Adviesraad inzake beleidscoherentie
ten gunste van ontwikkeling
Conseil consultatif sur la cohérence
des politiques en faveur du développement

Avis du conseil consultatif sur la cohérence des politiques en faveur du développement:

« Le projet de Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération fiscale internationale»

28 juillet 2025

Résumé

La négociation en cours de la *Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération fiscale internationale* attendue pour 2027 constitue une opportunité de réformer une gouvernance fiscale mondiale historiquement peu favorable aux pays en développement. Cet avis du *Conseil consultatif sur la Cohérence des Politiques en faveur du Développement* plaide en faveur de positions de la Belgique sur la future Convention assurant que les objectifs et résultats des politiques de coopération au développement ne puissent pas être contrecarrés par les impacts de politiques fiscales internationales sur les pays en développement[1]. La priorité stratégique de cette convention est donc d'assurer que ces politiques internationales puissent soutenir, là où c'est possible, les objectifs du développement, en instaurant une imposition effective et équitable des revenus générés par les multinationales et les personnes fortunées. Le Conseil recommande que la Convention (1) entame une réforme de la fiscalité des multinationales reposant sur une imposition unitaire de leurs bénéfices mondiaux, sur une répartition équitable selon l'activité réelle dans chaque pays, sur un relèvement du taux minimum mondial à 25% et sur un reporting public pays par pays, (2) adopte des normes internationales pour une imposition équitable des personnes fortunées, incluant un impôt minimum mondial sur la richesse ainsi que la création d'un registre mondial des actifs et des bénéficiaires effectifs, (3) adopte une définition commune des flux financiers illicites, encadre les facilitateurs de ces flux et renforce les mécanismes d'échange d'informations entre Etats, et (4) aligne les systèmes fiscaux sur les objectifs de développement durable (ODD) afin de garantir la mise en œuvre de l'Agenda 2030 des Nations Unies[2] et d' l'Accord de Paris[3].

[1] Conformément à l'Article 2§16 de la loi de 2013 sur la Coopération au développement. Cet avis complète les recommandations en faveur d'un système international juste et durable faites par le CCPD-ABCO dans ses avis d'avril et mai 2025 : https://www.ccpd-abco.be/2025-avis-sommet-developpement-social-advies-wereldtop-sociale-ontwikkeling et https://www.ccpd-abco.be/avis-ffd4-advies

[2] https://sdgs.un.org/2030agenda

[3] https://www.un.org/fr/climatechange/paris-agreement

I. Introduction

01. Le système fiscal mondial souffre aujourd'hui d'un déséquilibre structurel : il ne permet ni une taxation équitable des multinationales et des individus les plus fortunés ni une mobilisation suffisante des ressources publiques, en particulier pour les pays en développement. Cette situation entretient les inégalités, fragilise les services publics et freine les efforts des pays pour atteindre les Objectifs de développement durable (ODD) de l'Agenda 2030. Depuis les années 1960, l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) dirige le développement et les réformes du système fiscal international. Or les règles fiscales internationales actuelles manquent de légitimité démocratique : elles reflètent surtout les intérêts des pays les plus développés, avec une gouvernance peu transparente et une prise de décision dominée par un petit nombre d'acteurs[4]. C'est dans ce contexte que l'Organisation des Nations Unies (ONU) apparaît comme l'institution la mieux placée pour piloter une réforme en profondeur de la fiscalité internationale. L'ONU offre un cadre multilatéral fondé sur l'égalité entre États, l'universalité et l'inclusivité[5], garantissant à chaque pays, quel que soit son poids économique, une voix dans la définition des règles fiscales globales. Cette transition de l'OCDE vers l'ONU est portée par une volonté politique forte du Sud global, qui voit dans le cadre onusien une opportunité historique de faire évoluer la gouvernance fiscale mondiale vers plus de justice[6]. Le contexte géopolitique actuel est marqué par la paralysie des discussions fiscales internationales à l'OCDE (notamment depuis le retour de l'administration Trump et sa position hostile aux réformes) ainsi que par une remise en question de l'accord de l'OCDE sur l'impôt minimum mondial des sociétés multinationales, pourtant déjà transposé dans l'UE[7] (à ce propos, voir l'avis du CCPD du 29 juin 2021[8]).

02. Pour toutes ces raisons, les Nations Unies apparaissent comme le seul espace légitime capable de relancer une dynamique collective. En 2022, les ministres africains des Finances, de la Planification et du Développement économique, déçus par le processus et l'accord issus du G20/OCDE relatifs aux piliers 1 et 2, ont adopté une résolution appelant les Nations unies (ONU) à entamer des négociations en vue d'une convention internationale sur les questions fiscales sous l'égide de l'ONU. Les États membres de l'ONU ont ensuite adopté par consensus la résolution sur la « promotion d'une coopération fiscale internationale inclusive et efficace au sein des Nations Unies », portée par le Groupe africain, lançant ainsi des discussions intergouvernementales sur le renforcement de cette coopération fiscale[9]. En 2023, le Secrétaire général de l'ONU a proposé différentes options pour renforcer la coopération fiscale internationale, soutenues dans leur version contraignante par les pays du Sud, menés par le groupe africain, afin de rééquilibrer un système jugé favorable aux pays (du Nord) exportateurs de capitaux. Malgré l'opposition de l'UE (dont la Belgique), les États-Unis, le Royaume-Uni, le Japon et d'autres pays qui étaient en faveur d'une approche non contraignante par crainte de doublons avec les travaux de l'OCDE et d'incohérences, une large majorité de 125 pays a approuvé fin 2023 une résolution à l'Assemblée générale de l'ONU pour élaborer une convention-cadre sur la coopération fiscale internationale, avec un soutien massif du G77, de la Chine et de l'ensemble des pays africains, illustrant une forte coopération Sud-Sud. En 2024, les Nations Unies ont donc lancé la négociation d'une Convention-cadre sur la

