



Assemblée générale

Distr. générale
15 juillet 2022
Français
Original : anglais

Soixante-dix-septième session

Point 75 b) de l'ordre du jour provisoire*

Promotion et protection des droits humains : questions relatives aux droits humains, y compris les divers moyens de mieux assurer l'exercice effectif des droits humains et des libertés fondamentales

Effets de la dette extérieure et des obligations financières internationales connexes des États sur le plein exercice de tous les droits de la personne, en particulier les droits économiques, sociaux et culturels

Note du Secrétaire général

Le Secrétaire général a l'honneur de transmettre à l'Assemblée générale, en application de la résolution [43/10](#) du Conseil des droits de l'homme, le rapport de l'Experte indépendante chargée d'examiner les effets de la dette extérieure et des obligations financières internationales connexes des États sur le plein exercice de tous les droits de l'homme, en particulier des droits économiques, sociaux et culturels, Attiya Waris.

* [A/77/150](#).



Rapport de l'Experte indépendante chargée d'examiner les effets de la dette extérieure et des obligations financières internationales connexes des États sur le plein exercice de tous les droits de l'homme, en particulier des droits économiques, sociaux et culturels, Attiya Waris

Vers l'instauration d'une architecture fiscale mondiale tenant compte des droits humains

Résumé

Dans le présent rapport, l'Experte indépendante examine comment, en s'attaquant à l'enrichissement incontrôlé d'un petit nombre et au creusement des inégalités qui en découle, l'on pourrait mettre en place des mécanismes permettant d'utiliser plus efficacement et de manière plus juste les ressources publiques et d'assurer ainsi les droits humains pour toutes et tous. Les pertes de recettes fiscales dues aux flux financiers illicites réduisent les ressources dont les États ont absolument besoin pour investir dans les politiques sociales et les services publics. Comme il s'agit de problèmes que les États ne peuvent résoudre seuls, le présent rapport attache la plus grande importance à la coopération et à l'assistance internationales. Pour lutter contre l'évitement fiscal et la fraude fiscales transfrontières, il est indispensable de mettre en place une architecture fiscale multilatérale, inclusive et démocratique.

Dans le présent rapport, l'Experte indépendante abordera la question de la gouvernance fiscale internationale, examinant les propositions visant à élaborer une convention fiscale mondiale sous l'égide de l'Organisation des Nations Unies et à créer un organe fiscal mondial, l'un et l'autre à la lumière des droits humains.

Table des matières

| | <i>Page</i> |
|--|-------------|
| I. Introduction | 4 |
| II. Engagements internationaux visant à lutter contre les flux financiers illicites motivés par des considérations fiscales | 6 |
| III. Réforme fiscale internationale et droits humains | 10 |
| IV. Gouvernance fiscale internationale | 14 |
| A. Registre des bénéficiaires effectifs | 17 |
| B. Réglementation des intermédiaires | 18 |
| V. Les traités fiscaux internationaux au regard des droits humains | 18 |
| VI. Conclusions et recommandations | 20 |

I. Introduction

1. L'élaboration et l'application d'une loi de finances et d'une politique budgétaire solides sont essentielles pour la réalisation des droits humains¹. Comme signalé dans une contribution au présent report, l'un des rôles majeurs, bien que souvent sous-estimé, de la politique budgétaire des États consiste à honorer les obligations qu'ils ont vis-à-vis de leurs populations en matière de droits humains². L'utilisation, la gestion et la répartition équitables, justes et fondées sur des principes, des ressources publiques sont au cœur d'une réponse centrée sur les droits humains³.

2. Les travaux menés par l'Experte indépendante au titre de son mandat sont énoncés dans la résolution 49/15 du Conseil des droits de l'homme qui y rappelle que chaque État a la responsabilité première de promouvoir le développement économique, social et culturel de sa population, tout en soulignant que les inégalités continuent de se creuser dans le monde entier, et qu'elles contribuent souvent à l'exclusion sociale et à la marginalisation de certains groupes et individus. Les inégalités dans le recouvrement des recettes fiscales au sein des pays et entre les pays expliquent en partie la répartition inégale des richesses ainsi que la hausse généralisée de la pauvreté et de l'exclusion dans le monde. Les États peinent toujours beaucoup à évaluer et recouvrer leurs recettes fiscales selon une approche efficace et efficiente. L'imposition des transactions transfrontalières constitue l'une des grandes questions débattues en matière budgétaire. Les particuliers et les entreprises toujours plus riches à l'origine des transactions transfrontalières sont en mesure d'utiliser le système fiscal international à leur avantage. Cette situation finit par peser sur les ressources disponibles pour les services publics et les droits humains. L'architecture financière internationale existante, de même que ses faiblesses et ses failles peuvent aggraver les inégalités.

3. Par « flux financier illicite », on entend tout mouvement d'argent transfrontalier illégal à raison de la façon dont cet argent a été gagné, de la façon dont il est transféré ou de l'usage qui en est fait⁴. Les flux financiers illicites réduisent les ressources dont les pays pourraient disposer pour financer la protection, la promotion et la réalisation progressive de tous les droits humains. Le Conseil des droits de l'homme s'est dit préoccupé, dans sa résolution 46/11, « par le fait que les flux financiers illicites privent les pays des ressources indispensables à la réalisation progressive des droits de l'homme, y compris des droits économiques, sociaux et culturels et, en particulier, du droit au développement, d'une manière qui menace la stabilité et le développement durable des États, sape les valeurs de la démocratie, l'état de droit et la moralité et compromet le développement social, économique et politique ». Le Conseil a également considéré qu'effectivement les flux financiers illicites ont des effets particulièrement préjudiciables pour les pays en développement, en réduisant leurs ressources déjà limitées et en les rendant moins à même de financer les objectifs de développement durable. L'Experte indépendante estime que les flux financiers illicites demeurent une source de grave préoccupation d'autant que les percées technologiques des systèmes de transactions les amplifient souvent. La coopération et l'assistance internationales demeurent déterminantes pour la lutte contre les flux

¹ Matti Kohonen et autres, « Pathways Towards Tax Justice », dans *Global Civil Society*, Helmut Anheier et autres (dir. publ.) (Londres, Palgrave Macmillan, 2011), p. 78.

² Contribution du Center for Economic and Social Rights et autres, p. 1. Disponible à <https://owncloud.unog.ch/s/gGIS53g4e3T6y3n?path=%2FCivil%20society#pdfviewer>.

³ Attiya Waris, « Tax and Development: Solving the Fiscal Crisis through Human Rights » (Nairobi, Law Africa, 2013), p. 21.

⁴ Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique, « Flux financiers illicites : rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique » (Addis-Abeba, 2015), p. 11.

financiers illicites entre États et pour la mise au point de réponses multilatérales et de solutions équitables.

4. Les flux financiers illicites revêtent de multiples formes et définitions, mais les flux financiers illicites d'ordre fiscal ou commercial en constituent les composantes majeures à l'échelle mondiale, en particulier ceux qui sont imputables à l'évitement fiscal et à l'évasion fiscale, ainsi qu'aux activités de planification des sociétés transnationales, comme la fausse facturation commerciale, la détermination des prix de transfert et le transfert des bénéficiaires vers ou via des juridictions offshore à faible taux d'imposition. C'est ainsi que les États dans le monde déplorent de grandes pertes de recettes fiscales. Selon la publication « Justice fiscale : état des lieux 2021 », les pays subissent une perte de 483 milliards de dollars de recettes chaque année, dont 312 milliards de dollars sont le fait de la fraude fiscale transfrontalière des entreprises et 171 milliards de dollars celui de la fraude fiscale offshore des particuliers fortunés⁵. Les flux financiers illicites d'ordre fiscal jouent ainsi un rôle décisif car ils constituent une perte de recettes pour les États qui auraient pu les mettre à profit pour financer leurs activités. Comme l'a fait remarquer un ancien Expert indépendant en 2016, les particuliers et les entreprises volent bel et bien la population du pays concerné lorsqu'ils dissimulent des actifs non déclarés à l'étranger dans le but d'échapper à l'impôt ou de blanchir de l'argent car le produit de ces activités illicites devrait et pourrait être consacré au financement des services publics, tels que les soins de santé, le logement, les écoles, les infrastructures de transport, la protection sociale, l'application de la loi et les tribunaux⁶.

5. La lutte contre les flux financiers illicites liés à l'impôt sur les sociétés effectués par des multinationales ainsi que contre le transfert vers des juridictions offshore d'avoirs de particuliers fortunés et de sociétés est une préoccupation collective mondiale⁷. Les sociétés et les particuliers fortunés légitimes intervenant dans le système financier mondial y participent partiellement, voire totalement, par l'intermédiaire de l'économie formelle. Ainsi, le présent rapport s'intéresse à cette forme particulière de flux financiers illicites et expose les préoccupations mondiales et les possibles solutions dans la perspective des droits humains.

