du régionalisme | 21 |
| | 6.1 Études de cas : collaboration inclusive et efficace entre les organismes multilatéraux et régionaux | 22 |
| 7 | Promouvoir la complémentarité entre les espaces politiques et techniques | 23 |
| | 7.1 Collaboration entre les experts et les organes intergouvernementaux | 25 |
| 8 | Conclusion | 26 |
| | Annexes | 29 |
| | Références | 32 |
| Tableaux | | |
| Tableau 1 | Comparaison de la traduction/interprétation à l'OCDE et à l'ONU | 20 |

Remerciements

Nous tenons à exprimer notre gratitude aux personnes interrogées, qui nous ont généreusement fait part de leur point de vue sur les questions abordées dans ce document, ainsi qu'à deux évaluateurs anonymes pour leurs excellents commentaires. Les recherches et la rédaction ont bénéficié d'un financement du Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies.

Acronymes

| | |
|---------|--|
| ATAF | Forum sur l'administration fiscale africaine |
| BEPS | Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices |
| BIS | Banque des règlements internationaux |
| CIAT | Centre interaméricain des administrations fiscales |
| COP | Conférence des Parties |
| CREDAF | Cercle de réflexion et d'échange des dirigeants des administrations fiscales |
| NCD | Norme commune de déclaration |
| UE | Union européenne |
| GAFI | Groupe d'action financière |
| FSB | Conseil de stabilité financière |
| ORTG | Organismes régionaux de type GAFI |
| ETP | Équivalent temps plein |
| IPA | Instrument de procédure accélérée |
| G-20 | Groupe des vingt |
| CI | Cadre inclusif OCDE/G-20 sur le BEPS |
| FMI | Fonds monétaire international |
| OMI | Organisation maritime internationale |
| GIEC | Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat |
| IML | Instrument multilatéral G-20/OCDE pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales visant à prévenir le BEPS |
| EMN | Entreprise multinationale |
| OCDE | Organisation pour la coopération et le développement économiques |
| ES | Établissement Stable |
| CEP | Contrôle par l'état du port |
| OSCST | Organe subsidiaire de conseil scientifique et technologique |
| SDTP | Dispositions en matière de traitement spécial et différencié |
| ONU | Organisation des Nations Unies |
| CNUCC | Convention des Nations Unies contre la corruption |
| UN DESA | Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies |
| CCNUCC | Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques |
| FAFOA | Forum des administrations fiscales ouest africaines |
| OMS | Organisation mondiale de la santé |
| OMC | Organisation mondiale du commerce |

1. Introduction

Les institutions de la gouvernance fiscale mondiale sont peut-être plus dynamiques aujourd'hui, qu'elles ne l'ont jamais été au cours du siècle dernier (Christensen and Hearson 2019; Mason 2020). La particularité de la période actuelle provient du fait que les grands marchés émergents et les pays à faibles revenus sont aujourd'hui davantage capables, et à la fois, plus déterminés, à influencer le contenu des normes fiscales internationales qu'ils ne l'étaient par le passé (Dean 2021). Cette évolution s'explique par plusieurs changements structurels : l'émergence du G-20 en tant qu'institution centrale, la création de nouveaux organes au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), auxquels un plus grand nombre de pays participent sur un « pied d'égalité », l'intensification de la coopération régionale, en particulier en Afrique, et le renforcement du rôle de l'Organisation des Nations Unies (ONU). C'est ce dernier point qui a motivé l'élaboration du présent document - en particulier les discussions qui débiteront fin 2023 au siège des Nations unies, à la suite de la résolution de l'Assemblée générale de 2022 sur la « Promotion d'une coopération fiscale inclusive et efficace au sein des Nations unies ».

Si les réformes des institutions multilatérales peuvent contribuer à une coopération internationale plus inclusive et plus efficace, ce résultat n'est pas acquis d'avance. Le Cadre inclusif du G-20/OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (le Cadre inclusif), créé en 2016 pour permettre à un groupe plus large de juridictions de participer à l'élaboration des normes sous l'égide de l'OCDE sur un pied d'égalité, a suscité des critiques, car n'ayant pas permis d'atteindre pleinement le résultat escompté (Christians et van Apeldoorn 2018; Ndubai 2019; Mosquera Valderrama 2018). Des recherches menées par l'ICTD ont révélé que si les pays à faibles revenus – par opposition aux grands marchés émergents – avaient commencé à exercer une certaine influence, ils avaient du mal à modifier le contenu des normes de l'OCDE au-delà de questions relativement marginales (Christensen et al. 2020; Hearson et al. 2023). La conception institutionnelle et la culture de négociation du Cadre inclusif ainsi que les lacunes dans les capacités des pays à faibles revenus ont joué un rôle important dans cet échec. Ces expériences nous amène à interroger la manière dont l'ONU pourrait créer une instance de coopération internationale plus inclusive et plus efficace.

Pour répondre à cette question, nous avons mené 33 entretiens avec des fonctionnaires travaillant dans le domaine de la fiscalité internationale dans 27 pays. Les entretiens ont porté sur la perception que les participants ont des institutions actuelles de la fiscalité internationale, suivant leur expérience (diversifiée), ainsi que leurs priorités en matière de réforme institutionnelle, d'établissement de normes et de renforcement des capacités. Ces entretiens sont complétés par des études de cas tirées d'analyses de sources documentaires secondaires, dans lesquelles nous avons examiné la manière dont les Nations Unies et d'autres organisations ont impliqué les pays à faibles revenus dans la coopération internationale. Nous avons examiné la manière dont les défis que nous avons identifiés avant et après les entretiens ont été relevés – avec différents degrés de réussite – dans d'autres systèmes juridiques internationaux.

Nous estimons que le domaine de la coopération fiscale internationale constitue désormais un « complexe de régimes », lequel est défini par les spécialistes des relations internationales comme un « système d'institutions internationales dont les fonctions se chevauchent et qui affectent continuellement leurs opérations respectives » (Gehring et

Faude 2013 : 120). Il y a ce complexe de régimes lorsqu'un espace de gouvernance est composé de plus d'une institution, d'un ensemble d'acteurs ou d'un ensemble de règles qui peuvent « prétendre de manière plausible régir une question », et entre lesquels il n'existe pas de hiérarchie convenue (Alter et Raustiala 2018 : 332). De nombreux domaines de la gouvernance mondiale se sont développés de cette manière, et cela peut constituer un dispositif pragmatique et productif. Cependant, la concurrence institutionnelle peut également entraîner « une pathologie qui menace la gouvernance mondiale par la redondance, l'incohérence et le conflit » (Abbott et al. 2015 : 7). Nos entretiens révèlent des points de vue divergents quant au rôle des Nations Unies, de l'OCDE et d'autres organisations au sein de ce complexe. Les pays à faibles revenus adoptent les instruments de l'ONU et de l'OCDE, tout en reconnaissant leur complémentarité. Le travail des deux organisations avec ces pays suscite des appréciations, mais aussi certaines critiques. Les efforts visant à renforcer le rôle de l'ONU doivent tenir compte à la fois du sentiment profond qu'un déséquilibre historique entre le Nord et le Sud doit être corrigé et de la coexistence continue des institutions de l'ONU avec d'autres organismes au sein de ce complexe de régimes plus large.

Après une brève discussion méthodologique, le document commence par un résumé des points de vue des personnes interrogées sur l'état de la coopération fiscale internationale en général. Il aborde ensuite quatre aspects dans lesquels la réforme des Nations Unies pourrait combler les insuffisances du complexe de régimes fiscaux internationaux. Chaque section s'appuie sur des entretiens et sur des comparaisons avec d'autres régimes. Premièrement, l'ONU pourrait jouer un rôle de premier plan parmi les organisations internationales en faisant des efforts pour remédier aux déséquilibres en matière de capacité de négociation et en créant un régime international favorisant une plus grande diversité des priorités et de la capacité de mise en œuvre. Deuxièmement, la prédominance de la langue anglaise dans les négociations fiscales internationales et l'absence de traduction en temps utile ainsi que d'interprétation complète constituent un aspect particulier du déséquilibre des capacités qui n'a été traité de manière adéquate par aucune organisation, bien que les efforts de l'OCDE soient appréciés par les pays francophones. Troisièmement, l'ONU peut soutenir la définition de l'agenda par des groupes extérieurs à l'OCDE, comme elle l'a fait dans d'autres domaines du droit international, en s'appuyant sur des accords régionaux comme base de nouvelles négociations multilatérales. Enfin, il est nécessaire de disposer d'espaces de négociation politiques et techniques complémentaires, le G-20 étant actuellement la principale organisation ayant une participation effective au niveau politique.

2. Méthodologie

Les données de ce document proviennent principalement de 33 entretiens avec des fonctionnaires de 27 pays qui travaillent dans le domaine de la fiscalité internationale. La plupart d'entre eux travaillent dans des administrations fiscales, mais une minorité occupe des fonctions politiques au sein des ministères des Finances. La majorité des pays enquêtés se situent dans la tranche inférieure des revenus moyens. Cinq d'entre eux sont des pays à faibles revenus, quatre des pays à revenus moyens supérieur et quatre des pays à revenus élevés. L'échantillon comprenait des personnes originaires de plusieurs États membres de l'OCDE – qui ne sont pas de grandes économies, afin de concentrer notre étude sur les « suiveurs de règles » – et plusieurs membres actuels et anciens du Comité fiscal de l'ONU. L'échantillon couvre l'Afrique, l'Amérique latine, l'Europe, l'Asie du Sud et l'Asie de l'Est. Elle comprend des personnes parlant le français, l'espagnol et l'anglais comme langues

officielles, ainsi que d'autres dont aucune de ces langues n'est la langue maternelle. Afin de préserver l'anonymat, les pays des personnes interrogées sont désignés par un numéro, et une liste de références figure à l'annexe A.

La stratégie d'échantillonnage était intentionnelle, nous avons commencé par des listes de contacts fournies par le Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies (UN DESA), et avons complété par nos propres listes. Bien que notre échantillon ne soit pas représentatif au sens quantitatif, nous avons cherché à atteindre une diversité géographique, économique et linguistique. Nous avons également pris en compte le niveau de participation des pays aux institutions fiscales internationales existantes. Atteindre les pays dont la participation est limitée ou qui n'ont qu'un engagement nominal avec les institutions fiscales multilatérales a demandé des efforts considérables, en particulier pour que les fonctionnaires obtiennent l'autorisation de nous parler. Il était cependant important de limiter le risque que notre échantillon soit biaisé : il est naturellement plus facile de s'adresser – et d'avoir une conversation franche avec – des fonctionnaires qui ont plus d'expérience et d'autorité dans l'espace de négociation transnationale, et qui connaissent bien l'UN DESA ou l'ICTD.

Les entretiens se sont déroulés selon un format semi-structuré, à partir d'une liste de questions. Ce document figure à l'annexe B. La plupart des entretiens ont été menés en ligne en mai et juin 2023. Certains ont également été menés en personne, principalement lors de la conférence de l'ICTD intitulée « Global Tax Governance at a Crossroads » qui s'est tenue à Nairobi, au Kenya, du 5 au 7 juin 2023.