---

[4] TJNA FACT SHEET1

[5] https://www.un.org/fr/about-us/un-charter/full-text

[6] Picciotto, Sol, A Fresh Start: Searching for Consensus in International Tax Reform (December 14, 2024). Tax Notes International, volume 117, No. 2. Pp. 207-224, 2025, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=5106218 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5106218

[7] Consolidated TEXT: 32022L2523 — EN — 22.12.2022

[8] Le projet de réforme du système international de taxation des sociétés transnationales dans le « cadre inclusif » de l'OCDE

[9] https://docs.un.org/fr/A/RES/78/230

coopération fiscale internationale (UNFCITC). Sur base des Termes de Référence (ToR) adoptés en novembre 2024[10], cette convention établira un organe permanent chargé de négocier les futures réformes et d'adopter des normes internationales en matière d'imposition des multinationales, de répartition des droits d'imposition entre États et de transparence financière. Son principal objectif sera de construire un système de coopération fiscale plus inclusif, équitable et efficace, afin que tous les pays, y compris ceux du Sud, puissent mobiliser davantage de ressources fiscales en élaborant des règles fiscales mondiales. Dès son lancement, la convention intégrera deux protocoles. En septembre 2027, les textes finaux de la convention-cadre et des protocoles seront soumis à l'Assemblée générale des Nations unies.
Parallèlement aux négociations en cours à l'ONU, l'année 2024 a été marquée par un tournant au sein du G20. Pour la première fois, les ministres des Finances des pays membres ont affirmé, dans une déclaration commune, leur volonté de coopérer pour garantir une taxation équitable des personnes à très haut patrimoine[11]. Ce consensus traduit une prise de conscience croissante face à l'explosion des inégalités de richesse à l'échelle mondiale. Plus récemment, durant la quatrième Conférence sur le Financement du Développement, l'Espagne (hôte de la conférence), le Brésil (hôte de la COP30) et l'Afrique du Sud (présidente du G20) ont lancé à Séville une coalition mondiale pour promouvoir une taxation effective des ultra-riches et la réduction des inégalités[12]. Cette initiative, inscrite dans la Plateforme d'action de Séville pour les Objectifs de développement durable, plaide pour des systèmes fiscaux plus progressifs afin de renforcer les solidarités, protéger les services publics et garantir une meilleure redistribution des richesses. Elle rejoint, dans son esprit, la dynamique onusienne en faveur d'un système fiscal mondial plus juste, et pourrait contribuer à nourrir les travaux de cette future convention-cadre des Nations Unies.

03. La Belgique, en tant que membre actif des Nations Unies et de l'Union européenne, peut et doit jouer un rôle dans ces négociations. À l'ONU, les rapports de force et les règles de vote à la majorité supplantent le consensus bloquant de l'OCDE dominé par une trentaine de pays riches, de sorte que les réformes ambitieuses ont une chance réelle d'aboutir. En s'investissant dans ce processus, la Belgique peut peser comme « pays-pont » entre l'UE et le Sud global. Elle peut promouvoir des normes compatibles avec les ODD et ancrer la coopération fiscale dans une approche fondée sur les droits humains et la justice sociale. Elle peut également consolider un cadre fiscal international plus stable, fondé sur des normes communes plutôt que sur le pouvoir de négociation des plus forts, qui lui permettra aussi de protéger ses propres recettes fiscales. Pour ce faire, elle doit s'engager pleinement et constructivement dans les discussions onusiennes, plaider pour une coordination entre la Convention et les règles européennes tout en soutenant particulièrement les pays les plus vulnérables dans leurs revendications pour une réforme fiscale réellement inclusive.

II. Présentation de la problématique

04. La mission principale de la future convention-cadre des Nations Unies sur la coopération fiscale internationale devrait être d'aider l'ensemble des pays du monde à atteindre les Objectifs de développement durable (ODD) d'ici 2030, dans leurs trois dimensions : économique, sociale et environnementale. Pour cela, elle doit viser à permettre aux États (en particulier les pays du Sud) de mieux mobiliser leurs ressources fiscales afin de financer les services publics essentiels comme l'éducation, la santé, les infrastructures ou l'action en matières climatique et environnementale. Un système fiscal international plus juste et efficace est indispensable pour garantir que tous les

[10] Chair's proposal draft ToR_L.4_15 Aug 2024____.pdf
[11] https://g7g20-documents.org/database/document/2024-g20-brazil-finance-track-ministers-language-241024-4th-fmcbg?utm_source=chatgpt.com#section-9
[12] https://news.un.org/en/story/2025/07/1165146

gouvernements disposent des moyens nécessaires pour assurer le bien-être de leurs populations y compris en préservant l'environnement.