6. De l'avis de l'Experte indépendante, l'ampleur des flux financiers illicites d'ordre fiscal révèle des failles fondamentales dans l'architecture de la gouvernance fiscale à l'échelon international, continental, régional et national. La coopération et l'assistance internationales concernant l'élaboration et l'application d'une législation financière et d'une politique budgétaire à partir de systèmes démocratiques pourraient résoudre bien des problèmes. La prolifération des paradis fiscaux et des juridictions opaques ainsi que l'ampleur industrielle des actifs offshore non imposés en sont un signe. Cette évolution témoigne d'une possible orientation de la volonté politique de certains gouvernements, organisations multilatérales et blocs économiques. La numérisation toujours plus poussée de l'environnement mondial complique en outre l'adaptation des structures de gouvernance financière existantes, notamment les législations et politiques connexes, à la nature évolutive de l'activité économique.

⁵ Réseau mondial pour la justice fiscale, « Justice fiscale : état des lieux 2021 », p. 11. Disponible à https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State_of_Tax_Justice_Report_2021_FRENCH.pdf.

⁶ Nations Unies, « Bahamas leaks: What else do we need to know to take action? UN rights experts ask », communiqué de presse, 6 octobre 2016.

⁷ Contribution de l'Espagne au présent rapport.

7. Aussi la tentative d’orienter les systèmes fiscaux vers un recouvrement équitable de l’impôt⁸, ainsi qu’une politique fiscale axée sur le plan national et sur les flux entrants, et la concurrence fiscale entre les pays et au sein des pays (et groupes de pays) ont-elles incité les sociétés multinationales et les particuliers fortunés à se dérober à leurs obligations fiscales⁹. Souvent, les parties prenantes font du lobbying pour que les systèmes soient revus et réformés dans un sens qui leur est favorable en poussant la volonté politique vers une intensification de la concurrence fiscale. De la sorte, de nombreux compromis consentis par les États dans le monde – au niveau national ou international – amènent une réduction des ressources destinées à financer les services publics ou la réalisation des objectifs de développement durable, ou à faire appliquer les obligations des États en matière de droits humains.

8. Dans le présent rapport, l’Experte indépendante commencera par contextualiser le débat en exposant les mécanismes mondiaux de lutte contre les flux financiers illicites. Elle réfléchira ensuite à ce qui pourrait inclure une approche fondée sur les droits humains de la réforme fiscale et se référera aux appels à la création d’un organe fiscal mondial et d’une convention fiscale mondiale pilotée par les Nations Unies. Enfin, elle formulera des conclusions et des recommandations à l’attention des États et des autres parties prenantes.

9. Lors de l’élaboration du présent rapport, l’Experte indépendante a pris en considération les réponses de fond à son appel aux contributions. Elle est reconnaissante aux États pour leurs contributions ainsi qu’aux organisations et aux réseaux de la société civile, universitaires et acteurs privés dans le monde¹⁰. Elle a également organisé des consultations en ligne avec les organisations de la société civile de différentes régions. Elle exprime ses remerciements pour les précieuses contributions, discussions et observations, qui ont immensément bénéficié au présent rapport.

II. Engagements internationaux visant à lutter contre les flux financiers illicites motivés par des considérations fiscales

10. Conformément au droit international des droits de l’homme, les États ont l’obligation de garantir l’égalité et la non-discrimination, et de prendre des mesures au maximum de leurs ressources disponibles pour la réalisation progressive des droits économiques, sociaux et culturels. Parmi ces mesures, la conception et la mise en œuvre de la législation budgétaire et fiscale et des mesures stratégiques pour la réalisation des droits humains ont été mises en avant par divers mécanismes de surveillance des organes conventionnels et autres instruments¹¹. Les principes directeurs applicables aux études de l’impact des réformes économiques sur les droits de l’homme (A/HRC/40/57), élaborés par un ancien Expert indépendant, réaffirment que les États doivent concevoir et mettre en œuvre leur politique budgétaire pour garantir qu’ils utilisent le maximum de ressources disponibles pour la réalisation progressive des droits humains, en vue de promouvoir l’égalité réelle et la non-

⁸ Attiya Waris et Leonard Seabrooke, « Arrested development in Africa’s global wealth chains: Accountability and hierarchy among ‘tax havens’ », dans *Routledge Companion to Tax Avoidance Research* (Routledge, 2018), p. 267-286.

⁹ Fonds monétaire international (FMI), « Moniteur des finances publiques : La politique budgétaire, de la pandémie à la guerre » (Washington, D.C., avril 2022), p. 2.

¹⁰ Toutes les contributions et soumissions à la préparation du présent rapport, hormis celles qui ont été soumises à titre confidentiel, sont disponibles à <https://owncloud.unog.ch/s/gGIS53g4e3T6y3n>.

¹¹ Comité des droits économiques, sociaux et culturels, observation générale n° 3 (1990), par. 12 ; observation générale n° 12 (1999), par. 28 ; observation générale n° 14 (2002), par. 18 ; observation générale n° 24 (2017). Voir également A/HRC/26/28.

discrimination. En outre, les principes stipulent que la politique budgétaire devrait avoir pour socle les principes démocratiques fondamentaux de la transparence, de la participation et de la responsabilité dans le cadre de la gouvernance des ressources publiques¹². L'Experte indépendante souligne que la politique budgétaire ne suffit pas : la législation, la politique, les réglementations et les directives budgétaires doivent prendre en compte les principes ci-dessus au niveau national, régional, continental et mondial.

11. Dès 1979, le préambule à la Convention sur l'élimination de toutes les formes de discrimination à l'égard des femmes déclarait que « l'instauration du nouvel ordre économique international fondé sur l'équité et la justice contribuera de façon significative à promouvoir l'égalité entre l'homme et la femme ». Les études montrent que de nombreux pays n'allouent pas le maximum de leurs ressources disponibles et qu'ils ont souvent pris des mesures régressives, comme la réduction injustifiée du financement des services sociaux ou bien la privatisation de certains d'entre eux, des soins de santé en particulier. Cet obstacle majeur au financement de la réalisation des droits humains dans le monde tend à affecter davantage les femmes et les personnes à revenus modestes, et contribue à creuser les inégalités au sein des pays et régions ainsi qu'entre ceux-ci. Une réévaluation approfondie de l'architecture fiscale internationale est indispensable pour faire en sorte que les pays utilisent l'intégralité de leurs ressources intérieures et s'engagent à remplir leurs obligations financières conformément aux principes en matière de droits humains.

12. En 2000, l'évaluation budgétaire des objectifs les plus urgents relatifs aux droits humains à atteindre avant 2015 a marqué une étape concernant les objectifs du Millénaire pour le développement. En 2002, le Consensus de Monterrey issu de la Conférence internationale sur le financement du développement (A/CONF.198/11) a souligné l'accord mondial sur l'intensification de la coopération financière et technique internationale pour le développement (par. 4) ; le rôle spécial joué par une fiscalité et une administration fiscale équitables et efficaces (par. 15) visant à mobiliser les ressources publiques pour les politiques de développement ; la nécessité d'élargir la participation efficace et équitable des pays en développement à la prise de décision et à la normalisation concernant les normes et les codes économiques et financiers internationaux (par. 57 et 62). Le document prend également acte du rôle de la coopération internationale dans la réduction de la fuite des capitaux et dans la lutte contre la corruption, ainsi que dans le rapatriement des fonds acquis illégalement dans les pays d'origine et l'élimination du blanchiment d'argent visant à réprimer la criminalité transnationale organisée (par. 65), notamment le financement du terrorisme (par. 66). Le document constate aussi l'importance de la mobilisation des ressources financières nationales au service du développement (par. 10) et du rôle de la bonne gouvernance, notamment le respect des droits humains (par. 11).

13. En 2008, la Déclaration de Doha sur le financement du développement : document final de la Conférence internationale de suivi sur le financement du développement, chargée d'examiner la mise en œuvre du Consensus de Monterrey (A/CONF.212/L.1/Rev.1) a réaffirmé les engagements pris lors du Consensus de Monterrey pour renforcer la coopération fiscale internationale (par. 16), en prenant acte en particulier de la privation des ressources imputable à la fraude fiscale (par. 16) et plus généralement aux flux financiers illicites (par. 20). La Déclaration a également réaffirmé les engagements internationaux pris pour lutter contre la corruption par le biais de l'Initiative pour le recouvrement des avoirs volés (par. 20). Dans la

¹² Attiya Waris, *Financing Africa* (Cameroun, Langaa Research and Publishing Common Initiative Group, 2019), p. 12-13 et Radhika Balakrishnan et autres, « Maximum Available Resources and Human Rights », dans Aoife Nolan et autres, (dir. publ.), *Human Rights and Public Finance: Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights* (Oxford, Hart Publishing, 2014), p. 4.