Nous avons analysé le contenu des entretiens par le biais d'une analyse thématique de nos notes. Dans un premier temps, nous avons regroupé les commentaires en fonction des thèmes les plus courants. Après avoir dressé cette liste de thèmes clés, nous avons revu les notes d'entretien pour nous assurer que nous avons bien identifié tous les points pertinents de chaque entretien en rapport avec ces thèmes. Dans certains cas où des points factuels essentiels n'étaient pas clairs dans les notes d'entretien, nous avons effectué un suivi auprès des personnes interrogées et une triangulation à partir d'autres sources afin d'obtenir des données claires. Les thèmes sont regroupés dans les principales sections de l'analyse du présent document, selon un schéma que nous avons élaboré après avoir examiné la documentation sur l'économie politique de différents régimes et accords internationaux - investissement, transport maritime, lutte contre la corruption, lutte contre le blanchiment d'argent, réglementation bancaire, changement climatique, commerce (y compris les crédits à l'exportation et les préoccupations commerciales particulières), extradition, droits en matière de santé et d'invalidité. La structure de chaque sous-section, avec les données d'entretien suivies d'études de cas s'il y a lieu, reflète notre processus de recherche déductif.

3. Regard sur l'état de la gouvernance fiscale mondiale

Les questions posées lors de nos entretiens portaient sur les obstacles rencontrés dans le domaine de la coopération internationale, l'utilité des instruments fiscaux internationaux existants et les performances des secrétariats des organisations. Ces questions ont naturellement suscité des commentaires plus généraux sur les institutions elles-mêmes.

Nous commencerons la discussion par l'évaluation de ces institutions par les personnes interrogées, dont les réponses se sont inévitablement concentrées sur les deux principales instances multilatérales – l'OCDE (y compris le Cadre inclusif et le Forum mondial), et le Comité fiscal des Nations Unies. Nous aborderons ensuite quelques études de cas concernant la relation complémentaire entre les organismes dans d'autres complexes de régime. Nous examinerons en outre le point de vue des personnes interrogées sur le contenu des normes fiscales établies par les organes de l'OCDE et de l'ONU. La section se termine par une étude de cas sur le régime d'extradition, dans lequel un cadre des Nations Unies est superposé à des accords bilatéraux ou régionaux.

3.1 Point de vue sur les institutions internationales

Certaines personnes interrogées issues de pays à faibles revenus (pas tous) ont observé la volonté de l'OCDE d'impliquer les pays en développement, contrastant avec le sentiment que l'ONU n'était pas aussi engagée dans l'implication des pays à faibles revenus (001, 008, 016, 022, 024). Pour certains, leur pays s'est investi dans la participation aux organes de l'OCDE : une situation qu'ils voient perdurer et qui fait qu'ils ne se concentrent pas tout de suite sur les Nations Unies ou sur les questions de réforme institutionnelle. Par exemple :

Les pays francophones comme [le nôtre] ont une relation de coopération fiscale plus développée avec l'OCDE, alors qu'avec l'ONU, nous n'avons qu'une relation diplomatique. Nous pensons que tout ce qui a été réalisé pendant de nombreuses années à l'OCDE ne peut pas être reproduit à l'ONU (001).

Trois pays à faibles revenus ont demandé comment l'ONU allait pouvoir coordonner ses travaux avec ceux de l'OCDE et le Cadre inclusif OCDE/G-20 sur le BEPS afin d'éviter les conflits, étant donné que les pays s'engagent déjà auprès de l'OCDE (016, 024). Un fonctionnaire d'un pays à faible revenu a répondu négativement à notre demande d'entretien, au motif que son pays s'était déjà engagé auprès de l'OCDE.

Les pays à faibles revenus (interrogés) adoptent une attitude pragmatique à l'égard du Secrétariat de l'OCDE – bienveillance envers celui-ci mais reconnaissant les incitations qui motivent les actions de l'Organisation. Les répondants ont évoqué leurs frustrations à l'égard de l'action au niveau politique du Secrétariat laquelle surpasse l'avis des fonctionnaires techniques. Deux personnes interrogées ont critiqué le fait que, les personnes occupant les postes importants sont toutes originaires des pays de l'OCDE, bien que des personnes non-membres du Cadre inclusif de l'OCDE puissent postuler à un poste au Secrétariat de l'Organisation (001, 014). Une personne interrogée issue d'un pays à faibles revenus a mis en doute la transparence du Secrétariat de l'OCDE (027).

D'autres personnes interrogées ont exprimé leurs gratitude à l'ONU pour ses efforts de communication et le processus inclusif du Comité fiscal (001, 008, 024). En outre, les personnes les plus familières avec les délibérations du Comité des Nations Unies ont reconnu que celui-ci était devenu plus dynamique au cours des dernières années. Par exemple :

Auparavant, le travail de l'ONU consistait plutôt à copier l'OCDE, à copier les commentaires, etc. Aujourd'hui, l'ONU en a déjà créé plusieurs de ses propres initiatives. Cela enrichit le travail des négociateurs de conventions fiscales au lieu de le compliquer. Et c'est pour cela que les négociateurs sont là. Et une discussion intéressante a lieu dans tous les forums (019).

La majorité des pays à faibles revenus ont indiqué qu'ils considéraient le modèle de Convention des Nations unies comme une ressource importante, mais plusieurs répondants ont déclaré ne pas être familiers avec celui-ci. Il y a ce sentiment commun dans ces pays qui affirme qu'ils aimeraient que l'ONU défende mieux les intérêts des pays sources, comme elle l'a fait dans le passé. Plusieurs personnes interrogées se sont inquiétées du manque actuel de ressources et de capacités du Secrétariat de l'ONU, ainsi que de ses capacités techniques, contrairement à celles de l'OCDE (002, 011, 012, 022, 024). Une personne interrogée – un membre du comité – a également souligné que le secrétariat a son propre agenda (002).

Interrogés sur leur point de vue concernant un éventuel rôle élargi de l'ONU, certains répondants issus de pays à faibles revenus ont estimé que leur avis serait mieux pris en compte dans un tel environnement et que si l'initiative d'élaborer des normes internationales venait plus souvent de l'ONU que de l'OCDE, ce serait dans l'intérêt des pays à faibles revenus (003, 005, 007, 008, 015, 018, 024). Comme l'a déclaré l'un des répondants : « Ce serait formidable si les Nations Unies avaient une position plus ferme et pouvaient être à l'origine d'initiatives telles que le Pilier 1/Pilier 2 » (007). Selon un autre répondant, une contribution de l'ONU pourrait se concentrer sur le même agenda que le projet BEPS, mais « rendre les salles moins stressantes, les délégués moins stressés, de sorte que ces derniers soient à l'aise pour échanger avec leurs collègues » (008).

Un négociateur d'un pays de l'OCDE a estimé que l'actuel Comité d'experts servait mieux les pays à faibles revenus qu'un organisme intergouvernemental, dans la mesure où ils y seraient actuellement majoritaires, et certains pays importants de l'OCDE tels que les États-Unis (USA), le Royaume-Uni (RU) et la France n'y sont pas présents (011). En revanche, dans un organisme intergouvernemental, ces pays de l'OCDE bloqueraient plus probablement les solutions basées sur la source, telles que celles actuellement adoptées par le Comité d'experts (et n'accepteraient jamais le vote à la majorité). Plusieurs personnes interrogées issues de pays à faibles revenus ont toutefois rejeté cet argument, indiquant que les gouvernements de l'OCDE rejettent actuellement des éléments du modèle de l'ONU en raison de sa nature non officielle (013, 014, 018).

Les répondants issus des pays de l'OCDE et des économies émergentes estiment qu'il y a peu de chances que les pays à revenus élevés acceptent un processus intergouvernemental contraignant avec des procédures de prise de décision autres que le consensus (002, 010, 011, 012). Une personne interrogée espère que même si aucun mécanisme de vote à la majorité n'est mis en place, l'organe de l'ONU pourrait au moins accroître la transparence de la prise de décision (014).

3.2 Études de cas : comment l'ONU agit en complément des autres organismes dans les complexes de régimes ?

Il n'est pas rare que les complexes de régimes internationaux intègrent un organe universel et inclusif parallèlement à des accords bilatéraux¹, régionaux ou plurilatéraux qui ont généralement un accord plus approfondi et un caractère plus contraignant. Dans certains cas, comme le changement climatique, l'ONU joue le rôle d'organe de coordination ; dans d'autres, comme celui de la lutte contre la corruption, elle joue un rôle plus complémentaire et différencié. Ces exemples sont des références pour répondre aux préoccupations des personnes interrogées concernant les coûts non récupérables à l'OCDE, la complémentarité

¹ Une initiative entre plusieurs pays, mais pas un grand nombre.

et la coordination entre deux ou plusieurs organisations, ainsi que les risques et les avantages des tentatives de parvenir à un accord entre les pays dans un cadre universel et intergouvernemental. Les travaux sur la complexité des régimes font observer que lorsque de nouvelles institutions s'appuient sur les normes existantes dans le domaine de la gouvernance, un complexe de régimes coopératifs ou cohérents peut émerger (Faude et Fuß 2020 ; Heldt et Schmidtke 2019). Dans d'autres analyses, lorsqu'il existe une concurrence entre les institutions dans un espace de gouvernance, cela peut éventuellement entraîner une division productive du travail entre des institutions par ailleurs concurrentes (Gehring et Faude 2013 ; 2014).

Comme la coopération fiscale internationale dépend du chemin parcouru, il est important de tenir compte de l'ordre dans lequel elle se déroule. Il existe trois grands modèles d'implication des organes universels dans un complexe de régimes. Premièrement, un régime peut émerger à l'initiative d'un État hégémonique ou d'une « coalition de volontaires » – généralement les membres de l'OCDE, et plus récemment le G-20 (Gowa 2015). Dans de tels cas, les organisations internationales dont la composition est presque complète peuvent universaliser les travaux plurilatéraux existants. Par exemple, le Fonds monétaire international (FMI) – une organisation quasi universelle – veille au respect des normes relatives à la lutte contre le blanchiment d'argent élaborées par le Groupe d'action financière, un organisme intergouvernemental composé de 39 membres. Deuxièmement, un organisme universel peut apporter de la cohérence à un régime fragmenté. La Convention des Nations Unies sur la lutte contre la corruption (CNUCC), par exemple, est issue des normes régionales et de l'OCDE. L'Organisation mondiale du commerce (OMC) préside un régime commercial international comprenant un nombre croissant d'accords de libre-échange bilatéraux, régionaux et plurilatéraux. Un troisième type de formation de régime se produit lorsque des normes élaborées par un groupe restreint de pays sont universalisées par leur incorporation dans un régime mondial existant. L'intégration du Contrôle par l'État du port dans le régime de l'Organisation maritime internationale (OMI) dans le domaine du transport maritime international en est un exemple (DeSombre 2008, 2012 ; Barrows 2009).