05. La convention-cadre entend repenser l'approche actuelle de la fiscalité internationale, historiquement dominée par l'OCDE. Cette dernière, bien qu'ayant produit des avancées techniques, reste un forum restreint, où les intérêts des pays riches (et notamment ceux où se situent les sièges sociaux des multinationales) sont largement surreprésentés parce que le « cadre inclusif de l'OCDE/G20 » est insuffisamment inclusif. À l'inverse, la future convention onusienne propose d'établir une gouvernance fiscale véritablement multilatérale où les pays du Sud peuvent participer à parts égales. Les Termes de Référence (ToR)[13] de la Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération fiscale internationale (UNFCITC) fixent les grandes priorités des négociations : une répartition équitable des droits d'imposition des entreprises multinationales, la lutte contre l'évasion et l'optimisation fiscale des personnes fortunées, le renforcement de la coopération internationale et de l'assistance administrative mutuelle, la lutte contre les flux financiers illicites et la mise en place de mécanismes efficaces de règlement des différends fiscaux entre pays.

06. La convention établira l'organe-cadre chargé de négocier les futures réformes fiscales internationales. Elle fixera les principes généraux et les objectifs. Deux protocoles contraignants seront développés en parallèle de la convention-cadre[14]: l'un sur la taxation des services transfrontaliers dans l'économie numérique et l'autre sur la prévention et la résolution des différends fiscaux. Cette approche doit permettre aux États de financer durablement leurs politiques publiques en cohérence avec les ODD. La convention posera ainsi les bases d'une gouvernance fiscale internationale plus stable, plus prévisible et plus équitable pour tous les pays. La priorité stratégique de cette convention est d'instaurer une imposition effective et équitable des revenus générés par les multinationales et les personnes fortunées. En l'état actuel, le système permet aux multinationales de transférer artificiellement leurs profits vers des juridictions à faible fiscalité, ce qui prive les États de recettes essentielles. Bien que les pays à haut revenu subissent les pertes fiscales absolues les plus importantes, ce sont les pays à faible revenu qui en pâtissent le plus en proportion avec des pertes estimées à environ 5% de leurs recettes fiscales totales[15]. Les pays en développement sont souvent les plus durement touchés par les transferts de bénéfices abusifs, les paradis fiscaux, l'évasion et la fraude fiscale parce qu'ils dépendent proportionnellement beaucoup plus que les pays développés des recettes issues de l'impôt sur les sociétés. Les pertes liées à l'érosion de la base fiscale y ont donc un impact budgétaire et social particulièrement important[16]. La convention doit corriger ces inégalités structurelles en renforçant le droit des États à imposer les revenus à la source (c'est-à-dire là où la richesse est produite) et en limitant les possibilités de contournement fiscal.

07. L'émergence d'une convention fiscale des Nations unies représente un changement important dans la manière d'aborder la fiscalité internationale, avec la possibilité d'avoir un impact significatif sur l'architecture des systèmes financiers mondiaux et sur la manière dont l'argent des contribuables

---

[13] Chair's proposal draft ToR_L.4_15 Aug 2024____.pdf

[14] 20250217-NegotiatingTaxUnitedNations-EU-Factsheet-Final.pdf

[15] J. Garcia-Bernardo et P. Jansky, « Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide », IES Working Paper 14, 2021.

[16] A ce sujet, voir : Irene Burgers and Irma Mosquera, 'Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries' (2017) 10 Erasmus L Rev 29, 41 & Annet Wanyana Oguttu, 'Tax base erosion and profit shifting in Africa – part 1: what should Africa's response be on the OECD BEPS Action Plan?' (2015) 48 Comp. Int. Law J. South. Afr., 550.

est utilisé pour le bien public. Une coopération fiscale internationale plus inclusive et plus efficace doit permettre aux pays de répondre aux défis fiscaux existants : que ce soit la numérisation de l'économie ou les activités mondiales des grandes entreprises multinationales. Mais elle doit également permettre de mobiliser les ressources domestiques des pays et mettre la politique fiscale au service du développement durable.

III. Recommandations

08. Dans le cadre des discussions sur une future Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération fiscale internationale, les Etats vont devoir opérationnaliser les engagements adoptés dans les ToR. La Belgique peut jouer un rôle constructif en soutenant l'élaboration de règles inclusives, équilibrées et adaptées aux défis fiscaux du XXIe siècle. Elle pourrait notamment contribuer à l'identification de bonnes pratiques en matière de taxation unitaire et de présence économique significative, et encourager la mise en œuvre de mécanismes de transparence qui renforcent la confiance entre les juridictions. Aussi, cette approche globale de la coopération fiscale et des politiques fiscales des Etats devrait s'appuyer sur le travail déjà accompli par l'ONU. Par exemple, mais sans s'y limiter, en reconnaissant les liens entre les droits humains et les flux financiers illicites[17], ainsi que le rôle de la fiscalité dans la promotion de l'égalité des genres[18] ou les implications des politiques fiscales, notamment, sur les droits de l'enfant[19]. Un engagement actif de la Belgique dans ce processus multilatéral serait l'occasion de faire valoir son attachement à un ordre fiscal international fondé sur l'équité, la coopération et la sécurité juridique. En soutenant une approche concertée, la Belgique pourrait également renforcer la stabilité de sa propre base fiscale et contribuer à une meilleure coordination internationale, essentielle pour répondre efficacement aux phénomènes de concurrence fiscale et de transfert de bénéfices. Le Conseil recommande que la Belgique plaide dans les négociations de la nouvelle convention-cadre en faveur des actions présentées aux quatre points suivants : (1) réformer la fiscalité des entreprises multinationales, (2) imposer équitablement les personnes fortunées (HNWIs) (3) renforcer la lutte contre les flux financiers illicites (FFI) (4) aligner la fiscalité internationale et les objectifs de développement durable.