Déclaration, l'accent est mis, et c'est crucial, sur la nécessité de réformer l'architecture financière internationale en veillant en priorité « à accroître la transparence et à renforcer la participation et le poids des pays en développement et des pays en transition dans la prise de décisions et l'établissement des normes au niveau international », étant essentiel que le système des Nations Unies continue de participer à ces actions (par. 68).

14. Le Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement (A/RES/69/313) réaffirme et améliore les instruments ci-dessus et préconise pour ce faire l'instauration d'un cadre global de financement du développement pour l'après-2015 en réponse aux nouveaux problèmes, besoins et aspirations au niveau mondial. Sur les questions relatives aux flux financiers illicites et à l'imposition, les chefs d'État et de gouvernement et les hautes représentantes ou hauts représentants se sont engagés à réduire sensiblement les flux financiers illicites d'ici à 2030 en vue de les éliminer à terme, notamment en luttant contre la fraude fiscale et la corruption, en renforçant pour cela la réglementation nationale et en intensifiant la coopération internationale (par. 23). Le Programme d'action a également jeté les bases normatives de la réforme de l'imposition des sociétés multinationales, compte tenu de la nécessité de répartir les avantages fiscaux entre pays d'origine et pays de destination, et des rôles essentiels joués par la déclaration pays par pays et l'accès des autorités compétentes à l'information sur le propriétaire effectif (par. 27). De manière essentielle, les chefs d'État et de gouvernement et les hautes représentantes ou hauts représentants ont redoublé d'efforts pour veiller à ce que les pays en développement ne soient pas défavorisés ou bien tenus à l'écart de l'établissement de normes fiscales internationales. Ils ont souligné que « la coopération fiscale internationale doit être universelle dans son approche et sa portée » (par. 28).

15. En 2015, ces engagements internationaux pris pour lutter contre les flux financiers illicites en général ont été renforcés dans le Programme de développement durable à l'horizon 2030, qui a repris le Programme d'action d'Addis-Abeba. Le Programme 2030 visait à ancrer une conception du développement plus large et fondée sur les droits humains, et incluait 17 grands objectifs complémentaires, 169 cibles et 231 indicateurs uniques. L'objectif 16 (Paix, justice et institutions efficaces) et l'objectif 17 (Partenariats pour la réalisation des objectifs) sont particulièrement pertinents. Dans la cible 16.4, les pays sont appelés à réduire nettement les flux financiers illicites et le trafic d'armes, à renforcer les activités de récupération et de restitution des biens volés et à lutter contre toutes les formes de criminalité organisée. À cet égard, la cible 17.1 prescrit aux pays de coopérer pour faire en sorte que les pays en développement disposent des moyens nécessaires à la mobilisation de ressources nationales pour la réalisation du Programme 2030. Dans la mesure où une réforme du système fiscal international est nécessaire pour corriger les inégalités de répartition des droits d'imposition entre pays développés et pays en développement, l'objectif 10 (Réduire les inégalités dans les pays et d'un pays à l'autre) constitue également un élément important du cadre sur la coopération fiscale internationale, en particulier la cible 10.6 (Faire en sorte que les pays en développement soient davantage représentés et entendus lors de la prise de décisions dans les institutions économiques et financières internationales, afin que celles-ci soient plus efficaces, crédibles, transparentes et légitimes).

16. Toutefois, l'on déplore aujourd'hui d'énormes reculs et peu de progrès huit ans seulement avant 2030, délai fixé pour la réalisation des objectifs de développement durable. Les objectifs du Millénaire pour le développement n'ont pas été atteints dans de nombreuses régions du monde¹³. Des appels mondiaux ont été lancés pour

¹³ <https://ourworldindata.org/millennium-development-goals>.

l'organisation d'une quatrième conférence internationale sur le financement du développement, où des discussions doivent d'urgence être entamées compte tenu des multiples crises mondiales, notamment la pandémie de maladie à coronavirus 2019 (COVID-19) et l'évolution de la situation. Le financement de la réalisation progressive des droits humains semble ne pas progresser, les inégalités se creusent au niveau mondial et les solutions budgétaires mises en avant, principalement dans le cadre du Programme d'action d'Addis-Abeba ayant abouti à l'Initiative fiscale d'Addis-Abeba (à laquelle tous les pays n'ont toutefois pas souscrit), semblent ne pas avoir procuré toutes les recettes escomptées. Les discussions ont certes progressé dans les régions et les grands blocs économiques, mais la majorité des pays les moins avancés, ainsi que nombre de pays à faible revenu et pays à revenu intermédiaire, perdent du terrain. Lors de plusieurs consultations, événements, contributions et discussions organisés pour la préparation du présent rapport, plusieurs représentantes et représentants d'États, expertes et experts en droits humains et organisations de la société civile ont signalé l'impression que le financement des droits humains est devenu moins prioritaire.

17. En 2015, à l'occasion du Forum sur le suivi du financement du développement à Addis-Abeba, l'échec des discussions organisées pour instituer un organe fiscal mondial a compromis le soutien aux discussions sur l'impôt alors entamées dans le cadre de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Or, le processus demeure incomplet et semble avoir progressé sans ses principes originels tant vantés d'inclusivité et de consensus. Selon les contributions au présent rapport, les politiques macroéconomiques néolibérales préjudiciables, ainsi qu'une imposition dégressive, la privatisation et l'assainissement des finances publiques conduites en réponse aux crises économiques, notamment, expliquent l'absence d'un large consensus. On a souvent avancé que certaines des mesures mentionnées ci-dessus étaient supposément nécessaires pour l'amélioration de l'investissement ou de la croissance. Toutefois, aucune de ces mesures budgétaires n'a amené de résultats positifs¹⁴.

18. De nombreuses approches ont été explorées. L'une d'elles, à savoir l'approche fondée sur les droits humains, n'est pas prise en considération dans la politique budgétaire. Les principes relatifs aux droits humains devraient être pris en compte dans la conception, la mise en place et l'application des règles fiscales internationales. Les réglementations fiscales internationales instaurées sous la gouvernance de l'OCDE ainsi que son Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices n'ont en général pas été mis en place selon une approche fondée sur les droits humains, laquelle approche a été observée seulement en partie au sein du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. La recherche d'autres propositions en matière de gouvernance fiscale internationale exigera de mieux saisir les principes de transparence, de responsabilité, de participation et de justice sociale, et d'y adhérer plus profondément¹⁵. Les principes qui fondent la légitimité de choix budgétaires que sont la transparence, la responsabilisation, la responsabilité, l'efficacité et l'efficience, ainsi que l'équité et la justice, doivent s'articuler avec les principes relatifs aux droits humains dans l'approche du système budgétaire mondial et de son cadre¹⁶. En outre, les discussions sur la création de recettes provenant de l'économie numérique demeurent fragmentées. De nombreuses actions en cours existent dans ce domaine, comme indiqué ci-dessous.

¹⁴ Contribution du Groupe de travail sur la fiscalité et le genre de l'Alliance mondiale pour la justice fiscale au présent rapport.

¹⁵ Contribution de l'Alliance TaxEd au présent rapport.

¹⁶ Waris, « Tax and Development », p. 18.

III. Réforme fiscale internationale et droits humains

19. Les pays doivent mobiliser des fonds auprès de toutes les sources de sorte qu'ils aient les moyens voulus pour s'acquitter de leurs obligations en matière de droits humains et réaliser les objectifs du Programme 2030. La perte de ressources imputable aux fraudes fiscales est le fait de législations et de politiques budgétaires élaborées de manière délibérée, imprévoyante ou absurde. Ces législations et politiques budgétaires peuvent et doivent être réaménagées, réévaluées puis appliquées dans le souci de garantir la marge de manœuvre budgétaire des pays ainsi que leur marge de manœuvre budgétaire collective au niveau mondial. Les recettes de l'État pourront alors être recouvrées et dépensées avec pour objectif d'accroître le niveau de vie des populations. La lutte contre la fraude fiscale améliorerait la progressivité de l'ensemble du système fiscal de sorte que tout particulier ou toute institution acquitte sa juste part. Ces fonds seront alors bel et bien employés au financement des services et biens publics. La coopération et l'assistance internationales visant à parvenir à un traitement plus équitable des contribuables constituent alors un point de réflexion qui montre toute son importance. Le respect du principe fiscal de capacité de payer et d'équité devrait assujettir tous les contribuables, dont les sociétés multinationales et les particuliers très fortunés, aux mêmes obligations fiscales et au même degré de transparence. Des conditions de concurrence équitable seraient alors instaurées pour tous les pays et leurs contribuables respectifs. Actuellement, l'inégalité d'accès à l'information et à l'élaboration des objectifs empêche tout traitement équitable des sociétés multinationales, des particuliers fortunés et des pays.