La CNUCC est un exemple de l'émergence des Nations Unies dans un rôle clé de coordination parmi de multiples initiatives régionales et plurilatérales qui se chevauchent. Elle s'est appuyée sur des innovations normatives développées par d'autres organisations, notamment la Convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales, qui était déjà bien établie, et la Convention de l'Union africaine sur la lutte et la prévention de la corruption, qui a été élaborée en même temps que la CNUCC (Weilert 2016). La plupart de ces initiatives étaient axées sur la lutte contre la corruption, alors que la CNUCC incluait un éventail plus large de comportements criminalisés dans les secteurs privé et public, et mettait également l'accent sur des domaines tels que les « mesures préventives, la coopération internationale et le recouvrement d'avoirs » (Rose 2015 : 97, 104). La force de la CNUCC dans ce complexe de régimes réside dans sa portée globale, son niveau de détail et son grand nombre de membres (Weilert 2016 : 238). Elle crée des obligations contraignantes et obligatoires dans certains domaines, généralement lorsqu'il existe un accord préexistant entre les parties aux négociations, et joue un rôle normatif et non obligatoire dans d'autres domaines (Rose 2015). Des critiques ont toutefois été émises quant à l'efficacité et à la transparence de la CNUCC (Coalition CNUCC 2022), ainsi qu'à l'inégalité de son caractère contraignant (Rose 2015 : 98). Certains chercheurs se sont demandés si les accords internationaux sur la lutte contre la corruption réduisaient réellement la corruption, en particulier dans les pays dont la capacité judiciaire peut être insuffisante (Lohaus et Gutterman 2021 : 503). Néanmoins, la lutte contre la corruption est un exemple pertinent de la manière dont l'ONU a

tiré parti de son caractère inclusif pour apporter une valeur ajoutée aux travaux existants d'autres organisations.

3.3 Points de vue sur les normes internationales

Outre les dispositions institutionnelles, nous avons interrogé les répondants sur le contenu des normes internationales en leur demandant s'ils souhaitaient les modifier, les supprimer ou les compléter. Nous avons identifié trois écoles de pensée, toutes abordées par les personnes avec lesquelles nous nous sommes entretenues. Tout d'abord, un grand nombre des personnes interrogées considèrent que certains éléments de l'agenda fiscal international actuel des Nations Unies et de l'OCDE sont alignés sur les priorités des pays à faibles revenus. Plusieurs répondants ont jugé utiles les travaux sur le BEPS 1.0, ayant constaté que l'érosion de la base d'imposition était une préoccupation (001, 003, 005, 008, 016, 020, 023). D'autres résultats ont été mentionnés à plusieurs reprises, notamment l'échange d'informations/le Forum mondial (015, 021, 022, 023, 024, 025, 026), le Modèle de convention des Nations Unies (003, 015, 020, 024), les Principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (009, 020, 026) et l'Instrument multilatéral (IML) du G-20 et de l'OCDE pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS (IML) (020, 023). Voici un extrait typique des déclarations de ce groupe :

La priorité de l'IML est d'introduire la norme minimale, c'est-à-dire la limitation des avantages. C'est une question d'urgence. Mais il y a d'autres articles à modifier. Nous attendons beaucoup du modèle des Nations Unies, en particulier de l'article 12. Il y a donc beaucoup de questions traitées à l'ONU dont nous voulons nous inspirer (023).

En ce qui concerne le projet en deux piliers de BEPS 2.0, plusieurs répondants sont d'accord sur les principes, mais critiquent la procédure de prise de décision et le rythme des négociations.

Les répondants estiment également que les avantages des négociations fiscales internationales ont été limités jusqu'à présent et que leur mise en œuvre a engendré des coûts administratifs considérables. Parmi les avantages supposés de la coopération internationale figurent la Norme commune de déclaration (NCD) et la Déclaration pays par pays (CbCR) (001, 013, 024), tandis que les normes minimales BEPS entraînent des coûts de mise en conformité importants (015, 018, 024). Cette frustration concernant les coûts et les avantages est clairement illustrée par le point de vue d'une personne interrogée sur l'IML dont voici un extrait :

Ce que nous qualifions de normes minimales est très limité (actions 5, 6, 13 et 14). Là où il existe de véritables pouvoirs d'imposition et où nous pourrions avoir plus d'impact, c'est sur la question des établissements stables (ES), qui fait l'objet de l'action 7. Comment faire en sorte que les EMN n'évitent pas l'ES alors qu'il y a tant de réserves à ce sujet ? Elles laissent aux États le choix de décider de les utiliser ! Ce piège se retrouve dans l'IML. L'accord n'est qu'une façade. Il protège l'apparence, mais la substance ne change pas (016).

Un troisième groupe de répondants s'est interrogé sur l'utilité de la coopération internationale pour les pays à faibles revenus de manière plus générale, et a souligné que la priorité était de traiter les problèmes nationaux – un point de vue également exprimé par des répondants issus des pays de l'OCDE (002, 005, 009, 013, 018, 021, 022, 027).

À ce sujet, nous avons demandé aux personnes interrogées si les instruments fiscaux internationaux devaient devenir plus contraignants et plus multilatéraux, sous l'égide des Nations Unies. Au vu des discussions sur un éventuel instrument accéléré de mise à jour des conventions fiscales au sein des Nations Unies, et des aspirations de la société civile à une convention des Nations Unies, cette question semblait particulièrement pertinente. Les opinions à ce sujet étaient très variées et aucune ligne de désaccord claire n'a pu être distinguée. Les répondants issus de pays à faibles revenus ou intermédiaires se sont inquiétés sur la capacité supplémentaire qui serait nécessaire pour s'engager dans des négociations avec un résultat plus contraignant, et de l'espace réduit pour sauvegarder les objectifs de politique fiscale (002, 007, 013, 026). Quelques-uns des répondants ont exprimé leur inquiétude quant au nombre et au type de conventions fiscales signées par leur pays, et envisageraient de les résilier plutôt que de s'engager davantage (013, 016). L'une des personnes interrogées a souligné qu'il existe un certain besoin d'être contraignant pour responsabiliser les décideurs, mais que la définition et l'application des normes devraient se faire davantage au niveau régional afin de réduire la perception selon laquelle la conformité est imposée par les pays développés (018).

Une personne interrogée issue d'un pays à faibles revenus a toutefois exprimé l'espoir qu'une coordination multilatérale plus poussée conduirait à une position de négociation plus forte pour les pays importateurs de capitaux qu'un cadre bilatéral (003). Les personnes interrogées ont également estimé que, par exemple, une définition plus large de l'ES et des lignes directrices plus simples en matière de prix de transfert pourraient être rendues contraignantes sur le plan multilatéral. Une autre personne interrogée a déclaré que certaines des dispositions facultatives de l'IML pourraient être rendues contraignantes (016).

Une personne interrogée issue d'un pays de l'OCDE a rejeté l'idée d'une plus grande force contraignante, considérant qu'il était important que les pays soient libres de se concurrencer par le biais du système fiscal (004). D'autres répondants issus de pays de l'OCDE ont toutefois mis l'accent sur la certitude accrue qui pourrait résulter d'un plus grand multilatéralisme, ainsi que sur des conditions de concurrence plus équitables entre les différents pays exportateurs de capitaux (011, 012). Ils estiment également que le multilatéralisme a un rôle positif à jouer dans la prévention des « mesures unilatérales ».

Les avis sur l'instrument de procédure accélérée (IPA) vont d'un soutien prudent (dans lequel cas pourrait être le début d'un plus grand multilatéralisme) à un rejet catégorique. Les personnes interrogées craignent la complexité ou la considèrent comme futile, car dans les cas où elle est vraiment nécessaire, les pays préfèrent de toute façon négocier de manière bilatérale (010). Toutefois, les négociateurs des pays à revenu élevé ont fait remarquer que l'IPA pourrait exercer une pression politique sur eux (010, 011). Un certain nombre de répondants issus de pays à faibles revenus n'avaient toutefois pas connaissance de l'IPA et n'ont donc pas exprimé d'opinion à ce sujet. Certains de ces répondants n'avaient pas connaissance d'autres résultats des Nations Unies en général, en dehors du Modèle de convention.

3.4 Étude de cas : superposition des instruments multilatéraux de l'ONU avec des traités bilatéraux et plurilatéraux en dehors du système onusien

En tenant compte du scepticisme de certains répondants quant à la possibilité de combler les lacunes des accords existants par une tentative de multilatéralisme contraignant, le régime international d'extradition fournit un exemple de la manière dont un ensemble

d'accords multilatéraux contraignants aux Nations Unies et ailleurs peut coexister avec un régime basé sur des centaines de traités bilatéraux. Il existe plusieurs corrélations entre l'extradition et la fiscalité - l'idée d'une convention multilatérale a été envisagée et rejetée par la Société des Nations (Lieck 1933) ; la fragmentation dans les traités bilatéraux reflète les différents niveaux de confiance, d'expérience et de confiance entre les différentes paires de pays, et les différences entre leurs systèmes juridiques (Magnuson 2011) ; les pays à faibles revenus ne bénéficient pas autant qu'on pourrait l'espérer des traités d'extradition existants (Eze 2021) ; le régime utilise des conventions modèles, y compris le Traité modèle des Nations Unies sur l'extradition adopté pour la première fois par l'Assemblée générale en 1990.²

Ce régime présente des caractéristiques intéressantes qui contrastent avec le champ d'application de la CNUCC évoqué plus haut. Les conventions multilatérales contraignantes – dont beaucoup sont placées sous l'égide de l'ONU – clarifient la manière dont les termes des traités bilatéraux doivent être interprétés et comprennent des engagements concernant la portée des lois nationales et des traités bilatéraux ultérieurs.³ Chaque convention multilatérale est généralement limitée à une catégorie de crimes, ce qui réduit la portée de l'accord nécessaire. Par exemple, la Convention internationale des Nations Unies sur l'élimination et la répression du crime d'apartheid de 1973 prévoit que les crimes entrant dans son champ d'application ne peuvent bénéficier de l'exemption prévue dans de nombreux traités d'extradition pour les « délits politiques ». Dans certains cas, comme la Convention unique des Nations Unies sur les stupéfiants de 1961, les conventions multilatérales constituent également une autorité juridique de repli pour l'extradition lorsqu'il n'existe pas de convention bilatérale.

4. Résoudre les contraintes liées à la capacité et s'y adapter

Nous avons demandé aux répondants d'inventorier les capacités disponibles dans leur pays pour participer aux négociations fiscales internationales, et par conséquent de nous faire part de leurs réflexions sur les différentes contraintes auxquelles ils ont été confrontés en matière de capacités ainsi que les initiatives de renforcement des capacités dont ils ont bénéficié. La présente section aborde chacun de ces points avant d'examiner la manière dont les différences de capacité sont prises en compte dans d'autres régimes. Nous partons du principe que les contraintes de capacité ne doivent pas simplement être surmontées car elles sont plutôt susceptibles de constituer une contrainte durable pour toute tentative d'inclusivité dans la coopération fiscale internationale.

² Les conventions d'extradition plurilatérales contraignantes sont toutefois plus courantes dans ce domaine du droit international, y compris, par exemple, le « Dispositif de Londres » de 1990 du Commonwealth, la Convention européenne d'extradition de 1957 du Conseil de l'Europe et la Convention interaméricaine sur l'extradition de 1981 (Zanotti 2006).

³ La Convention des Nations Unies de 1948 sur la prévention et la répression du crime de génocide, la Convention internationale des Nations Unies de 1973 sur l'élimination et la répression du crime d'apartheid, le protocole de 1972 à la Convention unique des Nations Unies de 1961 sur les stupéfiants et la Convention de l'Organisation de l'aviation civile internationale (OACI) de 1971 pour la répression d'actes illicites dirigés contre la sécurité de l'aviation civile en sont des exemples (Zanotti, 2006). La CNUCC elle-même joue ce rôle pour les crimes liés à la corruption.