09. Un premier engagement porte sur **l'imposition équitable des entreprises multinationales**[20] :

- 09.A. Par l'imposition unitaire des multinationales sur la base de leurs bénéfices mondiaux, avec une répartition équitable des droits d'imposition selon une formule prenant en compte l'activité économique réelle dans chaque pays.

  La convention devrait permettre de réaliser la transition vers un nouveau système international d'imposition des sociétés qui garantisse que les multinationales soient imposées en tant qu'entités unitaires sur la base de leurs bénéfices mondiaux, et que les droits d'imposition soient répartis équitablement entre les pays grâce à une formule équilibrée et large qui reflète le lieu où l'activité commerciale est exercée et où la valeur est créée. Cette approche permettrait aux pays du Sud de capter une part plus juste des recettes fiscales générées sur leur territoire. En l'absence de telles règles, les bénéfices sont souvent transférés de facto

[17] https://documents.un.org/doc/undoc/gen/g16/006/43/pdf/g1600643.pdf?OpenElement

[18] https://gender-financing.unwomen.org/en/resources/g/e/n/gender-and-taxation-discussion-paper

[19] https://tbinternet.ohchr.org/_layouts/15/treatybodyexternal/Download.aspx?symbolno=CRC%2FC%2FIRL%2FCO%2F5-6&Lang=en

[20] ICRICTs_position_on_the_UNFCITC.pdf

majoritairement vers les pays du Nord, où sont établies les maisons-mères ou bien les sièges sociaux des multinationales. Ces transferts privent les pays en développement de ressources essentielles pour financer leurs services publics et atteindre les Objectifs de développement durable. Le premier protocole, portant sur la fiscalité des revenus issus de la prestation de services transfrontaliers dans une économie de plus en plus numérisée et mondialisée, devrait également inclure le principe de redistribution équitable des droits d'imposition entre les pays et le principe de l'imposition unitaire afin de garantir l'imposition des revenus provenant de tous les services transfrontaliers et ainsi participer à la solution du problème de l'imposition des entreprises multinationales d'une manière globale et efficace.

- 09.B. Par l'introduction d'un principe de « présence économique significative », via le relèvement du taux minimum mondial d'impôt sur les sociétés multinationales de 15% à 25% tel que préconisé par l'Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation (ICRICT) pour stopper la course au moins-disant fiscal[21], sans possibilité d'exemptions ainsi que par la mise en place d'un reporting public pays par pays sur les activités, bénéfices et impôts des multinationales.

  La convention-cadre devrait également se fixer comme objectif l'établissement d'une règle basée sur le principe de présence économique significative. La présence économique significative peut se définir par des indicateurs tels que le volume des ventes, le nombre d'utilisateurs, l'exploitation de données numériques dans une juridiction, traduisant un lien économique réel avec le pays concerné. Ce principe permettrait à un pays de considérer qu'une entreprise étrangère doit y payer des impôts lorsqu'elle y réalise une activité économique substantielle et durable, même sans y avoir de présence physique. En ce sens, elle se distingue de la notion d'établissement permanent ou stable qui renvoie à une définition plus étroite, utilisée dans les conventions fiscales classiques, qui exige qu'une entreprise ait une installation physique (comme une succursale, un bureau ou une usine) dans un pays pour y être imposée.

- 09.C. Par d'autres dispositions de la Convention répondant au principe d'une taxation équitable des entreprises multinationales

  Ces autres dispositions pourraient porter sur le renforcement des instruments et principes anti-évasion fiscale, notamment par l'application d'un impôt minimum effectif mondial dont le taux serait relevé du seuil de 15% tel qu'approuvé dans le cadre de l'accord BEPS sur les bénéfices des multinationales à 25% sans exemption. Mais elles pourraient porter également sur le renforcement de la transparence fiscale, en particulier par la mise en place d'un reporting public pays par pays des activités, bénéfices et impôts payés par les multinationales, selon une norme robuste comme la Global Reporting Initiative (GRI).

10. Le deuxième engagement qui doit être opérationnalisé porte **sur l'imposition effective des personnes fortunées (*High Net Worth individuals* ou HNWIs) :**

- 10.A. Par l'adoption de normes fiscales internationales minimales sur la richesse et les revenus des HNWIs, incluant un impôt minimum mondial sur le patrimoine

  Une imposition plus efficace des HNWIs coordonnée par la Convention fiscale de l'ONU, permettrait non seulement d'augmenter le potentiel de revenus des pays du Sud, mais aussi de favoriser une répartition plus équitable des richesses à l'échelle mondiale. La convention-

[21] https://www.icrict.com/wp-content/uploads/2023/10/ICRICTDECEMBER2020OECDSUBMISSION13122020SUBMITTED.pdf

cadre pourrait avoir comme objectif de mettre en place des règles de coopération facilitant l'adoption et l'application, par les Etats, de normes communes et minimales pour l'imposition des HNWIs ainsi que des instruments de lutte contre l'évasion fiscale tels qu'un impôt minimum mondial sur les revenus et la richesse (flux et stock). Une option concrète serait de s'inspirer des standards d'imposition minimum coordonné de 2% sur le patrimoine des milliardaires, comme proposé au G20 sous présidence brésilienne par l'Observatoire européen de la fiscalité[22].