20. Le Conseil des droits de l'homme s'est dit conscient, dans sa résolution 46/8, que les flux financiers illicites d'ordre fiscal, en particulier l'évitement fiscal et l'évasion fiscale pratiquées par des sociétés, concourent à l'accumulation d'une dette insoutenable. Les gouvernements qui peinent à accroître leurs ressources nationales par l'imposition auront recours à d'autres formes de création de recettes, notamment l'emprunt à l'étranger, pour financer leurs obligations. La lutte contre les flux financiers illicites visant à rendre les États plus à même de mobiliser leurs ressources fiscales peut ainsi apporter un complément nécessaire aux diverses actions à mener pour remédier à l'insoutenabilité de la dette, notamment les réformes structurelles ô combien nécessaires¹⁷. En 2022, les pays à faible revenu doivent acquitter 43 milliards de dollars pour le service de leur dette, montant qui dépasse de 171 % les dépenses qu'ils engagent dans les soins de santé, l'éducation et la protection sociale¹⁸.

21. Selon les principes directeurs applicables aux études de l'impact des réformes économiques sur les droits de l'homme (A/HRC/40/57), la politique fiscale devrait jouer un rôle progressif et redistributif en vue de garantir le financement approprié des services publics et d'aider à l'amélioration des conditions des groupes sociaux les plus défavorisés, et ce, conformément aux obligations des États en matière de droits humains. C'est ainsi que les États devraient donner la priorité à l'impôt direct et progressif, lutter contre l'évasion et la fraude fiscales et s'abstenir de participer à la concurrence fiscale entre États.

22. La réforme du système fiscal international comporte déjà plusieurs volets tant dans les droits humains que le domaine budgétaire. Ces domaines pourraient être examinés conjointement et réunis de sorte qu'un financement approprié soit garanti pour la réalisation des droits humains. Les travaux effectués au fil des ans par le Haut-Commissariat des Nations Unies aux droits de l'homme sur les indicateurs pourraient constituer une source pertinente, y compris la nécessité d'examiner

¹⁷ Voir A/76/167.

¹⁸ Oxfam International, « Profiting from Pain », Oxfam Media Briefing, 30 juin 2022, p. 6.

l'imposition, les budgets et les ressources. Ces indicateurs ont été compilés après un processus approfondi de recherches, consultations et validations. Les organes créés en vertu d'un instrument international relatif aux droits de l'homme, notamment le Comité des droits économiques, sociaux et culturels et le Comité des droits de l'homme, ont revu leurs directives relatives à l'établissement des rapports par les États parties. Ces organes ont exigé des États qu'ils recueillent des statistiques et des indicateurs désagrégés, et, dans certains cas, ont prévu une analyse fiscale et budgétaire dans leurs observations finales relatives aux rapports des États parties.

23. Les contributions de la société civile à ce débat, comme les principes relatifs aux droits humains dans la politique budgétaire, élaborés par des organisations de premier plan en Amérique latine et aux États-Unis d'Amérique, s'appuient sur ces obligations et les précisent¹⁹. Ces principes réaffirment les principes directeurs applicables aux études de l'impact des réformes économiques sur les droits de l'homme en définissant le rôle proactif des États en matière de politique budgétaire et en faisant ainsi en sorte que ce rôle vise le respect, la protection et l'exercice des droits. L'insuffisance des ressources compromet la capacité des États à réaliser les droits. Cela témoigne du fait que les droits peuvent ne pas être respectés, protégés et garantis par l'élaboration et l'application des législations financières et des politiques budgétaires.

24. Ces instruments et directives prennent sans ambiguïté acte du fait que les obligations des États en matière de droits humains concernant la législation et les politiques budgétaires en général, et l'imposition en particulier, dépassent le cadre des actions unilatérales conduites au niveau national. Les États ont l'obligation extraterritoriale de faire en sorte que les législations et les politiques budgétaires respectent et garantissent les droits humains des populations au-delà de leurs frontières, de contribuer à l'instauration d'un environnement international propice et de s'abstenir d'exercer toute influence induue sur les autres États qui les rendrait moins à même d'honorer leurs obligations en matière de droits humains (A/HRC/40/57). En outre, dans les domaines dominés par les femmes, comme l'économie informelle et le travail domestique non rémunéré, les efforts fournis par les femmes restent une « main invisible » dans le système économique et fiscal au niveau mondial, continental, régional et national. Il conviendrait non seulement d'en prendre acte²⁰ dans les législations financières et politiques budgétaires, mais également d'y remédier.

25. Des mesures multilatérales sont en place dans le but de fournir des directives spécifiques sur la coopération fiscale internationale. Plusieurs de ces directives couvrent notamment la lutte contre les flux financiers illicites d'ordre fiscal, la renonciation à toute aide à la fraude fiscale, la promotion de la concurrence fiscale internationale et l'aide aux réformes visant à promouvoir l'amélioration de l'équité des normes et des institutions de la gouvernance fiscale internationale. D'autres initiatives existent également, notamment la création d'un organe fiscal mondial qui donnerait à tous les pays la possibilité de contribuer sur un pied d'égalité à l'établissement de normes et à la prise de décision en matière fiscale²¹. Aussi les recettes fiscales constituent-elles l'un des outils majeurs permettant aux États d'apporter un aide budgétaire à la réalisation des droits humains, de réduire les inégalités, de stimuler le développement et d'accroître le niveau de vie au niveau

¹⁹ Initiative for Human Rights Principles in Fiscal Policy, « Principles for Human Rights in Fiscal Policy », p. 58. Disponible à https://derechosypoliticafiscal.org/images/ASSETS/Principles_for_Human_Rights_in_Fiscal_Policy-ENG-VF-1.pdf.

²⁰ Contribution au présent rapport du Groupe de travail sur la fiscalité et le genre de l'Alliance mondiale pour la justice fiscale.

²¹ « Principles for Human Rights in Fiscal Policy », p. 54-57.

national et international grâce à la coopération et à l'assistance. Les États prennent et continuent de prendre plusieurs directions différentes lorsqu'ils s'efforcent de faire face au problème de l'imposition des sociétés du numérique.

26. La région Asie-Pacifique n'est dotée d'aucun forum fiscal panrégional mettant l'accent sur les besoins de la région en matière de développement. En outre, la forte proportion de paradis fiscaux traditionnels sous-réglementés, de zones économiques spéciales et de centres de services financiers internationaux restreint la capacité des États de la région à s'attaquer efficacement aux flux financiers illicites d'ordre fiscal. Au fil des ans, plusieurs propositions ont été faites par le secrétariat de la Commission économique et sociale pour l'Asie et le Pacifique visant à instaurer un espace régional pour le renforcement de la coopération fiscale dans la région en réponse aux problèmes de fraude fiscale, aux risques de concurrence fiscale et à la nécessité d'établir un régime fiscal international modernisé (ESCAP/CMPF/2019/2). Le secrétariat a pris acte de l'absence de forum intermédiaire où seraient représentées et prises en compte les préoccupations des pays à faible revenu et des pays les moins avancés au niveau mondial.

27. En 2014, le Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique a indiqué que les « initiatives qui commencent à voir le jour au plan mondial, particulièrement au niveau de l'OCDE, du G8 et du G20 et des États économiquement puissants [...] n'avaient pas à l'esprit l'Afrique, voire les autres régions en développement » (E/ECA/CM/47/6, par. 37). Le Groupe de haut niveau constatait alors que les pays en Afrique étaient tenus d'assumer le coût correspondant de mise en conformité sans avoir la possibilité de participer sur un pied d'égalité à la prise de décision. Des groupements de pays en développement ont fait état de préoccupations similaires de même que des organisations de la société civile dans le processus défini par le Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

28. Une étude de 2015 publiée par la Commission économique pour l'Amérique latine et les Caraïbes (CEPALC) a averti que la représentation insuffisante des pays en développement dans les processus internationaux de normalisation relatifs à la fiscalité financière pourrait compromettre l'efficacité du programme mondial à enrayer la fraude fiscale et avoir des effets délétères sur les pays du Sud, en particulier les petits États insulaires. Après le lancement en 2015 de l'Initiative fiscale d'Addis-Abeba, en marge de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, l'OCDE a commencé à élaborer un Cadre inclusif qui a vocation à avancer par consensus. Celui-ci est communément appelé le Projet de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Le débat à cet égard a mis l'accent sur le partage des recettes fiscales générées par les sociétés intervenant notamment dans l'économie numérisée. Les membres du Cadre inclusif ont assigné un plan de travail au secrétariat de l'OCDE chargé d'évaluer trois solutions possibles, notamment un passage complet vers l'imposition unitaire de préférence aux conditions de concurrence normale. Toutefois, des négociations bilatérales entre la France et les États-Unis d'Amérique ont abouti à l'abandon du plan de travail, avec le soutien du Groupe des Sept²².