Les effectifs du personnel chargé des questions de politique internationale/multilatérale dans les pays d'origine de nos répondants varient de moins d'un équivalent temps plein (ETP) à environ 20 ETP. En général, ce nombre est plus élevé dans les pays à revenus élevés. Seul un pays à revenu élevé a également un nombre très faible, mais il considère que ses intérêts sont généralement alignés sur ceux des autres pays de l'OCDE (010). Bien que la taille et la composition de l'assiette fiscale d'un pays influent sur le personnel nécessaire et disponible pour la politique et l'administration fiscales, le fait de suivre les négociations multilatérales impose à tout pays une charge minimale en termes de capacité. Les répondants dont les pays disposent de 11 ETP ou plus ont indiqué qu'ils étaient en mesure de suivre toutes les discussions, mais que le rythme des négociations et le court délai dans lequel les documents sont publiés avant un vote au sein du Cadre inclusif posaient néanmoins un problème (011, 012, 020). Selon une personne interrogée issue d'un pays où 18 personnes travaillent sur la politique fiscale internationale, « ce nombre n'est pas suffisant dans la mesure où il y a quatre chantiers : à l'OCDE, à l'ONU, à l'ATAF, etc. Nous n'en sommes pas encore là » (020). Plusieurs personnes interrogées affirment disposer d'unités organisationnelles spécifiques dédiées à la fiscalité internationale dans leurs pays, mais ce n'est pas le cas de tous. Parfois, par exemple, les questions de fiscalité internationale sont traitées sur une base ad hoc par un service juridique qui s'occupe par ailleurs d'autres questions. L'adhésion à l'OCDE et la politisation des questions par l'intermédiaire de l'OCDE ont conduit à une augmentation du personnel affecté aux négociations fiscales multilatérales dans les pays concernés (003, 007, 011).

Certaines personnes interrogées (mais pas toutes) issues de pays à faibles revenus ou intermédiaire ont indiqué qu'elles ne disposaient pas d'un budget suffisant pour se rendre aux réunions internationales (005, 007, 008, 009, 019, 024). Deux répondants (001, 024) se sont interrogés sur la capacité de l'ONU à financer leurs participations à ces réunions. Un autre a indiqué que la politique de son gouvernement était de n'assister aux réunions que lorsque le voyage était financé de l'extérieur (005). Une personne interrogée issue d'un pays à revenu intermédiaire a déclaré que le changement des majorités politiques affectait leur attention et les ressources consacrées aux négociations multilatérales (009). Un extrait de citation sur ce sujet illustre ce défi :

En tant que pays à faible revenu, il se pose le problème du coût, du rythme de travail et des négociations. BEPS est un long processus, et il est également difficile de garder le rythme. Nous manquons parfois des réunions en raison des contraintes budgétaires : seulement une ou deux personnes au maximum peuvent assister aux réunions. Nous avons parfois des possibilités de formation, mais notre budget est limité, voire insuffisant (024).

Les répondants issus de trois pays à faibles revenus ont indiqué qu'il était difficile de recruter du personnel capable de comprendre les questions débattues et que la quantité de documents à étudier pour les négociations au sein du cadre inclusif signifiait que le travail devait parfois être délégué à des collaborateurs n'ayant pas une compréhension totale des questions (003, 005, 014). Certaines personnes interrogées ont souligné que la compréhension du contexte historique des normes en cours d'élaboration est cruciale pour un engagement efficace, ce qui désavantage les pays qui n'ont pas participé à l'élaboration des normes dans le passé (010, 015). « Ce que les collègues qui assistent à ces réunions ne comprennent généralement pas, c'est pourquoi les réformes sont faites », a déclaré l'une des personnes interrogées (008).

Interrogés spécifiquement sur les besoins en matière de renforcement des capacités, les répondants ont indiqué qu'ils avaient davantage besoin de formation dans le domaine de la négociation des conventions fiscales (001, 008, 016, 021, 022, 023, 024, 025, 027), ainsi que sur les négociations dans les forums multilatéraux (007, 016). Dans le contexte actuel, il est difficile de renforcer la capacité en matière de négociation en raison du rythme rapide de cette dernière (011). Lorsqu'une négociation est plus pertinente pour le développement du système fiscal d'un pays, elle pèse moins sur les ressources car le processus de négociation peut contribuer à la réalisation des priorités nationales. Pour de nombreux pays, la priorité est de soutenir les fondements d'un régime national de fiscalité internationale, plutôt que de discuter de la révision des normes internationales.

De précédentes études sur le sujet ont indiqué que les personnes expertes – et réputées expertes au sein de la communauté des négociateurs fiscaux internationaux – sont davantage écoutées (Christensen et al. 2020). Les personnes interrogées ont noté qu'il est important que les pays conservent le même délégué pendant une longue période (012, 027). Il est important d'avoir des personnes ayant une expérience dans de nombreux domaines de la fiscalité internationale, ainsi que d'être conscient de la manière dont les discussions sur les différents aspects d'un projet multilatéral sont liées les unes aux autres sur le plan politique (010, 027). Les négociateurs qui ont une grande expertise en raison du temps passé dans les forums internationaux sont considérés comme influents. Les personnes interrogées ont également souligné l'importance de disposer d'experts dans différents domaines de la fiscalité. En outre, deux répondants ont noté que les organisations non gouvernementales pouvaient jouer un rôle important dans un organe intergouvernemental des Nations Unies en tant que conseillères (013) et en contribuant à renforcer l'influence des points de vue des pays en développement (021).

La fourniture régulière par l'OCDE de programmes de renforcement des capacités – y compris en français – a été évoquée par de nombreux répondants et contribue clairement à la visibilité de l'OCDE dans les pays à faibles revenus, ainsi qu'à la bonne volonté à l'égard de son Secrétariat (001, 007, 008, 009, 016, 024). Relevante que la fiscalité internationale est une question hautement technique, de nombreux répondants ont exhorté le Secrétariat de l'ONU à accroître son assistance technique (001, 008, 016, 021, 022, 023, 024, 025, 027).

4.1 Étude de cas : régimes reconnaissant les différences de capacité entre les pays

Il ressort de ce qui précède que les contraintes de capacité, en matière de ressources humaines, financières et d'expertise technique, constituent un obstacle important à la participation égale des États à la coopération fiscale internationale et aux avantages qu'ils en retirent. Les contraintes en matière de capacité peuvent prendre de nombreuses formes et devenir pertinentes à différents stades d'un régime international, y compris le processus de négociation, la mise en œuvre et l'application des résultats du régime. Aucun des régimes analysés dans le cadre de ce rapport ne semble contenir de dispositions visant à compenser de manière proactive les différences de capacité au stade de la définition de l'agenda, ni lors des négociations. Dans de tels cas, les agences des Nations Unies peuvent, avec d'autres organisations, jouer un rôle important, notamment en fournissant des informations et un soutien technique aux pays à faibles revenus pour la négociation et la mise en œuvre. La Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) est un exemple de régime commercial international (Melchers 2007 ; Karshenas 2016).

Lorsque les régimes tiennent compte des différences de capacité, c'est surtout au niveau de l'application des accords que cela est visible. Des dérogations spéciales peuvent être accordées pour tenir compte du déficit de capacité, tant pour influencer le contenu d'un accord que pour le mettre en œuvre. Les organes chargés des questions fiscales au sein de l'OCDE ont adopté certaines de ces distinctions : il y a la distinction négative, qui consiste à retarder l'obligation des pays à faibles revenus d'adopter certaines normes minimales, et la distinction positive comme dans le Pilier 2 dans lequel les membres du Cadre inclusif s'engagent à mettre en œuvre la nouvelle règle de l'assujettissement fiscal dans les conventions conclues avec les pays à faibles revenus. D'autres régimes prévoient des dispositions spéciales pour les pays à faibles revenus qui permettent des délais plus longs pour la mise en œuvre ou une mise en œuvre partielle, bien que ces dispositions puissent être controversées. Les accords de l'OMC contiennent un certain nombre de dispositions relatives au traitement spécial et différencié (DTSD) qui accordent davantage de droits aux pays en développement. La compilation la plus récente des mesures par le Secrétariat de l'OMC identifie six types de mesures, y compris des dispositions visant à accroître les opportunités commerciales pour les pays en développement, selon une plus grande flexibilité des engagements, et des périodes plus longues pour la mise en œuvre (OMC 2023). Alors que ces DTSD sont destinées à permettre aux pays en développement de bénéficier de la libéralisation du commerce, les critiques soutiennent que les avantages n'ont pas été pleinement réalisés parce qu'ils ne sont pas entièrement contraignants pour les autres membres de l'OMC – se contentant de dire que les États « devraient » accorder des préférences aux pays à faible revenu (Hudec 1987 ; Hoekman et Özden 2005). L'absence de critères formels d'éligibilité aux DTSD et la capacité des grands marchés émergents à en bénéficier ont également suscité une certaine controverse. Certains répondants ont affirmé que cela « reproduit les inégalités au sein du groupe des pays en développement et entre les pays développés et les pays en développement » (Weinhardt 2020 : 392).

5. Mener des actions en faveur de l'égalité linguistique

La question relative à la langue pour les pays non anglophones a été abordée lors des entretiens, lorsque nous avons interrogé les répondants sur les contraintes qui entravent leur efficacité dans les négociations, ainsi que sur leur satisfaction à l'égard des instruments fiscaux internationaux. Cette question présente plusieurs aspects.

Premièrement, un certain nombre de négociateurs ont indiqué qu'ils n'avaient pas les compétences linguistiques suffisantes en anglais pour participer efficacement (005, 008). En outre, une personne interrogée a déclaré que, bien qu'elle ait de bonnes compétences en anglais, « en cas de problème de langue – de grammaire – la discussion devient difficile. Des différences de formulation très détaillées font l'objet de nombreuses discussions. Même avec une bonne maîtrise de l'anglais courant, c'est toujours difficile » (009). Pour une autre personne interrogée, la langue a contribué à faire du cadre inclusif un environnement « intimidant », notant que « les pays francophones participent à peine aux débats, malgré le fait que les pays africains sont sur un pied d'égalité au niveau de l'OCDE » (008).

Deuxièmement, même si les négociateurs possèdent des compétences suffisantes, le fait que les projets ne soient pas traduits – que ce soit du tout ou en temps opportun – peut créer

une complexité supplémentaire, étant donné que peu de personnes au sein du gouvernement concerné peuvent prendre connaissance du document (ou qu'il doit être traduit par le négociateur lui-même) (002). Cependant, certains répondants considèrent qu'il s'agit d'une question secondaire - parce que le temps et la disponibilité des ressources humaines ne permettraient de toute façon pas de discuter avec d'autres fonctionnaires (007). Il convient également de noter que les ébauches de contribution aux réunions des groupes de travail de l'OCDE sont traduites en français, de manière quelque peu incohérente (tableau 1).