- 10.B. Par la création d'un registre mondial des actifs et des bénéficiaires effectifs pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale et renforcer la transparence,

  Pour rendre l'imposition des individus les plus riches effective, la convention-cadre devrait travailler à la création d'un registre mondial des actifs[23] incluant les bénéficiaires effectifs de toutes les entités et structures, accessibles aux administrations fiscales et aux autorités compétentes. Cette infrastructure, pensée pour recenser les propriétaires réels plutôt que les entités juridiques anonymes, faciliterait le suivi des flux financiers opaques, en particulier depuis les paradis fiscaux[24]. La transparence de la propriété et du contrôle des sociétés, des trust et d'autres entités juridiques qui peuvent détenir des actifs et ouvrir des comptes bancaires est essentielle pour déterminer où circulent les flux illicites et qui les déplace. Elle renforcerait la capacité des pays à mettre en œuvre des obligations fiscales minimales sur les patrimoines et revenus des HNWIs.

11. Le troisième engagement qui devrait être opérationnalisé porte sur le renforcement de la lutte contre **les Flux Financiers Illicites (FFI).**

- 11.A. Par l'établissement d'une définition commune des FFI, incluant la fraude et l'évasion fiscales, la mise en place de mécanismes pour cibler les facilitateurs de ces flux et pour suivre et prévenir les transferts illicites et par le renforcement des dispositifs d'échange d'informations et d'assistance administrative entre États.

  Ces FFI, qui incluent la corruption, l'évasion fiscale et le blanchiment d'argent, entraînent des pertes fiscales importantes pour les pays en développement. Afin de limiter ces pertes, la Convention pourrait établir une définition mondiale des FFI[25], créer un cadre réglementaire pour cibler les facilitateurs de ces flux et introduire des mécanismes pour suivre et prévenir les transferts illicites[26].

12. Enfin, la nouvelle Convention-cadre ne devrait pas seulement être guidée par des critères d'efficacité économique mais comme indiqué par les ToR **adopter une perspective holistique de développement durable qui couvre de manière intégrée les aspects économiques, sociaux et environnementaux.**

---

[22] https://gabriel-zucman.eu/files/report-g20.pdf

[23] https://www.icrict.com/wp-content/uploads/2022/04/ICRICTGARreportEN.pdf

[24] En 2022, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a limité l'accès public aux registres de bénéficiaires effectifs (UBO) qui était garanti dans le cadre de la directive anti-blanchiment (AMLD5). Cette décision ne rend pas pour autant irréalisable un registre mondial des actifs. La Cour n'a pas remis en cause le principe même de transparence, mais a souligné la nécessité de concilier cet objectif avec la protection de la vie privée, en particulier en dehors des enquêtes ciblées. Elle a également reconnu le rôle légitime des journalistes et des organisations de la société civile dans la prévention du blanchiment, posant les bases pour un accès fondé sur l'« intérêt légitime » et la nécessité d'une harmonisation des registres et des modalités d'accès.

[25] Illicit financial flows: concepts and scope

[26] Sovereign Debt and Professional Enablers of Tax Abuse and Illicit Financial Flows | Sustainable finance hub

- 12.A. Pour l'alignement de la fiscalité internationale et des objectifs de développement durable, la Belgique devrait plaider en faveur d'une approche intégrée et fondée sur les droits humains et promouvoir une coopération fiscale fondée sur l'équité, la stabilité et la justice sociale, en cohérence avec l'Agenda 2030 ainsi qu'une fiscalité environnementale selon le principe du pollueur-payeur affectant les recettes fiscales à la transition écologique et sociale.

  Des taxes environnementales, telles que celles sur la production d'énergies fossiles, l'aviation et le transport maritime, pourraient constituer une source essentielle de revenus tout en suivant les principes du *pollueur-payeur*[27] et de *responsabilités communes mais différenciées*[28]. En contribuant à aligner les systèmes fiscaux mondiaux avec les objectifs environnementaux et sociaux, la Convention fiscale de l'ONU permettrait aux pays en développement d'élargir leur base fiscale tout en construisant un avenir plus durable y compris via la lutte contre le dérèglement climatique. Pour garantir l'équité sociale en réduisant le caractère parfois régressif de la fiscalité écologique, les recettes fiscales pourraient en effet être utilisées pour compenser les ménages les plus modestes, via des subventions, des exonérations ou une réduction de l'impôt sur le revenu dans les tranches inférieures de revenus.

IV. Justifications des recommandations

13. Parce que la Belgique s'est engagée pour la cohérence des politiques de développement, elle doit promouvoir une approche du développement qui place la CPD au cœur des politiques internationales et notamment dans la réforme de la fiscalité internationale en veillant à assurer aux Etats leur capacité à lever l'impôt de façon équitable afin de financer des politiques publiques permettant de poursuivre l'Agenda 2030 et de répondre aux 17 Objectifs de développement durable.