29. En novembre 2021, dans le contexte de l'initiative de l'OCDE sur la fiscalité de l'économie numérique, 137 membres du Cadre inclusif se sont joints à la Déclaration du Cadre inclusif relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie²³. De nombreux pays ne sont toujours pas

²² Contribution du Réseau mondial pour la justice fiscale au présent rapport.

²³ OCDE, « Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie » (Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Paris, 30 janvier 2020).

parties au Cadre inclusif dans lequel cet accord a été conçu. Une analyse²⁴ effectuée dans le cadre de l'Initiative fiscale du Centre Sud appelle l'attention sur le fait que le processus de prise de décision sur les objectifs fiscaux dans le Cadre inclusif est doté d'une structure à deux niveaux, mais qu'une surreprésentation de certaines juridictions compromet sa transparence concernant l'équilibre des divers intérêts des pays.

30. La proposition se divise en deux Piliers. Le Premier Pilier fournit un plan de réattribution fondée sur une formule des droits d'imposition entre juridictions de marché et juridictions de résidence. Le Second Pilier est un accord relatif à l'impôt minimum mondial sur les sociétés fixé à 15 %, auquel seraient assujetties toutes sociétés multinationales dégageant plus de 750 millions de dollars de revenus mondiaux. Selon le Fonds monétaire international (FMI), le Premier Pilier amènera la réaffectation de 125 milliards de dollars de bénéfices des sociétés multinationales les plus grandes et les plus rentables vers les juridictions de marché où leur activité économique a lieu²⁵. Toutefois, 10 milliards de dollars seulement devraient être réaffectés aux pays en développement²⁶. Le Second Pilier soulève d'autres problèmes. Le taux d'imposition minimum mondial sur les sociétés qu'il fixe à 15 % est inférieur au taux effectif d'imposition pratiqué par de nombreux pays en développement. Par exemple, les taux légaux d'imposition des sociétés oscillent entre 25 % et 35 % en Afrique si bien que la mise en œuvre du Second Pilier y entraînerait une importante perte de droits d'imposition pour les pays²⁷. Les pays en développement et les organisations de la société civile ont préconisé un taux effectif d'imposition minimum mondial oscillant entre 21 % et 25 %, qui dégagerait 200 milliards de dollars supplémentaires de recettes fiscales, contre seulement 150 millions de dollars procurés par la proposition au titre du Second Pilier²⁸.

31. Le 30 mars 2022, l'Experte indépendante, le Rapporteur spécial sur les droits de l'homme et l'extrême pauvreté, le Rapporteur spécial sur le droit au développement et l'Expert indépendant sur la promotion d'un ordre international démocratique et équitable ont adressé une série de lettres d'allégations conjointes à l'OCDE, à la présidence du Groupe des Vingt, au secrétariat exécutif du Groupe des 77, au Groupe intergouvernemental des Vingt-Quatre pour les questions monétaires internationales et le développement, ainsi qu'à la délégation de l'Union européenne auprès de l'Organisation des Nations Unies à Genève. Les auteurs de ces lettres y mentionnaient les informations reçues sur l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, décidée le 8 octobre 2021 au titre du Cadre inclusif. Les auteurs ont constaté que l'approche en deux piliers marque une évolution positive vers la reconnaissance du fait que les sociétés multinationales sont des entités unitaires, qu'elles devraient être imposées en conséquence, en étant assujetties à un impôt minimum, et que les bénéfices devraient

²⁴ Centre Sud, Déclaration du Centre Sud sur l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Disponible en anglais à <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/10/SC-Statement-on-IF-Two-Pillar-Solution-13-Oct-2021.pdf>.

²⁵ FMI, « Moniteur des finances publiques ».

²⁶ Centre Sud, Déclaration du Centre Sud.

²⁷ Forum africain sur l'administration fiscale, « A new era of international taxation rules – What does this mean for Africa? », Communication du Forum africain sur l'administration fiscale du 8 octobre 2021.

²⁸ Commission indépendante pour la réforme de la fiscalité internationale des sociétés, « Lettre ouverte de l'ICRICT au G20 : Un accord au rabais qui profitera essentiellement aux pays riches », 12 octobre 2021 et « Taxer les multinationales : L'ICRICT appelle à un impôt minimal mondial ambitieux [...] pour mettre fin à la course néfaste vers le bas des taux d'imposition », 9 décembre 2019.

être partagés entre les différentes juridictions²⁹. La portée et le contenu de l'accord annoncé ont soulevé des préoccupations. Notamment, plusieurs pays à faible revenu et à revenu intermédiaire considèrent que l'accord ne répond pas à leurs besoins et réduirait leur marge de manœuvre budgétaire, en particulier à un moment où les pays cherchent à se relever de la crise de la pandémie de COVID-19. L'approche en deux piliers les rendrait moins à même de satisfaire les besoins de leurs populations et ainsi de réaliser les droits humains, en particulier les droits économiques, sociaux et culturels, ainsi que le droit au développement. Une lettre a posé plusieurs questions et a proposé de préciser certains principes relatifs aux droits humains, en particulier les questions liées à la participation et à l'égalité. À l'heure de la soumission du présent rapport, une réponse a été reçue de l'OCDE seulement. Celle-ci³⁰ n'a fourni aucun élément de réponse aux questions sur la transparence concernant le rejet des autres propositions du Groupe intergouvernemental des Vingt-Quatre, l'indemnisation pour la perte de revenus et les garanties visant à assurer la réalisation des droits économiques, sociaux et culturels.

32. De nombreux pays dans le monde ont récemment adopté des mesures et politiques individuelles dans le but d'améliorer la transparence des transactions commerciales et de prévenir les activités financières illicites. Toutefois, ces mesures et politiques ne garantissent pas le niveau voulu de transparence financière. Celui-ci exigerait la constitution d'un registre international des bénéficiaires effectifs qui prenne en compte les principes relatifs aux droits humains que sont la transparence et l'accès à l'information, et qui inventorie les bénéficiaires effectifs d'actifs dans le monde. Ce registre pourrait être institué par la signature d'un accord international, dans le cadre du système des Nations Unies, entre les divers États et les différentes institutions des Nations Unies, et être hébergé dans les locaux d'une institution particulière. Cet accord pourrait prendre la forme d'une obligation contractuelle exigeant des parties qu'elles communiquent suffisamment d'informations sur les bénéficiaires effectifs des entreprises présentes sur leur territoire de manière à établir un registre mondial des bénéficiaires effectifs qui permette de suivre de près toutes activités financières illicites comme la fraude fiscale, la corruption, le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, et d'en traduire les auteurs en justice³¹.

33. Aujourd'hui, divers projets d'instruments guident les politiques budgétaires internationales et régionales. Toutefois, a) aucun n'a été à ce jour finalisé ; b) la portée et les fonctions de la mise en œuvre d'un cadre budgétaire international équitable et inclusif demeurent floues ; c) aucun organe ne vise actuellement à accorder la protection des droits humains avec l'imposition, hormis le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale qui toutefois le fait dans une certaine mesure seulement.

IV. Gouvernance fiscale internationale

34. En 2014, la Rapporteuse spéciale sur les droits de l'homme et l'extrême pauvreté a produit une analyse approfondie des incidences des politiques fiscales sur les droits humains. Elle a souligné les obligations des États en matière de politique fiscale découlant des instruments internationaux relatifs aux droits humains et a formulé des recommandations visant à réformer le cadre politique et juridique afin de faire face aux questions fiscales au niveau national et international (A/HRC/26/28).

²⁹ Communication OTH 21/2022 et communications connexes OTH 22/2022, OTH 23/2022, OTH 24/2022 et OTH 25/2022.

³⁰ La réponse de l'OCDE est disponible à <https://spcommreports.ohchr.org/TMResultsBase/DownloadFile?gId=36914>.

³¹ Contribution de Maat au présent rapport.