Troisièmement, la traduction (en temps utile) des documents officiels peut avoir une incidence sur l'impact des instruments fiscaux internationaux. Les personnes interrogées issues de pays francophones ont affirmé que le Modèle de convention des Nations Unies était moins utilisé par les pays francophones comme base de négociation que le Modèle de convention de l'OCDE, parce que le Modèle de convention des Nations Unies n'a pas été traduit en français en temps utile (001, 023). En effet, jusqu'à la mi-2023, la version 2011 du Modèle des Nations Unies était la plus récente disponible en français.⁴ Pour l'ONU, cela semble être un problème de perception important dans les pays francophones, mais pas dans les pays hispanophones. Selon une personne interrogée :

Les pays francophones ont des problèmes avec les instruments de l'ONU. Tous les documents des Nations Unies sont rédigés en anglais. Il s'agit d'un problème grave pour les pays francophones. À notre avis, cela sape le modèle de l'ONU. Même le Modèle de convention fiscale des Nations Unies est rédigé en anglais. Nous ne l'utilisons pas du tout. Nos conventions fiscales sont basées sur le modèle de l'OCDE car elles sont rédigées en français. Les notes d'orientation que nous recevons de l'OCDE dans le cadre du projet BEPS sont en français. À notre avis, la traduction des documents de l'OCDE est une des raisons de l'engouement des pays francophones pour le modèle de l'OCDE (001).

Le volume et la complexité des principaux documents fiscaux internationaux font que, même lorsque la traduction est assurée dans plusieurs langues, les pays dans lesquels ces langues ne sont pas couramment parlées éprouvent des difficultés à les rendre pleinement opérationnels. Les Lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert les plus récentes sont disponibles dans 11 langues européennes et en chinois, mais cela n'a pas été d'une grande utilité pour un pays asiatique représenté dans l'échantillon d'entretiens :

Nous avons besoin des prix de transfert, mais nous sommes laissés pour compte. La barrière linguistique est considérable. Le livre compte un millier de pages, et c'est difficile à gérer. Nous pouvons faire appel à un interprète, mais il est difficile de trouver un interprète qui comprenne la fiscalité internationale. Nous sommes conscients que nous avons besoin des prix de transfert, parce que nous avons des entreprises multinationales. Nous avons des règles nationales en matière de prix de transfert, mais nous n'avons pas encore la capacité de comprendre correctement les lignes directrices [de l'OCDE] sur les prix de transfert. Seules six personnes, plus ou moins, peuvent les lire (005).

⁴ Seule la version traduite de l'édition 2017 du Modèle de convention des Nations Unies n'est pas disponible en ligne. L'édition 2021 a été publiée en français et en espagnol en 2023, tandis que l'édition 2011 est disponible en chinois, français, russe et espagnol. Les éditions les plus récentes du *Manuel pratique sur les prix de transfert pour les pays en développement*, du *Manuel sur la prévention et le règlement des différends* et des *Lignes directrices sur le régime fiscal applicable aux projets d'aide de gouvernement à gouvernement* sont toutes disponibles en français et en espagnol. À titre de comparaison, l'édition la plus récente du modèle de l'OCDE (version condensée), l'édition 2017, a été publiée en français avec un an de retard, et en espagnol avec deux ans de retard.

Tableau 1 Comparaison de la traduction/interprétation à l'OCDE et à l'ONU

| | ONU | OCDE |
|---|--|--|
| Réunions plénières | Oui - en 6 langues | Oui - en 3 langues |
| Sous-comité/groupe de travail/comité directeur | Uniquement en anglais | Traduction en français disponible |
| Négociation/documents de base | Uniquement en anglais | Si la traduction simultanée en français est assurée pour les documents importants tels que les Déclarations de résultats, elle n'est pas toujours disponible ou peut être retardée au profit d'autres documents. |
| Documents officiels finaux (lignes directrices/modèles) | Disponible depuis 2021 en anglais, espagnol et français, avec un délai d'un ou deux ans. Les traductions des années antérieures ne sont pas cohérentes. | Disponible en permanence en anglais et en français, avec un délai d'environ 6 mois pour la traduction. La traduction dans d'autres langues est sporadique. |

5.1 Étude de cas : les limites de la traduction et de l'interprétation

Si l'amélioration de la traduction et de l'interprétation permet de créer un environnement de négociation plus inclusif dans le domaine de la fiscalité internationale, il est peu probable qu'elle permette d'éliminer totalement la nécessité pour les pays d'envoyer des négociateurs ayant une connaissance pratique de l'anglais. Les institutions de l'Union européenne (UE) sont réputées pour leur grand multilinguisme. Leurs documents finaux sont intégralement traduits dans leurs langues officielles. Les services de l'UE comptent de nombreux « juristes-linguistes » rompus à l'art de la traduction de textes juridiques. Cependant, même dans ce contexte, et après le Brexit, la connaissance de la langue anglaise est essentielle pour la plupart des membres du personnel. Une étude sur la question a révélé que, tant au Conseil qu'au Parlement, seules les sessions plénières de haut niveau font l'objet d'une traduction intégrale (Ringe 2022). Plus une réunion est technique, et moins elle est importante, plus il est probable qu'elle se déroule en anglais. Une approche pragmatique est adoptée en matière d'interprétation, ce qui implique notamment que la plupart des réunions des groupes de travail du Conseil ne sont pas entièrement traduites et qu'un État membre devrait payer pour bénéficier d'une interprétation spécialisée. De même, alors que les documents seront finalement traduits dans les langues officielles, la grande majorité des documents de travail, tels que les amendements, sont présentés en anglais par leurs auteurs et font l'objet de négociations avant d'être traduits. Les délégués au Conseil et les membres du Parlement européen ont le droit de demander une copie d'un amendement dans leur langue maternelle avant de voter, mais ils le font rarement. Cela conduit à une conséquence qui n'est pas sans rappeler la situation de la coopération fiscale internationale :

Les réunions informelles et préparatoires se déroulent aujourd'hui principalement en anglais, et les députés européens s'appuient souvent (ou doivent s'appuyer) sur des documents en anglais lorsqu'ils délibèrent et négocient, par exemple lorsque leurs propres versions linguistiques deviennent disponibles trop tardivement à ces fins. (Ringe 2022 : 40)

6. Soutenir la définition de l’agenda par le biais du régionalisme

Au cours des entretiens, nous avons demandé aux participants de nous indiquer leurs priorités en matière de coopération fiscale internationale, mais peu d’entre eux avaient un agenda clairement défini, et plusieurs ont noté qu’il s’agissait effectivement d’une lacune importante. L’un d’entre eux a suggéré que « les pays du Sud devaient s’inspirer de ce que les pays européens ont fait dans le débat sur la numérisation, et faire la même chose pour les ressources naturelles » en modifiant les normes multilatérales en leur faveur (003). Selon un autre répondant :

Le défi [pour] la plupart des pays en développement est que nous n’avons pas fait partie de l’agenda. De ce fait, nous ne venons pas pour défendre un agenda. Nous essayons seulement de ne pas nous mettre dans une plus mauvaise position. Contrairement aux États-Unis, aucun pays africain n’a actuellement d’agenda. Nous ne nous sommes jamais réunis pour discuter d’un agenda (020).

Nous avons émis l’hypothèse que les organisations régionales et les autres blocs constituent le meilleur potentiel pour définir un agenda - ajoutant que le Forum africain sur l’administration fiscale (ATAF) et le G-24 sont les plus accomplis dans l’élaboration de l’agenda du Cadre inclusif, même s’ils n’ont pas été en mesure de le mettre en place. (Christensen et al. 2020). Nous nous sommes donc interrogés sur la capacité des organisations fiscales régionales à permettre aux pays à faibles revenus de jouer un rôle plus important dans la définition de l’agenda international. Les paragraphes suivants analysent les commentaires des personnes interrogées sur le rôle des blocs de pays à faibles revenus, suivi d’études de cas positives et négatives sur la manière dont ils ont été intégrés dans d’autres régimes de la gouvernance mondiale.

L’efficacité de l’ATAF dans la défense des positions politiques des pays africains dans les discussions du Cadre inclusif du BEPS a été fréquemment soulignée avec une certaine jalousie par les répondants issus d’autres régions (007, 009, 013, 019). Les répondants africains ont parlé en termes positifs du travail accompli par l’ATAF dans ce contexte. Le récent protocole d’accord entre la Commission de l’Union africaine et l’ATAF prévoit une coopération visant à « faire entendre la voix de l’Afrique sur les questions fiscales dans les discussions mondiales », selon ces derniers. Deux répondants africains ont mentionné qu’une représentation au niveau sous-régional, en plus du rôle de l’ATAF, serait souhaitable (015, 024). Il convient de noter que cela se fait déjà dans une certaine mesure. Le Cercle francophone de réflexion et d’échange des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF) a le statut d’observateur au Comité des affaires fiscales de l’OCDE, tandis que le secrétariat du Forum des administrations fiscales d’Afrique de l’Ouest (FAFOA 2023) a publié une note d’orientation pour ses membres sur la solution du projet des Deux Piliers du Cadre inclusif.

Il se peut que l’une des principales différences entre l’Afrique et les autres régions soit la plus grande probabilité de trouver un terrain d’entente. L’Asie, l’Amérique du Sud et l’Amérique centrale comptent parmi leurs membres un certain nombre de pays membres de l’OCDE, tels que le Japon, la République de Corée, le Chili, la Colombie et le Costa Rica. En outre, les organisations fiscales existantes en dehors de l’Afrique peuvent être moins aptes à jouer un rôle politique en raison de leur mission historique et de leur composition. En effet,

sur les onze organisations fiscales régionales, seuls l'ATAF, le FAFOA et l'Association des administrateurs fiscaux des îles du Pacifique (PITAA) ne comptent pas d'États membres de l'OCDE parmi leurs membres. Le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT) a, comme l'ATAF et le CREDAF, un statut d'observateur au sein du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, mais il pourrait avoir du mal à jouer un rôle politique similaire à celui de l'ATAF, car il compte parmi ses membres des juridictions à faible taux d'imposition dans les Caraïbes et dans les principaux pays de l'OCDE, tels que les États-Unis, la France et l'Espagne. En effet, la création de l'organisation a été attribuée à des membres de l'administration fiscale américaine.⁵

Néanmoins, une certaine coordination informelle entre les négociateurs des pays d'Amérique latine a lieu (007, 009, 011). En juillet 2023, les ministres d'un certain nombre de pays d'Amérique latine ont adopté une déclaration sur une « Plateforme régionale pour la coopération fiscale en Amérique latine et dans les Caraïbes ». Parmi les objectifs déclarés de la plateforme figurent l'élaboration de positions régionales sur le système fiscal international et la contribution aux agendas mondiaux.⁶ Il a également été souligné que la position d'un bloc latino-américain ne serait pas nécessairement différente de celle de l'ATAF (007, 009). C'est pourquoi certains répondants ont envisagé la possibilité de former un bloc plus large de pays en développement. L'un d'entre eux a souhaité que l'organisation des Nations Unies adoptent spécifiquement un tel rôle (015). Le G-24 est un organisme qui, malgré la diversité de ses membres, incluant des pays de l'OCDE, est considéré comme représentant les intérêts des pays à faibles revenus. Selon une personne interrogée membre du groupe de pilotage du Cadre inclusif, mais non membre du G-24, « nous [les pays à faibles revenus] sommes plus ou moins représentés. Ce que nous n'avons pas, c'est le G24. Ce n'est pas formel, nous aurions pu formaliser, organiser des briefings avant les réunions et nous communiquer les positions à défendre » (016).