14. Sur l'imposition équitable des multinationales :

- 14.A. La taxation de l'économie numérique est devenue une priorité car les entreprises opérant avec peu ou pas de présence physique risquent de ne pas être imposées dans les juridictions où elles génèrent des revenus[29]. Pour récupérer ces recettes fiscales perdues, certains pays ont mis en place des taxes sur les services numériques (DSTs). Toutefois, les États-Unis, où sont implantés de nombreux géants du numérique, s'opposent à ces mesures car ils les jugent discriminatoires[30]. Le Cadre inclusif de l'OCDE a proposé une solution multilatérale[31] (pilier 1), mais les négociations sont au point mort. De plus, des estimations du South Centre et du West African Tax Administration Forum indiquent que les pays en développement bénéficieraient davantage des DSTs que du pilier 1 de l'OCDE[32]. Les solutions unilatérales, bilatérales et multilatérales actuelles n'ont pas permis de régler les défis posés par l'économie numérique. En réalité, pour de nombreux pays en développement, le problème dépasse largement les services numériques : qu'il s'agisse de services techniques, de transport, d'assurance ou d'ingénierie, ces pays peinent de longue date à imposer les prestataires non-résidents

---

[27] Fossil Fuel Subsidy Reform in Aviation and Shipping | International Institute for Sustainable Development

[28] Principe de responsabilité partagée de tous les pays pour la protection de l'environnement mais aussi différenciée selon leurs capacités et contributions à la dégradation environnementale. Selon ce principe, les pays développés, qui ont historiquement causé le plus de dommages et disposent de plus de ressources, doivent assumer une part de l'effort de protection plus grande que celle des pays en développement qui devraient être soutenus dans leurs efforts.

[29] pillar_1_impact_assessment_v2_25jan2022.pdf

[30] TCPB40_Towards-a-UN-Protocol-for-Taxing-Cross-Border-Services-in-a-Digitalized-Economy_EN.pdf

[31] Pillar One Amount A Fact Sheet

[32] TCPB40_Towards-a-UN-Protocol-for-Taxing-Cross-Border-Services-in-a-Digitalized-Economy_EN.pdf

dominants, notamment en raison des restrictions imposées par les conventions fiscales bilatérales.

- 14.B. Le taux de l'impôt sur les profits des entreprises n'a cessé de baisser au cours des trois dernières décennies. A l'échelle mondiale, le taux théorique de l'impôt des sociétés a été divisé par près de deux depuis 1990, passant de 40% à 23,5%[33]. Le phénomène s'observe dans toutes les catégories de pays : il a baissé en moyenne de 38% à 22% dans les pays à revenu élevé, de 39% à 24% dans les pays à revenu intermédiaire et de 46% à 29% dans les pays à faible revenu[34]. En 2024, les taux d'imposition théoriques moyens sur les sociétés s'élevaient à 20% en Asie et en Europe, à 27% en Afrique et à 28% en Amérique du Sud[35]. En parallèle, les taux effectifs moyens pour 123 juridictions à travers le monde atteignaient 20,2% pour l'année 2023[36]. Les taux effectivement appliqués sont en réalité plus faibles que les taux théoriques, car les Etats octroient des régimes préférentiels et les firmes transnationales ont la capacité de déplacer une part de leurs profits dans des paradis fiscaux pour éviter de payer l'impôt dans les pays où leurs activités ont effectivement lieu. En 2015, 36% des profits réalisés par les entreprises à l'étranger ont été déclarés dans des paradis fiscaux[37]. En 2017, 38% des investissements directs étrangers dans le monde étaient des « investissements fantômes » destinés à transférer des profits dans des paradis fiscaux[38]. L'estimation des pertes fiscales des Etats causées directement par les transferts de bénéfices varie d'une étude à l'autre, en fonction de la méthodologie, de la définition, de l'année et du nombre de pays pris en compte. Ces pertes sont estimées à 100-240 milliards de dollars par Johansson et al.[39] (46 pays couverts en 2010), à 123 milliards par Crivelli et al.[40] (173 pays couverts en 2013), à 200 milliards par Bolwijn et al.[41] (72 pays couverts en 2012), à 230 milliards par Tørsløv et al.[42] (48 pays couverts en 2015), à 279 milliards par Clausing[43] (25 pays couverts en 2012) et à 186-307 milliards par Garcia-Bernardo et Jansky[44] (192 pays couverts en 2016). Selon les recherches du Tax Justice Network, les pays perdent 492 milliards de dollars américains par an en recettes fiscales à cause des entreprises multinationales et des particuliers fortunés qui utilisent les paradis fiscaux pour se soustraire à leurs obligations fiscales[45].

---

[33] https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2024/

[34] FMI, « Corporate Tax Rates : How Long Can You Go », IMF Blog, 15 juillet 2019.

[35] https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2024/

[36] https://www.oecd.org/en/publications/corporate-tax-statistics-2024_9c27d6e8-en/full-report.html

[37] T. R. Tørsløv, L. S. Wier et G. Zucman, « The missing profits of nations », NBER Working Paper Series, n°24701, juin 2018.

[38] J. Damgaard, T. Elkjaer et N. Johannesen, « The Rise of Phantom Investment », Finance & Development, vol. 56, n°3, septembre 2019.

[39] Johansson,A., Skeie, O. B., Sorbe, S.&Menon, C., « Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a cross-country database », OECD Economics Department Working Papers, 2017(1355), 64, 2017.

[40] Crivelli, E., de Moij, R. & Keen, M., « Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries », FinanzArchiv: Public Finance Analysis, 72(3), 268–301, 2016.