Des recommandations spécifiques concernant la coopération fiscale internationale ont porté notamment sur l'instauration d'un régime multilatéral pour la transparence fiscale, ainsi que sur le renforcement des cadres pour l'échange automatique d'informations, l'adoption de normes spécifiques à chaque pays pour l'établissement de rapports communiqués aux organisations transnationales, la mise en place de registres publics nationaux visant à améliorer la transparence relative aux bénéficiaires effectifs et la garantie d'une réelle participation des pays en développement aux forums internationaux.

35. Les particuliers très fortunés, les acteurs du secteur informel et la criminalité transfrontière tendent tous à utiliser des mécanismes, procédures et systèmes auxquels ont recours également les sociétés, souvent grâce à l'aide des avocats, banques, comptables et autres prestataires de service de niveau intermédiaire. En outre, les individus chargés d'administrer des systèmes traçables et vérifiables et de faire du lobbying participent principalement à l'économie formelle. Comme le constate la contribution de l'Espagne, la lutte active, réelle et effective contre la dissimulation de fonds et contre la transformation ou le blanchiment d'argent provenant d'activités criminelles est une nécessité et l'un des gardes-barrière les plus efficaces dans l'élimination des flux financiers illicites et la poursuite de leurs auteurs. Dans le même temps, ne pas lutter constitue un échec qui entrave tout effort et perpétue les activités illicites. La République de Maurice a signalé, dans sa contribution, que les législations fiscales internationales en vigueur et les principes connexes ne sont pas à jour et ne prennent pas en considération les rapides et constantes mutations des pratiques commerciales mondiales.

36. Les États ont également pris des engagements pour lutter contre les flux financiers illicites et pour promouvoir l'amélioration de la progressivité, de la transparence et de l'efficacité de la gouvernance fiscale mondiale. Dans le Consensus de Monterrey, les pays ont décidé de « renforcer la coopération fiscale internationale par un dialogue plus poussé entre autorités fiscales et une plus grande coordination des travaux des organismes multilatéraux concernés et des organisations régionales pertinentes, en accordant une attention particulière aux besoins des pays en développement et en transition » (par. 64).

37. Une autorité financière internationale (qui inclurait un organe fiscal mondial) devrait promouvoir l'élargissement de la marge de manœuvre budgétaire en évaluant les incidences négatives que les mesures de l'assainissement des finances publiques et les réductions des dépenses peuvent avoir sur les inégalités, la pauvreté et l'inclusion sociale. L'autorité devrait également souligner la nécessité d'élaborer avec soin la politique budgétaire, notamment en matière de systèmes fiscaux et de transfert de fonds, pour parvenir à l'équité, compte dûment tenu des effets indirects néfastes susceptibles d'en résulter, de sorte que les personnes vivant dans la pauvreté, les travailleurs pauvres et les quasi-pauvres ne finissent pas par être des contributeurs nets (E/RES/2019/6). Certaines contributions au présent rapport ont signalé que les flux financiers illicites et le financement de l'action climatique justifient l'aide à la création d'une autorité financière³², tandis que d'autres ont insisté sur le besoin de transparence et d'équité dans les espaces de discussion³³.

38. Diverses organisations continuent de préconiser des instruments qui établissent un mécanisme de coordination mondiale sans exclusive et légitime³⁴ afin de traiter des questions d'intégrité financière et du développement économique, tels qu'une Convention des Nations Unies. Ce type d'instrument pourra ainsi fixer des normes mondiales et créer un organe intergouvernemental ouvert sur les questions fiscales au

³² Ibid.

³³ Contribution de l'Algérie au présent rapport.

³⁴ Voir E/2021/68.

sein de l'Organisation. La coopération internationale pour le développement peut aider à renforcer les capacités nationales de mobilisation et de gestion des ressources pour la promotion des objectifs de développement, tels que la prestation de services sociaux de qualité, le service de la dette et la promotion des droits économiques et sociaux³⁵. Le rapport publié en 2021 par le Groupe de haut niveau sur la responsabilité, la transparence et l'intégrité financières internationales pour la réalisation du Programme 2030 a fourni un plan directeur pour un système financier plus ouvert propre à garantir le financement des objectifs de développement durable. Le rapport demande à la communauté internationale de s'engager pour un pacte mondial en faveur de l'intégrité financière pour un développement durable³⁶. La création d'un forum intergouvernemental inclusif au niveau mondial pour la normalisation fiscale internationale est essentielle si l'on veut combler les lacunes du système fiscal international et asseoir la légitimité des structures financières internationales. En particulier, le Groupe a recommandé que la communauté internationale avance vers la mise en place d'une convention fiscale mondiale pilotée par les Nations Unies. Les pays pourraient bénéficier d'un autre pas en avant : la mise en place d'un cadre de principes budgétaires et d'une institution axée sur la promotion des droits humains comme outil visant à asseoir la légitimité budgétaire au niveau des États, régional, continental et international.

39. Le Rapport de 2021 du Secrétaire général « Notre Programme commun » (A/75/982) s'est fait l'écho de cette recommandation en préconisant « un système multilatéral plus solide et plus inclusif, travaillant davantage en réseau et dont le socle serait le système des Nations Unies ». La réduction des flux financiers illicites et de l'évitement fiscal et, plus particulièrement, la réforme des systèmes fiscaux internationaux, sont au nombre des mesures essentielles qui, ainsi que le soutient le Secrétaire général, sont nécessaires si l'on veut inaugurer un relèvement durable après la pandémie et renouveler un contrat social dont les droits humains seraient le socle.

40. Les organismes régionaux des Nations Unies ont effectué des propositions similaires. Dans le rapport novateur de 2015 du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, l'Union africaine et la Commission économique pour l'Afrique ont recommandé que la lutte contre les flux financiers illicites figure en bonne place et soit mieux coordonnée dans les procédures et organismes des Nations Unies³⁷. Plus récemment, en mai 2022, compte tenu des crises mondiales, les ministres africains des finances ont adopté une résolution (E/ECA/CM/54/4/Rev.1) lors de la cinquante-quatrième session de la Conférence des ministres africains des finances, de la planification et du développement économique de la Commission économique pour l'Afrique (CEA), qui demande à la communauté internationale de prendre les mesures appropriées au niveau national, régional et mondial pour faire en sorte que les flux financiers illicites soient traités à l'échelle du système des Nations Unies au niveau mondial et que la communauté internationale adopte un mécanisme de coordination mondiale pour surveiller systématiquement les flux financiers illicites. La Conférence des ministres a demandé instamment à l'ONU d'entamer des négociations en vue d'éliminer l'érosion de la base d'imposition, le transfert de bénéfices, la fraude fiscale, y compris l'impôt sur les plus-values, et d'autres formes de délinquance fiscale.

41. En 2021, la Secrétaire exécutive de la CEPALC a signalé que l'Organisation des Nations Unies devait constituer le principal espace de discussion sur une réforme du

³⁵ Voir E/2020/10.

³⁶ Nations Unies, Groupe de haut niveau sur la responsabilité, la transparence et l'intégrité financières internationales pour la réalisation du Programme 2030, « Intégrité financière pour le développement durable » (février 2021).

³⁷ Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique, « Flux financiers illicites ».

système fiscal mondial pour que celle-ci prenne en compte les besoins des pays en développement et émergents – en particulier les petits États insulaires en développement³⁸. En outre, des États et des groupes et organes intergouvernementaux se sont dits favorables à l'idée de transférer l'établissement des normes fiscales mondiales à l'ONU ou à un organe international³⁹.

42. Le Groupe des 77 et la Chine ont demandé que le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale se voie accorder le statut d'organe intergouvernemental des Nations Unies avec des experts représentant leurs gouvernements respectifs. Cet organe pourrait alors inviter le Comité à examiner des propositions visant à renforcer la coopération fiscale internationale à l'ONU⁴⁰. Cet organe mondial compte déjà plusieurs volets qui se développent au coup par coup et qu'il conviendrait de regrouper. Cela inclut la mise en place d'un registre mondial des bénéficiaires effectifs qui existe déjà dans le cadre de l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives pour le secteur minier et qui pourrait être étendu à d'autres secteurs.

A. Registre des bénéficiaires effectifs

43. L'organisation à but non lucratif « Open Ownership » a élaboré un registre mondial qui contient actuellement plus de 16 millions d'enregistrements de bénéficiaires effectifs provenant de juridictions qui publient des données dans leurs registres nationaux⁴¹. Open Ownership importe régulièrement des données provenant des registres des bénéficiaires effectifs du Danemark, du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, et de la Slovaquie. Un registre mondial peut aider à suivre les flux financiers illicites en offrant la possibilité d'analyser les structures de propriété complexes entre différentes juridictions. Toutefois, l'élaboration de données solides au niveau national hébergées dans un endroit où tous les contribuables estiment que les informations les concernant sont en sécurité et protégées, constitue une condition nécessaire à la mise en place d'un registre mondial. La complexité des réformes à mettre en œuvre pour y parvenir témoigne du caractère encore balbutiant de la notion de données universelles sur les bénéficiaires effectifs⁴².