6.1 Études de cas : collaboration inclusive et efficace entre les organismes multilatéraux et régionaux

Comme prévu, de nombreuses personnes interrogées se sont tournées vers les blocs de pays à faibles revenus pour les représenter et les aider à définir un agenda de coopération internationale. Tel qu'illustré par l'exemple de la CNUCC (en section 3.2), un nouvel instrument de l'ONU peut élargir le champ d'application géographique des accords régionaux. Il peut s'agir d'un moyen efficace pour les pays à faibles revenus pour définir leur agenda. Cependant, dans sa forme la moins inclusive, le régionalisme devient un mécanisme de diffusion de normes descendantes, plutôt qu'un mécanisme de définition d'un agenda ascendant. Les organismes fiscaux régionaux qui s'engagent avec les institutions fiscales existantes doivent suivre les règles du jeu pour ne pas donner l'impression d'avoir été cooptés.

Prenons l'exemple du Groupe d'action financière (GAFI), qui a intégré dans son dispositif institutionnel des « organismes régionaux de type GAFI » (ORTG). Les ORTG ont le statut d'observateur et certains droits de participation au GAFI, mais l'agenda est toujours fixé par les 38 membres du GAFI, et les non-membres ont une capacité limitée à l'influencer (Rose 2015). En effet, les recommandations du GAFI sont adoptées par environ 200 pays et territoires (GAFI 2023), dont beaucoup n'ont pas participé à l'élaboration des recommandations, et dont le respect est ensuite contrôlé (Rose 2015). De manière

⁵ <https://www.ciat.org/origin-and-history/?lang=en>.

⁶ https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/arquivo/copy_of_doc1.pdf.

controversée, la non-conformité a donné lieu à l'établissement de listes noires et à des menaces de sanctions à l'encontre des non-membres (Eggenberger 2018 ; Rose 2015).

En revanche, dans le cas du transport maritime, l'intégration des initiatives régionales au sein d'un régime multilatéral plus large dont l'Organisation maritime internationale (OMI) a permis de le renforcer et a favorisé la mise en œuvre généralisée des normes existantes. Au cours des années 1970, le régime international de transport maritime a été marqué par la négociation de plusieurs conventions sur les normes de sécurité, ainsi que par leur ratification. Cependant, la mise en œuvre a fait défaut. Plusieurs groupements régionaux ont par la suite développé leurs propres régimes afin de promouvoir le respect des normes de sécurité existantes en matière de transport maritime. Ces normes ont été codifiées dans les conventions de l'OMI au cours des années 1980. Ils (groupement régionaux) ont conclu des protocoles d'accord régionaux établissant des systèmes régionaux de « Contrôle par l'État du port » (CEP) (DeSombre 2008 ; Barrows 2009). Le CEP a bouleversé l'ancien système de réglementation des transports maritimes, lequel reposait sur l'application des normes de sécurité par les États du pavillon, et a contribué à une mise en œuvre plus large et plus stricte des normes de transport maritime. Dans les années 1990, l'OMI a commencé à soutenir et à coordonner les initiatives régionales, pour finalement jouer un rôle d'harmonisation et de normalisation (OMI 2014). De cette manière, l'OMI a, d'une part, renforcé le rôle des États du port dans l'exercice d'une « fonction corrective » pour les faibles niveaux de conformité avec les conventions de l'OMI et, d'autre part, reconnu la complémentarité des initiatives régionales avec l'approche multilatérale universelle de l'OMI. En même temps, en élaborant une législation non contraignante visant à rationaliser le CEP, l'OMI a renforcé sa position centrale dans le régime de transport maritime international, en reliant les initiatives régionales au régime de l'OMI et en servant d'organe de coordination pour les cadres régionaux. Bien que les systèmes régionaux de CEP constituent l'épine dorsale du régime maritime contemporain et soient le principal moteur de la mise en œuvre, le régionalisme renforce au bout du compte le régime maritime multilatéral existant basé à l'OMI, étant donné que les normes que les protocoles d'accord régionaux cherchent à mettre en œuvre sont codifiées dans des conventions multilatérales de l'OMI souvent presque universelles et largement ratifiées.

7. Promouvoir la complémentarité entre les espaces politiques et techniques

Cette étude repose sur une hypothèse de travail selon laquelle les pays à faibles revenus seraient désavantagés lors des négociations, car leurs délégués experts n'auraient pas suffisamment d'autorité pour négocier et les approbations des autorités politiques prendraient trop de temps. Par conséquent, nous avons inclus des questions sur ce sujet dans nos entretiens.

Dans les pays à revenus élevés, les personnes interrogées ont confirmé que ces situations ne constituent généralement pas de problème, car il existe une importante coordination avec les autorités politiques et leurs politiques sont bien définies (004, 010, 011, 012). Cela ne signifie pas que les ministères des Finances peuvent toujours imposer pleinement leur point de vue. Parfois, les ministères des Affaires étrangères ou de la Coopération au

développement ont des priorités différentes, ce qui peut influencer la position adoptée lors des négociations (011).

En revanche, dans les pays à faibles revenus, le manque de coordination est effectivement un défi pour les répondants eux-mêmes, ou alors c'est l'impression qu'ils ont eu lors de leurs échanges avec d'autres délégués (002, 004, 018). Selon l'un d'entre eux :

La plupart des pays en développement sont sous-représentés dans ces forums, car ils n'envoient pas de représentant compétent... S'il arrive qu'ils aient un bon délégué qui est un expert, y a-t-il un bon échange d'opinions avec ses autorités ? Ils attendent toujours des instructions qui n'arrivent jamais. Ils cessent donc de parler parce qu'ils attendent la confirmation de leurs autorités (002).

D'autres personnes interrogées ont déclaré qu'elles étaient libres d'exprimer leur opinion dans les réunions internationales, mais ont souligné qu'il y avait un manque d'orientation de la part des responsables ministériels et un manque de discussion au sein du gouvernement sur les objectifs des négociations multilatérales, ce qui rend difficile un engagement efficace (007, 009). Dans les organes plus techniques, cela ne pose pas de problème, mais au fur et à mesure que les organes deviennent plus orientés vers la politique, il devient nécessaire d'obtenir l'approbation d'un haut responsable avant de pouvoir envoyer des commentaires (007). L'alignement politique d'une position divergente dans les négociations internationales exige des efforts considérables et une grande perspicacité politique de la part de l'expert technique. Dans d'autres cas cependant, ce sont plutôt les délégués techniques qui luttent pour convaincre les autorités politiques d'adopter une décision, comme l'adhésion à un organisme international, l'adoption d'une norme ou l'adhésion à l'IML (003, 026).

Si un manque d'implication politique peut priver les négociateurs techniques de leur pouvoir, un engagement trop important de la part d'acteurs politiques peu familiarisés avec le contexte peut également s'avérer contre-productif. Dans certaines décisions politiques, telles que l'acceptation ou non de l'accord politique sur la solution du projet des Deux piliers, ainsi que dans les négociations de traités bilatéraux, le niveau politique peut prévaloir sur l'avis des experts techniques (002, 003, 013, 016, 018, 021). Comme l'a indiqué la même personne interrogée, « un nouvel organe des Nations Unies devrait susciter une prise de conscience au plus haut niveau pour que les ministres sachent qu'ils doivent travailler avec le personnel technique impliqué dans les négociations » (002).

Dans le contexte actuel, les décisions en matière de fiscalité sont parfois liées à d'autres questions. Par exemple, certaines personnes interrogées ont indiqué que la décision de rejoindre le Cadre inclusif était influencée par la liste des juridictions non coopératives de l'UE, qui est liée aux accords commerciaux et au financement du développement (015, 018). Une autre personne interrogée a indiqué que la décision d'adhérer au Cadre inclusif avait été influencée par la présence régulière de personnes de l'OCDE dans le cadre de divers programmes de renforcement des capacités, et par l'évaluation de leur système fiscal par le Forum mondial (027). Une personne interrogée a également indiqué que les décideurs politiques de haut niveau des pays à faibles revenus percevaient les négociations fiscales internationales comme étant liées à d'autres négociations politiques, telles que les prêts du FMI, même si de tels compromis n'ont jamais été explicitement proposés (002). Interrogés spécifiquement sur l'impact d'un organe intergouvernemental de l'ONU sur ces types de "liens", certains répondants pensent qu'il augmenterait les compromis entre les domaines politiques (002, 010), tandis que d'autres estiment qu'il ne ferait qu'accroître la pression politique exercée par le public (011, 027).

L'une des raisons pour lesquelles les discussions intergouvernementales à l'ONU peuvent conduire à davantage de compromis politiques est l'implication accrue des diplomates et des ministères des affaires étrangères. Certaines personnes interrogées s'attendent à une plus grande implication, bien que d'autres notent que les diplomates et d'autres ministères sont déjà impliqués dans le cadre actuel. Le Secrétariat de l'OCDE s'adresse parfois à des décideurs politiques et à des diplomates de haut niveau pour obtenir un soutien à des projets tels que le Pilier 1 (013). D'une manière générale, ce type d'interaction peut accroître l'importance des questions de fiscalité internationale au niveau national dans les pays à faible revenu. Les personnes interrogées ont des avis partagés sur ce point, selon qu'elles considèrent ou non ces questions comme une priorité pour les pays à faibles revenus (001, 002, 003, 016, 021, 022, 023, 024, 025). L'une des personnes interrogées a déclaré qu'à l'heure actuelle, les pays en développement manquent de leadership politique - même si, comme indiqué ci-dessus, de nouvelles initiatives au niveau de l'Union africaine, de l'Amérique latine et des Caraïbes pourraient changer la donne.

7.1 Collaboration entre les experts et les organes intergouvernementaux

Un organe de l'ONU ne peut en soi résoudre les problèmes de communication au sein des services gouvernementaux des États membres et entre eux, pas plus qu'il ne peut résoudre les aspects structurels des contraintes de capacité évoqués à la section 4. Cependant, la conception institutionnelle au niveau multilatéral peut créer des mécanismes qui impliquent d'autres ministères, jusqu'au niveau politique. Le défi consiste ici à s'assurer que l'expertise technique continue d'informer la politique, puisque les propositions techniques constituent la base sur laquelle le consensus politique peut être établi.

Dans la gouvernance climatique, par exemple, la prise de décision intergouvernementale est le fait des organes directeurs de la CCNUCC (Conférence des Parties (COP)), du Protocole de Kyoto et de l'Accord de Paris, sur la base des contributions sur les questions scientifiques et technologiques d'un organe subsidiaire permanent, l'Organe subsidiaire de conseil scientifique et technologique (OSCST) (CCNUCC 2023). L'OSCST, quant à lui, demande régulièrement des conseils et des contributions au Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat (GIEC), avec lequel il travaille en étroite collaboration. Les contributions du GIEC sont examinées lors de consultations informelles lors de sessions semestrielles au cours desquelles l'OSCST finalise les recommandations qui sont soumises aux sessions plénières de la réunion annuelle de la COP (CCNUCC 2023). Le GIEC est un organisme indépendant et purement scientifique qui a été fondé sous l'égide de l'Organisation météorologique mondiale (OMM) et du Programme des Nations Unies pour l'environnement (PNUE). Les organisations observatrices du GIEC et les gouvernements nomment des experts, et le Bureau des scientifiques du GIEC choisit ensuite parmi ces experts pour produire des rapports (GIEC 2023). Il est toutefois important de mentionner que le GIEC ne fait pas officiellement partie du régime climatique des Nations Unies.