[41] Bolwijn, R., Casella, B. & Rigo, D., « Establishing the baseline: Estimating the fiscal contribution of multinational enterprises », Transnational Corporations, 25(3), 111–142, 2018.

[42] Tørsløv, T., Wier, L. & Zucman, G., « The Missing Profits of Nations », National Bureau of Economic Research Working Paper, avril 2020.

[43] Clausing, K. A., « The effect of profit shifting on the corporate tax base in the United States and beyond», SSRN 2685442, 2016.

[44] J. Garcia-Bernardo et P. Jansky, « Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide », IES Working Paper 14, 2021.

[45] https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2024/

- 14.C. Lors du Forum sur l'administration fiscale africaine, « la faiblesse du taux minimum de l'impôt sur les sociétés (15%) » a été soulignée. Dans la déclaration finale, les pays ont exprimé leur souhait « que les pays africains recherchent un taux d'imposition minimum plus élevé, d'au moins 25 % »[46]. Dans une étude récente, le *South Centre* a souligné que « les pays en développement ne tirent que peu ou pas de bénéfices du deuxième pilier » de l'OCDE[47].

- 14.D. La transparence fiscale permettrait aux États, notamment en développement, de mieux évaluer les pratiques fiscales des grandes entreprises et de prendre des décisions informées plutôt que de s'appuyer uniquement sur des mesures anti-abus parfois complexes et difficilement applicables dans des pays où la capacité administrative est limitée[48].

15. Sur l'imposition équitable des personnes fortunées (HNWIs) :

- 15.A. Les personnes fortunées transfèrent souvent une partie de leur patrimoine vers des juridictions à faible imposition, réduisant ainsi leur charge fiscale dans leur pays d'origine et privant ces derniers de milliards de dollars de recettes. Dans le monde, les paradis fiscaux permettraient ainsi aux 0,01% d'individus les plus riches d'échapper à un quart de leurs impôts[49]. Le *Centre international pour la fiscalité et le développement* souligne qu'un renforcement de l'application des règles fiscales sur les plus riches dans les pays à faible revenu pourrait significativement accroître les recettes et réduire les inégalités[50].

- 15.B. Selon les estimations de *l'Observatoire européen de la Fiscalité*, un taux minimum mondial d'imposition de 2% appliqué aux individus possédant de très grandes fortunes permettrait de générer entre 200 et 250 milliards de dollars américains annuellement[51]. Ce montant est plusieurs fois supérieur aux 100 milliards de dollars par an que les pays du Nord se sont engagés à mobiliser pour soutenir les pays du Sud dans la lutte contre le changement climatique. Plusieurs études montrent une forme de régressivité fiscale au sommet de la distribution des revenus dans le monde, indiquant que les personnes les plus fortunées paient structurellement moins d'impôts en proportion de leurs revenus que le reste de la population. Cela a été étudié et documenté dans des pays comme la Suède[52], la Nouvelle-Zélande[53] et les États-Unis[54] par exemple. En Europe, ce phénomène s'explique par des taux d'imposition sur les bénéfices des sociétés ou les revenus du capital généralement bien plus bas que ceux de l'impôt sur les revenus du travail. En France, l'imposition reste progressive jusqu'au 0,1% des revenus les plus élevés, puis devient fortement régressive, les 378 foyers les plus riches

---

[46] Forum sur l'administration fiscale africaine, Stimuler les recettes commerciales et fiscales : l'impact de la ZLECAf sur la mobilisation des ressources intérieures au cours des cinq prochaines années. Déclaration finale, 6e dialogue de haut niveau sur la politique fiscale, 4 août 2022

[47] Suranjali Tandon et Chetan Rao, « Evaluating the Impact of Pillars One and Two", South Centre, Research Papel, N°165, 4 octobre 2022.

[48] Massant, M. (2024). Developing countries and anti-treaty shopping measures. In Liber Discipulorum Luc De Broe (pp. 39–55). Wolters Kluwer.

[49] https://gabriel-zucman.eu/files/AJZ2019.pdf

[50] Taxing the Wealthy in Lower-Income Countries: Why It's Important, and How to Do It – ICTD

[51] A blueprint for a coordinated minimum effective taxation standard for ultra-high-net-worth individuals - Eutax

[52] (Bach, Calvet and Sodini, 2020),

[53] (New Zealand Inland Revenue, 2023)

[54] (Leiserson and Yagan, 2021).

ne payant plus que 2% de leur revenu économique en impôts[55]. En Italie, le système fiscal est globalement progressif, mais devient régressif pour les 5% les plus riches, avec un taux d'imposition passant de 50% à 35%[56]. Aux Pays-Bas, les revenus modestes sont relativement fortement taxés, tandis que les plus riches échappent à l'impôt en retenant leurs revenus dans des holdings, ce qui affaiblit la progressivité fiscale[57]. En Belgique, alors que la moyenne d'imposition des revenus est de 43%, le 1% le plus riche ne contribue qu'à hauteur de 23% de ses revenus, soit près de deux fois moins que la moyenne nationale et le système devient régressif dès les 20 % les plus aisés[58]. Cette régressivité s'explique en partie en raison de la faible taxation des revenus du capital, concentrés chez les plus riches, et de la forte imposition du travail et de la consommation, qui pèse proportionnellement plus sur les revenus modestes.