44. L'instauration d'un registre réglementé au niveau mondial a été préconisée à plusieurs reprises. En outre, l'organisation qui abritera le registre mondial des bénéficiaires effectifs devrait être reconnue au niveau international et bénéficier d'une crédibilité au-delà de tout doute raisonnable sous les auspices d'une loi mondiale sur la protection des données⁴³. Des contributions de la société civile appuient la recommandation en faveur d'une convention fiscale pilotée par les Nations Unies, qui soit respectueuse des droits humains et renforce les normes et les critères mondiaux relatifs aux politiques et aux pratiques fiscales permettant aux

³⁸ CEPALC, « Reform on the Multilateral Tax Debate is Needed in the Framework of the United Nations », Communiqué de presse, 1^{er} juin 2021.

³⁹ Contribution de la République de Maurice au présent rapport.

⁴⁰ [A/C.2/76/L.28](#), par. 19.

⁴¹ Open Ownership est une organisation à but non lucratif qui œuvre dans le monde à la transparence concernant les acteurs qui possèdent et contrôlent des sociétés. En mars 2022, les membres de son groupe dirigeant des bénéficiaires effectifs sont l'Arménie, le Kenya, la Lettonie, le Mexique, le Nigéria, la Norvège, la Slovaquie et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (voir <https://www.openownership.org/en/about/the-beneficial-ownership-leadership-group/>).

⁴² Contribution du Secrétariat international de l'Institut pour la transparence dans industries extractives.

⁴³ Contribution de la République de Maurice au présent rapport.

gouvernements de remplir leurs obligations en matière de droits humains⁴⁴. Un registre public mondial des actifs est une composante essentielle de la réforme fiscale mondiale et un outil majeur de la lutte contre les inégalités dans le but de réduire les flux financiers illicites et les transferts massifs d'avoirs non imposés des sociétés et des particuliers⁴⁵.

B. Réglementation des intermédiaires

45. Le débat autour de la question des « intermédiaires » consiste notamment à tenir compte du fait que nombre de professionnels et d'entreprises interviennent en aidant des particuliers très fortunés et des sociétés à échapper à l'impôt. La liste des intermédiaires peut être longue et inclut souvent les bureaux d'avocat, les cabinets comptables, les conseillers et services financiers, ainsi que les spécialistes des technologies de l'information. Le débat reste tendu, car, en cette ère du numérique, l'autoréglementation au niveau national, régional, continental et mondial, ainsi que l'absence de surveillance et de réglementation par les États dans certains cas semblent compromettre la marge de manœuvre budgétaire requise pour garantir les ressources appropriées en faveur des droits humains. Les scandales mondiaux, comme les « Luxembourg leaks », les « Swiss leaks » et, récemment, les « Pandora papers », montrent que les intermédiaires sont essentiels pour résoudre les problèmes de facilitation des flux financiers illicites. La contribution de l'Espagne a indiqué que le notariat espagnol tient un registre électronique des principales données qui permet de connaître le véritable propriétaire des personnes morales, ainsi que le nombre de mutations de tel ou tel bien sur le court terme ou les différents prix déclarés pour un même bien sur une durée donnée, et qui offre en outre la possibilité d'étendre le champ de la collecte pour intégrer des données supplémentaires⁴⁶.

46. Toutes les contributions reçues se sont dites favorables à la création d'un organe fiscal. Nombre d'entre elles ont même dégagé les principes guidant sa création et précisé le mandat dont cette institution devrait, selon elles, être investie dans l'exécution des tâches existantes et futures, de même que les principes directeurs de son action. Certaines contributions ont souligné que celle-ci devait reposer sur divers principes, tels que l'universalité, la démocratie, la transparence et la responsabilité.

V. Les traités fiscaux internationaux au regard des droits humains

47. Ces dernières années, un certain nombre de discussions et de propositions ont cherché à dégager des solutions multilatérales et plus approfondies dans le but de remédier aux lacunes et aux problèmes relatifs au système fiscal mondial. En 2019, le Groupe des États d'Afrique a fait sien l'appel à l'élaboration d'une convention fiscale des Nations Unies⁴⁷, position également soutenue par la Conférence des ministres africains des finances, de la planification et du développement économique en 2022⁴⁸. En 2021, le Centre Sud a proposé la création d'une convention-cadre des

⁴⁴ Tove Maria Ryding, « Proposition de convention fiscale des Nations Unies », Réseau européen sur la dette et le développement » (10 mars 2022), p. 6.

⁴⁵ Contribution d'Asian Peoples' Movement on Debt and Democracy au présent rapport.

⁴⁶ Contribution de l'Espagne au présent rapport.

⁴⁷ Réunion de haut niveau sur la coopération internationale dans les domaines de la lutte contre les flux financiers illicites et du renforcement des bonnes pratiques en matière de recouvrement des avoirs, tenue le 16 mai 2019.

⁴⁸ Rachel Etter-Phoya, « African Ministers call for UN tax convention to protect against financial secrecy supplied by the richest nations », Réseau mondial pour la justice fiscale, 27 mai 2022.

Nations Unies sur la coopération fiscale, sous la forme d'une conférence des parties qui donnerait mandat aux instances internationales existantes de gouvernance fiscale comme le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, le Forum inclusif et le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales⁴⁹. Outre la création d'une structure de gouvernance fiscale au niveau mondial à laquelle tous les pays pourraient participer sur un pied d'égalité et voir ainsi garantie leur souveraineté nationale, la convention-cadre élargirait la mission des forums de l'OCDE et du Groupe des Vingt en intégrant les mandats confiés par l'ensemble des pays qui font partie du système des Nations Unies⁵⁰. Les contributions des États mentionnent la nécessité de formuler une norme de transparence complète et ouverte à tous au niveau mondial, à savoir les trois grands principes de la transparence fiscale (échange automatique d'informations, publicité des propriétaires effectifs, déclaration pays par pays). Cette approche jetterait alors les bases d'un registre mondial des actifs, et livrerait des statistiques et une analyse consolidées cohérentes grâce à un centre de surveillance des droits d'imposition, comme le propose le Groupe de haut niveau sur la responsabilité, la transparence et l'intégrité financières internationales pour la réalisation du Programme 2030. Elle jetterait également les bases du passage à l'imposition unitaire selon un taux effectif minimum réel et équitable de l'impôt sur les sociétés⁵¹.

48. Les organisations de la société civile ont apporté également de grandes contributions à cet égard. Le Réseau européen sur la dette et le développement et l'Alliance mondiale pour la justice fiscale ont formulé des recommandations en faveur d'une convention fiscale des Nations Unies qui reposerait sur les engagements pris par les gouvernements et leurs obligations découlant des droits humains, des objectifs de développement durable et des principes clefs d'une réelle égalité, transparence, participation et responsabilité des autorités publiques⁵². Cette convention différerait ainsi de la convention-cadre des Nations Unies sur la coopération fiscale dans la mesure où elle relie les droits humains à l'imposition, ainsi qu'à la nécessité de promouvoir la cohérence des politiques et de garantir que les normes fiscales mondiales encouragent les systèmes fiscaux progressifs. Dans les deux propositions, la prise en compte de l'articulation avec les obligations des États en matière de droits humains, comme l'utilisation du maximum de leurs ressources disponibles, la non-discrimination et les obligations extraterritoriales, pourrait guider la prise de décision en matière fiscale. Une convention serait élaborée qui se substituerait progressivement à l'actuel imbroglio de traités et d'accords fiscaux bilatéraux et multilatéraux dans le but d'instaurer une cohérence générale au niveau mondial. Cela améliorerait l'efficacité du système fiscal mondial et éliminerait les possibilités de fraude fiscale internationale tout en garantissant l'adéquation de certaines dispositions avec les accords fiscaux internationaux pour chaque État⁵³ impacté par l'accord. Point essentiel, ce modèle n'obligerait pas les pays à accepter des mécanismes controversés de règlement des différends. Au lieu de quoi, la convention insisterait fortement sur la prévention des différends et réduirait alors la nécessité de les régler. En outre, les États doivent s'employer avec la diligence voulue à réduire au minimum le risque d'atteintes aux droits humains grâce à l'adoption et à l'application de traités d'investissement bilatéraux et d'accords de libre-échange,

⁴⁹ Abdul Muheet Chowdhary et Sol Picciotto, « Streamlining the Architecture of International Tax through a UN Framework Convention on Tax Cooperation », Centre Sud, *Tax Cooperation Policy Brief*, novembre 2021, p. 2.