L'exemple de la santé montre comment un organe ostensiblement technique peut perdre sa légitimité et son efficacité en raison de la politisation. L'Organisation mondiale de la santé (OMS) cultive activement l'image d'une organisation dirigée par des experts et qui se tient à l'écart de la politique (Gruszczynski and Melillo 2022). Bien qu'ils soient chargés de prendre des décisions politiques de haut niveau, les membres de son organe suprême, l'Assemblée mondiale de la santé, sont « choisis parmi les personnes les plus qualifiées par leur compétence technique dans le domaine de la santé » (article 11 de la Constitution de l'OMS). Ainsi, les décisions de santé publique sont prises uniquement sur la base de preuves scientifiques et l'organisation se tient à l'écart de la politique. Certains observateurs

ont remis en question le bien-fondé de ces représentations, estimant que « des éléments politiques peuvent infiltrer les activités de l'OMS de différentes manières – parfois surprenantes – et influencer même les processus qui sont traditionnellement considérés comme purement techniques et scientifiques » (Gruszczynski et Melillo, 2022, p. 305). Par exemple, l'OMS a récemment émergé comme terrain de rivalité géopolitique entre les États-Unis et la Chine. Les tensions entre les deux pays se sont aggravées lors de la pandémie de COVID-19, lorsque le gouvernement américain de Donald J. Trump a accusé la direction de l'OMS d'être trop influencée par la Chine, ce qui a eu un coût important pour le reste du monde, et a ensuite retiré son adhésion à l'organisation (Ehley and Ollstein 2020), une décision annulée par l'administration Biden. Le blocage par la Chine de l'adhésion de Taïwan, et l'assentiment de l'organisation ont longtemps été considérés comme un exemple de politique prenant le pas sur la science (Menashi 2003).

8. Conclusion

Le résultat idéal de toute réforme institutionnelle dans un complexe de régimes internationaux est de parvenir à optimiser la complémentarité et la coordination. Cependant, une certaine contestation est inévitable dans le processus, mais celle-ci peut être productive en cas de désaccord sur l'opportunité de conserver les normes en existantes. La majorité des personnes que nous avons interrogées – du moins dans les pays à faibles revenus – ont constaté des lacunes évidentes dans les institutions et les instruments de la coopération fiscale internationale, et se sont tournées vers l'ONU pour les combler. Toutefois, il est à noter qu'une proportion significative d'entre les répondants ne connaissent pas les initiatives de l'ONU au-delà du Modèle de convention. Cette proportion n'a que peu d'influence sur le Comité fiscal et, dans certains cas, se sent plus proche de l'OCDE. Pour ces pays – en particulier ceux de l'Afrique francophone, mais pas seulement – la capacité de longue date de l'OCDE à mener des actions de sensibilisation technique et politique signifie qu'aujourd'hui, elle est davantage ancrée dans la conscience des gouvernements. Ces gouvernements, à leur tour, ont investi du temps et de l'argent pour participer au régime de l'OCDE et s'y familiariser. De nombreux répondants, fonctionnaires de pays à faibles revenus estiment que leur expérience croissante au sein des organes de l'OCDE a été précieuse, mais ils reconnaissent également les limites de ce qui peut être réalisé dans un espace qui est – peut-être inévitablement – dominé par de grands et puissants États. Cela permet d'examiner ce que les institutions actuelles ne fournissent pas et comment la réforme institutionnelle pourrait y remédier. Dans ce document, nous avons organisé nos observations en quatre domaines.

Premièrement, il s'agit de résoudre les contraintes liées à la capacité et de s'y adapter. Il est désormais clair que des réunions physiques régulières dans des lieux coûteux constituent un obstacle à l'inclusion. Tenir davantage de réunions virtuelles pourrait être le meilleur moyen d'uniformiser les règles du jeu et de réduire l'empreinte carbone. En outre, l'OCDE a favorisé l'appropriation en partie en organisant davantage de réunions d'information à proximité des pays à faibles revenus – bien que le programme de renforcement de capacités des Nations Unies suive également ce modèle. Le point le plus important, cependant, est qu'aucun renforcement de capacités ne peut totalement surmonter l'inégalité structurelle dans les capacités de négociation et de mise en œuvre. Au contraire, un organe de l'ONU doit être adapté aux deux. Cela signifie que l'agenda et l'approche de la négociation doivent être axés sur les priorités des pays à faibles revenus et être d'une ampleur raisonnable. Cela peut également signifier la poursuite de la tendance au traitement spécial et différencié, de sorte

que les pays à faibles revenus ne soient pas contraints d'investir des ressources dans la négociation et l'adoption de normes qui ont peu de chances de leur être bénéfiques.

Deuxièmement, il s'agit de la langue. Pour certains pays, il s'agit d'un problème majeur. Elle concerne notamment la langue de travail (lorsque les discussions portent sur des questions précises d'interprétation et que les projets sont diffusés uniquement en anglais), les ressources humaines (combien de membres de l'équipe peuvent travailler en anglais ?) et l'adoption (publication en temps utile des traductions officielles). L'investissement de l'OCDE dans l'interprétation simultanée, la traduction de documents et la formation en français a été bien apprécié par les pays francophones, et c'est un domaine dans lequel les ressources de l'ONU devraient être renforcées. Des réunions, des caucus ou des sous-groupes dédiés qui travaillent dans d'autres langues pourraient surmonter certaines de ces difficultés, même s'il fallait accepter un rythme plus lent pour les accueillir.

Troisièmement, Il s'agit de définir un agenda en travaillant en collaboration avec les organisations régionales. Les institutions existantes présentent une grande lacune en ce qui concerne la possibilité pour les pays à faibles revenus de contribuer à la définition de l'agenda, mais il faut pour cela créer des mécanismes transparents par lesquels un agenda pourrait émerger. Bien que les personnes que nous avons interrogées n'aient pas dressé actuellement une liste claire et commune de souhaits pour l'OCDE et l'ONU, elles ont le sentiment que la complexité croissante des normes internationales a dépassé toute réforme de la répartition et constitue un obstacle à l'obtention et à l'utilisation de l'information. Les ressources naturelles sont un domaine spécifique dans lequel de nombreux pays souhaiteraient voir des développements supplémentaires. Nous ne suggérons pas que les Nations Unies prennent automatiquement l'initiative dans ces domaines. Soutenir la diffusion de politiques, de normes et d'instruments élaborés au niveau régional peut constituer une base plus efficace, plus effective et plus inclusive pour les accords multilatéraux à long terme.

Enfin, il s'agit du clivage entre le politique et le technique. La marge de manœuvre dont disposent les négociateurs pour faire avancer leurs positions varie d'un organe à l'autre, mais plus une discussion devient "intergouvernementale", plus elle doit monter dans la hiérarchie – ce qui, dans les circonstances actuelles, désavantagera probablement de nombreux pays à faibles revenus, dans lesquels il peut être difficile pour les fonctionnaires techniques d'obtenir l'attention et le support politiques de leurs responsables ministériels et politiques. Un organe intergouvernemental au sein des Nations Unies peut servir d'influence extérieure pour créer une approche plus globale dans les pays à faibles revenus, et peut permettre à leurs techniciens d'exploiter davantage les capacités diplomatiques de leurs gouvernements. Un autre défi consistera à veiller à ce que cet organe bénéficie d'une contribution technique appropriée, comme celle du comité d'experts existant.

Le travail de l'ONU dans le complexe de régimes fiscaux internationaux est manifestement très apprécié par les responsables gouvernementaux de nombreux pays à faibles revenus. Il s'agit notamment des travaux actuels du Comité fiscal, dont le Modèle de convention est de loin le plus connu, et de la possibilité pour l'ONU de fournir un espace explicitement politique dans lequel les omissions et les inégalités historiques dans les normes fiscales internationales peuvent être corrigées. Cependant, l'ONU ne sera pas en mesure de réaliser ce potentiel de manière automatique. Pour y parvenir, il faudrait reconnaître les engagements que les pays ont déjà pris dans d'autres forums et travailler avec eux, ainsi que les écarts persistants entre les capacités de négociation et de mise en œuvre auxquels les pays à faibles revenus seront confrontés dans n'importe quelle structure institutionnelle.

Nous ne devrions pas considérer l'ONU comme la solution à tous les obstacles à une coopération fiscale internationale inclusive et efficace, mais plutôt comme un espace dans lequel ces obstacles peuvent être pris en compte et progressivement réduits.

Annexes

Annexe A : Liste des entretiens menés auprès des pays du groupe de revenu de la Banque mondiale

| ID | Groupe de revenus |
|-----|-------------------|
| 001 | Faible |
| 002 | Moyen supérieur |
| 003 | Moyen inférieur |
| 004 | Élevé |
| 005 | Moyen inférieur |
| 006 | Moyen inférieur |
| 007 | Moyen supérieur |
| 008 | Moyen inférieur |
| 009 | Moyen supérieur |
| 010 | Élevé |
| 011 | Élevé |
| 012 | Élevé |
| 013 | Moyen inférieur |
| 014 | Moyen inférieur |
| 015 | Moyen inférieur |
| 016 | Moyen inférieur |
| 017 | Moyen inférieur |
| 018 | Moyen inférieur |
| 019 | Moyen supérieur |
| 020 | Moyen inférieur |
| 021 | Faible |
| 022 | Faible |
| 023 | Moyen inférieur |
| 024 | Moyen inférieur |
| 025 | Faible |
| 026 | Moyen inférieur |
| 027 | Faible |

Annexe B Questionnaire de l'entretien

1. Quelles sont vos priorités en matière de coopération fiscale internationale ?
 - Cette question porte sur des questions/sujets thématiques spécifiques
 - Y a-t-il des questions prioritaires pour vous qui ne sont pas abordées ou qui le sont d'une manière qui n'est pas utile à votre pays ?
 - Y a-t-il des questions qui sont débattues et qui ne sont pas prioritaires pour votre pays ou pour les pays qui occupent la même position que vous ?
 - Comment les différences entre vos priorités et l'agenda fiscal actuel affectent-elles votre capacité et votre volonté de participer aux négociations multilatérales ?

2. Que voulez-vous changer, ajouter ou supprimer dans le paysage actuel des instruments fiscaux internationaux ?
 - Pensez à court et à long terme et gardez à l'esprit les principes fiscaux internationaux sous-jacents.
 - Priorités personnelles, positions du gouvernement, éventuelles divergences d'opinion
 - Liste indicative : modèles de conventions bilatérales, lignes directrices/manuels sur les PT, boîtes à outils et manuels, IML, NCD, MCMAA, normes minimales BEPS, Pilier 1, Pilier 2.
 - L'un de ces instruments devrait-il changer de statut ou d'institution ?
 - Questions sur le potentiel de l'ILM/de l'instrument accéléré des Nations Unies et sur les avantages qu'ils prévoient d'en tirer.
 - Question sur la Convention-cadre des Nations Unies

3. Dans quelle mesure pensez-vous que les secrétariats des organes compétents sont sensibles à vos préoccupations et à celles d'autres pays dans la même situation que vous ?
 - Pensez-vous avoir compris comment les décisions seraient prises au moment où vous avez commencé à participer aux discussions, et cette compréhension (le cas échéant) s'est-elle avérée exacte ?