16. **Sur les flux financiers illicites :** Selon la CNUCED[59], les pays africains perdent chaque année 88,6 milliards de dollars en raison des flux financiers illicites, ce qui représente la moitié du déficit de financement nécessaire pour que le continent réalise les Objectifs de développement durable (ODD). Aussi, si certains aspects des flux financiers illicites sont traités par les conventions des Nations Unies, ce n'est pas le cas pour les flux financiers illicites liés à la fiscalité. Et notamment ceux liés à la fraude et l'évasion fiscales ou à la planification fiscale agressive via le transfert de bénéfice, qui continuent de coûter aux pays des milliards de dollars en revenus fiscaux perdus chaque année. Chaque année, les pays perdent d'énormes ressources en raison de l'évasion et de l'optimisation fiscales pratiquées par les multinationales et les individus fortunés. Par exemple, selon la Commission économique pour l'Amérique latine et les Caraïbes (CEPALC), les gouvernements de la région ne parviennent pas à collecter près de 6,3 % du PIB chaque année en raison des abus fiscaux. Ce chiffre équivaut au budget annuel de la santé dans la région[60]. Pour y remédier, il est essentiel de renforcer la coopération internationale, notamment en rendant les mécanismes d'assistance administrative, de recouvrement des créances fiscales étrangères et d'échange d'informations plus inclusifs.

17. **Sur l'alignement des systèmes fiscaux mondiaux et des objectifs de développement durable et sur l'adoption d'une perspective holistique de développement durable qui couvre de manière intégrée les aspects économiques, sociaux et environnementaux :** On peut illustrer cette perspective dans le cas des subventions aux combustibles fossiles s'élevant à près de 1.000 milliards de dollars américains dans le monde[61] et largement constituées d'incitations fiscales. L'élimination progressive de ces subventions pourrait à la fois contribuer à la réduction des émissions de gaz à effet de serre et rendre possible le financement public de la transition énergétique en faveur du développement. On estime en effet que les 50% les plus pauvres de la population mondiale ne contribuent qu'à 12% des émissions mondiales, mais sont exposés à 75% de pertes de leurs revenus par effet du changement climatique. Alors que les 10% les plus riches, quant à eux responsables de la moitié des émissions mondiales, ne sont exposés qu'à 3% des pertes de leurs revenus. La fiscalité peut modifier les capacités financières respectives de ces deux groupes à faire face aux violences climatiques, capacités dont la répartition actuelle est extrêmement inégale puisque les 10% les plus riches détiennent près de trois-quarts des richesses

---

[55] Note_IPP_Billionaires-version-actualisee.pdf
[56] Reconstructing Income Inequality in Italy: New Evidence and Tax Policy Implications from Distributional National Accounts
[57] Bruiletal2024WP.pdf
[58] BE-PARADIS
[59] https://unctad.org/system/files/official-document/aldcafrica2020_en.pdf
[60] Fiscal Panorama of Latin America and the Caribbean 2019: Tax policies for resource mobilization in the framework of the 2030 Agenda for Sustainable Development
[61] Selon l'Agence Internationale de l'Energie (AIE) : https://www.iea.org/commentaries/the-global-energy-crisis-pushed-fossil-fuel-consumption-subsidies-to-an-all-time-high

mondiales[62]. L'internalisation des externalités négatives liées au climat à travers le système fiscal répondrait donc à une nécessité environnementale et sociale mais aussi économique puisque les coûts environnementaux réels, qu'il s'agisse des émissions de gaz à effet de serre, de pollution de l'air ou de dégradation des écosystèmes, ne sont que très partiellement pris en compte dans les prix de marché actuels. Cette absence de tarification adéquate entraîne une surexploitation des ressources naturelles, tout en transférant les coûts sur la collectivité, notamment sur les populations les plus vulnérables[63]. Or, le système fiscal peut et doit jouer un rôle dans la correction de ces distorsions, en appliquant le principe du pollueur-payeur à travers des instruments ciblés tels que des taxes sur la production et l'utilisation d'énergies fossiles, sur l'aviation ou encore sur le transport maritime. Une telle fiscalité environnementale permettrait non seulement de décourager les activités polluantes, mais aussi de générer des recettes publiques considérables, y compris dans les pays en développement. Redistribuer via la fiscalité peut ainsi contribuer à élargir les ressources domestiques et accélérer la transformation voulue par le programme adopté en septembre 2015 par l'Assemblée générale des Nations Unies intitulé *Transformer notre monde : Programme de Développement durable à l'horizon 2030.*[64]

Le Conseil consultatif sur la cohérence des politiques en faveur du développement (CCPD) a été créé par Arrêté royal du 2 avril 2014 en application de la Loi du 19 mars 2013 relative à la Coopération belge au Développement (articles 2,16°, 8, 31 et 35,2°). Ce Conseil a pour mission principale de donner des avis aux autorités fédérales belges afin d'encourager le respect du principe de la cohérence des politiques en faveur du développement, conformément à l'article 208 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'article 8 de la Loi du 19 mars 2013 relative à la Coopération belge au Développement. Pour en savoir plus sur le Conseil et pour lire d'autres de ses avis en français, néerlandais et anglais, veuillez visiter le site web : http://www.ccpd-abco.be/

[62] CBV2023-ClimateInequalityReport-1.pdf

[63] Jean-Paul Fitoussi et Éloi Laurent, La nouvelle écologie politique. Economie et développement humain, Seuil, 2008, pp. 65-69.

[64] https://unctad.org/system/files/official-document/ares70d1_fr.pdf