4. Quels sont les principaux défis que vous rencontrez dans les négociations fiscales ?
 - *Capacité humaine (quantité)* : Quelle est l'ampleur et la nature des capacités humaines consacrées à la négociation fiscale internationale dans votre pays ? Était-elle suffisante ? Quelle quantité serait suffisante ? Quelle est la contrainte pour disposer d'une capacité suffisante ?
 - *Capacité humaine (qualité)* : Dans votre pays, existe-t-il des lacunes en matière d'expertise ou d'information dans des domaines particuliers ? Par exemple, l'évaluation de l'impact (économique)
 - *Rythme* : Dans quelle mesure votre équipe dispose-t-elle de suffisamment de temps pour examiner et évaluer les projets émanant de l'OCDE, de l'ONU et d'autres organisations internationales et régionales (telles que l'ATAF), etc. ?
 - *Langue* : Capacité personnelle - verbale et écrite ; éventail de personnes pouvant participer aux réunions ; dans quelle mesure et à quel stade les autres membres du gouvernement sont-ils impliqués lorsque les documents de travail ne sont rédigés qu'en anglais ?

- *Coûts financiers* : Dans quelle mesure les coûts financiers, notamment les frais de déplacement, ont-ils un impact sur votre capacité à participer efficacement ? Quels compromis avez-vous dû faire ?
 - Y a-t-il d'autres éléments qui limitent votre efficacité en tant que négociateur ? Quels changements vous permettraient d'être plus efficace ?
 - Comment et dans quelle mesure attendriez-vous d'un organe fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies qu'il vous aide à relever les défis auxquels vous êtes confrontés ?
5. Quel est le rôle des différents ministères et de leurs dirigeants dans les discussions sur la fiscalité internationale ?
- Prise en compte de l'élaboration et de la préparation des politiques ainsi que de leur mise en œuvre
 - La discussion doit être à la fois évaluative et descriptive : qu'est-ce qui fonctionne bien et moins bien ?
 - Vos prises de position ou votre efficacité dans les négociations fiscales internationales ont-elles été affectées par des liens avec d'autres questions politiques ? Si oui, le résultat global a-t-il été favorable ou non à votre pays ?
 - Cas récents avec une implication potentielle plus large des gouvernements à prendre en considération : Résolution de l'Assemblée générale des Nations Unies, nomination des membres du Comité fiscal
 - Liste indicative : Autorité fiscale/GC, ministère des finances/ministre, ministère des affaires étrangères/ministre, bureau du président/premier ministre
 - Relations avec les délégations diplomatiques à New York et à Paris.
6. Quelles sont les stratégies les plus efficaces pour influencer les négociations fiscales ?
7. Quels blocs de pays avez-vous observés comme étant efficaces dans les négociations, et y en a-t-il d'autres qui ont un potentiel dans le contexte de l'ONU ?
- Ceux dont vous faites partie et les autres
 - Indications : G-24, G77, ATAF, CIAT, Groupe africain, initiative latino-américaine
8. Quelles sont les initiatives de renforcement des capacités qui ont eu le plus d'impact sur votre capacité d'influence ?
- Séances d'immersion, réunions préalables, réunions postérieures, briefings écrits, espaces pour le caucus
 - Secrétariats des OI, ATAF, Centre Sud, G-24

Références

- Abbott, K., Genschel, P., Snidal, D. et Zangl, B. (2015) 'Orchestration: Global Governance through Intermediaries', in K. Abbott, P. Genschel, D. Snidal, et B. Zangl (eds), *International Organizations as Orchestrators*, Cambridge : Cambridge University Press, doi:10.1017/CBO9781139979696.002
- Alter, K. et Raustiala, K. (2018) "The Rise of International Regime Complexity", *Annual Review of Law and Social Science* 14 (octobre): 329-49, doi:10.1146/ANNUREV-LAWSOCSCI-101317-030830
- Barrows, S. (2009) 'Racing to the Top ... at Last: The Regulation of Safety in Shipping', in W. Mattli and N. Woods (eds), *The Politics of Global Regulation*, Princeton: Princeton University Press
- CCNUCC (2023) « COP », disponible sur : <https://unfccc.int/fr/process/bodies/supreme-bodies/conference-of-the-parties-cop>, consulté le 30 juin 2023
- Christians, A. et Van Apeldoorn, L. (2018) 'Le cadre inclusif de l'OCDE', *Bulletin de fiscalité internationale* 72(4/5) : 226-233
- Christensen, R., Hearson, M. et Randriamanalina, T. (2020) *At the Table, Off the Menu? Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations*, ICTD Working Paper 115, Brighton: Institute of Development Studies, https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/15853/ICTD_WP115.pdf?sequence=3&isAllowed=y
- Christensen, R. et 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, <https://doi.org/10.1080/09692290.2019.1625802>
- Coalition de la CNUCC (2022) *The Way Forward: Ensuring an Inclusive, Transparent and Effective UNCAC Implementation Review Mechanism*, disponible à l'adresse suivante: <https://uncaccoalition.org/new-report-on-strengthening-the-uncac-implementation-review-mechanism-irm/>, consulté le 30 juin 2023
- Dean, S. (2021) 'A constitutional moment in cross-border taxation', *Journal on Financing for Development* 1(3)
- DeSombre, E. (2008) 'Globalization, Competition, and Convergence: Shipping and the Race to the Middle', *Global Governance* 14(2): 179-198
- DeSombre, E. (2012) 'Changing issue structure to avoid free riders: protecting the ocean environment', in P. Dauvergne (ed), *Handbook of Global Environmental Politics*, Second Edition, Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing
- Eggenberger, K., (2018) "When is blacklisting effective? Stigma, sanctions and legitimacy: the reputational and financial costs of being blacklisted", *Review of International Political Economy* 25:4: 483-504, DOI: 10.1080/09692290.2018.1469529
- Ehley, B. et Ollstein, A. (2020) "Trump Announces U.S. Withdrawal from the World Health Organization", *Politico*, 29 mai 2020, <https://www.politico.com/news/2020/05/29/us-withdrawing-from-who-289799>

- Eze, T. (2021) 'Exploring the politics and law of extradition in international relations', Nnamdi Azikiwe University *Journal of International Law and Jurisprudence* 12(2): 34-56
- FAFOA (2023) *déclaration finale du cadre inclusif de l'OCDE relative aux piliers 1 et 2 : éléments clés à l'intention des membres du FAFOA*, <https://wataf-tax.org/fr/2023/08/02/la-declaration-finale-du-cadre-inclusif-de-locde-relative-aux-piliers-1-et-2-elements-cles-a-lintention-des-membres-du-fafoa/>
- Faude, B. et Fuß, J. (2020) 'Coordination or Conflict? The Causes and Consequences of Institutional Overlap in a Disaggregated World Order', *Global Constitutionalism* 9 (2) : 268-89
- GAFI (2023) Que faisons-nous ?, disponible à l'adresse : <https://www.fatf-gafi.org/fr/the-fatf/what-we-do.html>, consulté le 22/08/2023
- Gehring, T. et Faude, B. (2014) 'A Theory of Emerging Order within Institutional Complexes: How Competition among Regulatory International Institutions Leads to Institutional Adaptation and Division of Labor', *Review of International Organizations* 9 (4) : 471-98, doi:10.1007/s11558-014-9197-1
- (2013) 'The Dynamics of Regime Complexes: Microfoundations and Systemic Effects', *Global Governance* 19: 119-30
- GIEC (2023) 'About', disponible sur : <https://www.ipcc.ch/about/>, consulté le 30/06/2023
- Gowa, J. (2015) 'Explaining the GATT/WTO: origins and effects', in L. Martin (ed) *The Oxford Handbook of the Political Economy of International Trade*, Oxford: Oxford University Press
- Hearson, M., Christensen, R. et Randriamanalina, T. (2023) 'Developing influence: The power of "the rest" in global tax governance', *Review of International Political Economy* 30(3) : 841-864, <https://doi.org/10.1080/09692290.2022.2039264>
- Heldt, E. and Schmidtke, H. (2019) 'Explaining Coherence in International Regime Complexes: How the World Bank Shapes the Field of Multilateral Development Finance', *Review of International Political Economy* 26(6): 1160-86, doi:10.1080/09692290.2019.1631205
- Gruszczynski, L. et Melillo, M. (2022) 'The Uneasy Coexistence of Expertise and Politics in the World Health Organization: Learning from the Experience of the Early Response to the Covid-19 Pandemic', *International Organizations Law Review* 19(2): 301-31, <https://doi.org/10.1163/15723747-20220001>
- Hoekman, B. et Özden, C. (2005) *Trade Preferences and Differential Treatment of Developing Countries: A Selective Survey*, Document de recherche sur les politiques de la Banque mondiale 3566
- Hudec, R. (1987) *Developing Countries in the GATT Legal System*, Aldershot: Gower pour le Trade Policy Research Centre
- Karshenas, M. (2016) 'Power, Ideology and Global Development: On the Origins, Evolution and Achievements of UNCTAD', *Development and Change* 47(4): 664-685
- Lieck, A. (1933) "A Model Extradition Treaty", *Journal of Comparative Legislation and International Law* 15(1): 59-66

- Lohaus, M. et Gutterman, E. (2021) 'International Efforts to Combat Corruption', in A. Bågenholm and others (eds), *The Oxford Handbook of the Quality of Government*, Oxford: Oxford University Press
- Magnuson, W. (2011) "The Domestic Politics of International Extradition", *Virginia Journal of International Law* 52:839
- Mason, R. (2020) "The Transformation of International Tax", *American Journal of International Law* 114(3): 353-402, <https://doi.org/10.1017/ajil.2020.33>
- Melchers, K. (2007) 'Die UNCTAD wiederbeleben: Neuer Reformbericht empfiehlt Stärkung der Entwicklungsrolle', *Vereinte Nationen: German Review on the United Nations* 55(2): 56-61
- Menashi, S. (2003) "The Politics of the WHO", *The New Atlantis*3: 88-97
- Mosquera Valderrama, I. (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
- Ndubai, J. (2019) 'If developing countries are not listened to at the OECD, they will vote with their feet', *ICTD Blog*, <https://www.ictd.ac/blog/developing-countries-oecd-inclusive-framework-consensus/>
- OMC (2023) *Dispositions relatives au traitement spécial et différencié dans les accords et décisions de l'OMC* (Note du Secrétariat WT/COMTD/W/271), https://www.wto.org/french/tratop_f/devel_f/dev_special_differential_provisions_f.htm
- OMI (2014) *Implications of the United Nations Convention on the Law of the Sea for the International Maritime Organization*, étude menée par le secrétariat de l'Organisation maritime internationale (OMI), Londres : Organisation maritime internationale
- Ringe, N. (2022) *The Language(s) of Politics: Multilingual Policy-Making in the European Union*, University of Michigan Press, <https://doi.org/10.3998/mpub.12080141>
- Rose, C. (2015) *International anti-corruption norms: their creation and influence on domestic legal systems*, Oxford: Oxford University Press
- Weilert, A. (2016) 'United Nations Convention against Corruption (UNCAC) - After Ten Years of Being in Force', *Max Planck Yearbook of United Nations Law Online* 19(1): 216-240
- Weinhardt, C. (2020) 'Emerging Powers in the World Trading System: Contestation of the Developing Country Status and the Reproduction of Inequalities', *Global Society* 34:3 : 388-408, DOI : 10.1080/13600826.2020.1739632
- Zanotti, I. (2006) *Extradition in Multilateral Treaties and Conventions*, Boston US: Martinus Nijhoff Publishers, disponible sur : <http://ebookcentral.proquest.com/lib/suss/detail.action?docID=467773>, consulté le 30 juin 2023



www.ictd.ac