⁵⁰ Ibid., p. 1.

⁵¹ Contribution de la République de Maurice au présent rapport.

⁵² Ryding, « Proposition de Convention fiscale des Nations Unies », p. 7.

⁵³ Attiya Waris et Elvis Oyare, « Taxation Systems and Public Policy in Kenya: Unpacking the Unwritten Tax Treaty Policy » dans Gedion Onyango, Goran Hyden (dir. publ.), *Governing Kenya: Public Policy in Theory and Practice* (Palgrave Macmillan, 2021).

ainsi qu'à écarter le risque d'être dans l'obligation d'indemniser les investisseurs étrangers découlant de l'adoption des mesures ou politiques requises en matière budgétaire, financière et de règlement de la dette, conçues pour prendre en compte l'évolution des circonstances comme les crises financières, les découvertes scientifiques ou la demande de lois d'application générale exprimée par les populations. Les individus et les groupes devraient recouvrer leur droit démocratique de participer à la prise de décision dans la détermination des politiques budgétaires, financières, économiques, commerciales et sociales des pouvoirs publics. Ils devraient exiger la primauté des droits humains sur les privilèges liés aux investissements et faire triompher le contrat social, comme le montre un indice de satisfaction du public composé d'indicateurs matériels et non matériels⁵⁴.

49. Les nouveaux problèmes de la fiscalité numérique soulignent la nécessité d'adopter une approche mondiale qui privilégie les besoins et le développement durable de tous les pays et non les intérêts économiques d'un petit nombre d'entre eux. L'instauration d'un taux d'imposition minimum mondial a pour objectif de dissuader les sociétés multinationales de transférer leurs bénéfices et les recettes fiscales correspondantes vers des pays à fiscalité réduite ou des paradis fiscaux, et d'y assujettir ces multinationales en fonction du lieu de vente de leurs biens ou services, qu'elles soient ou non physiquement présentes dans le pays en question. En outre, le recours à un taux d'imposition minimum permet aux pays de tirer profit des revenus de la propriété intellectuelle et des services numériques dont les privent le transfert de bénéfices, l'évitement fiscal et l'évasion fiscale⁵⁵.

VI. Conclusions et recommandations

50. Beaucoup de pays font face aux effets cumulés de multiples crises : fort surendettement, flux financiers illicites, graves effets socioéconomiques de la pandémie, multiplication des catastrophes climatiques, hausse du coût de la vie, famine et insécurité alimentaire. Ces crises ont de vastes et profondes répercussions, en particulier pour les populations des pays à faible revenu ou à revenu intermédiaire. De nombreux progrès réalisés dans la lutte contre la pauvreté lors des décennies précédentes ont été annulés. La hausse des prix du maïs et du blé a engendré à lui seul une perte de 1,5 % du revenu réel du ménage moyen⁵⁶. D'après les dernières estimations, il faudrait mobiliser tous les ans 1 200 milliards de dollars pour combler les besoins de protection sociale dans les pays en développement et 4 300 milliards de dollars pour financer les objectifs de développement durable⁵⁷. Il est inquiétant de constater que 60 % des pays les moins avancés et autres pays à faible revenu sont surendettés ou risquent fort de le devenir⁵⁸. Il faut à tout prix éviter que les problèmes de solvabilité dans les pays en développement ne créent un effet domino et ne déclenchent une crise systémique de la dette⁵⁹. Aujourd'hui, la marge de manœuvre budgétaire des

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Frank Tang, « What is the G7's Global Minimum Tax, and How Could it Affect China? », *South China Morning Post* (Hong Kong), 20 juin 2021.

⁵⁶ Nations Unies, Groupe mondial d'intervention en cas de crise alimentaire, énergétique et financière, « Les conséquences mondiales de la guerre en Ukraine sur les systèmes alimentaires, énergétiques et financiers : note de synthèse n° 2 », 13 avril 2022, p. 2.

⁵⁷ Voir également le Groupe mondial d'intervention en cas de crise alimentaire, énergétique et financière, « Les conséquences mondiales de la guerre en Ukraine sur les systèmes alimentaires, énergétiques et financiers ».

⁵⁸ « Financing for Sustainable Development Report 2022 » (publication des Nations Unies, 2022, numéro de vente : E.22.I.6).

⁵⁹ Groupe mondial d'intervention en cas de crise alimentaire, énergétique et financière, « Conséquences mondiales de la guerre en Ukraine », p. 4.

États s'est dangereusement réduite, de même que leur capacité de répondre aux besoins de leurs populations, de se relever de la pandémie et d'honorer leurs obligations en matière de droits humains. L'avertissement lancé par le Groupe mondial d'intervention en cas de crise alimentaire, énergétique et financière, qui s'inquiète de la hausse de l'inflation et du durcissement des conditions financières, montre une fois de plus combien il est urgent de procéder à des réformes structurelles et adaptées du système financier international.

51. Dans le présent rapport, l'Experte indépendante a examiné certains éléments du système fiscal mondial, ses écueils et ses grandes caractéristiques, et expliqué pourquoi il fallait combattre les flux financiers illicites. Elle a réfléchi à la façon dont on pourrait s'appuyer sur les droits humains pour refonder la fiscalité internationale, citant à cet égard les appels lancés en faveur de la création d'un organe fiscal mondial et de l'élaboration d'une convention fiscale sous l'égide de l'ONU. Les réformes envisagées s'inscrivent dans un ensemble plus vaste d'initiatives internationales visant à promouvoir une économie fondée sur les droits. Aussi bien dans leur conception que dans leur mise en œuvre, ces réformes doivent avoir pour objectif d'améliorer le bien-être et la dignité des personnes, en particulier des plus marginalisées, et faire en sorte que les obligations en matière de droits humains soient prises en compte dans toute décision financière et budgétaire. Au niveau international, la réforme structurelle du système fiscal devrait avoir pour objectif de réduire les inégalités dans les pays et de promouvoir une action multilatérale associant tous les pays sur un pied d'égalité. Toute réforme du système fiscal mondial devrait s'ancrer dans les bonnes pratiques de la coopération et de l'assistance internationales et dans les normes et principes du droit international des droits de l'homme.

52. L'Experte indépendante recommande aux États, agissant à titre individuel ou au sein des institutions financières multilatérales et internationales et des blocs régionaux dont ils sont membres, de prendre les mesures suivantes :

a) réformer le système fiscal mondial aux fins d'une véritable lutte contre les flux financiers illicites, dans le respect des normes et principes du droit des droits de l'homme, y compris les obligations extraterritoriales. À l'heure où les crises se multiplient et où les États voient fondre leurs moyens budgétaires, le renforcement de la coopération et de l'aide internationales en matière de réglementation, de rapatriement et d'imposition des flux de capitaux provenant de pays en développement peut aider les pays à regagner une marge de manœuvre budgétaire. La coopération et l'assistance internationales sont essentielles à cet égard ;

b) faire en sorte que la promotion et la réalisation des droits humains, sans discrimination aucune, soient au cœur de la réforme. Les régimes fiscaux doivent garantir le bien-être et la dignité de chacun et chacune. Ils doivent permettre d'articuler solidement développement, droits humains et protection environnementale. Les États doivent collaborer pour assurer la cohérence des règles fiscales au niveau mondial et en réduire la complexité tout en préservant le principe d'égalité ;

c) combattre les flux financiers illicites, en particulier ceux liés à des activités économiques ou motivés par des considérations fiscales, notamment ceux résultant des activités de planification fiscale des sociétés transnationales (fausse facturation, prix de transfert, transfert des bénéfices vers ou via des juridictions offshore à faible taux d'imposition). Tous les États doivent coopérer au renforcement de la lutte mondiale contre les flux financiers illicites et s'appliquer à promouvoir le principe d'équité en concertation avec les pays en développement ;

d) convoquer, dans les meilleurs délais, une quatrième Conférence internationale sur le financement du développement. La situation mondiale nécessite une action globale et des réformes de grande envergure ne pouvant être débattues que dans un cadre ouvert à tous les acteurs. La Conférence pourrait être l'occasion d'engager les premières discussions sur une convention fiscale des Nations Unies et un organe fiscal mondial et d'aborder plusieurs questions d'actualité, telles que les avantages d'un registre mondial des actifs. Elle pourrait être l'occasion également d'examiner l'opportunité d'instituer un mécanisme de renégociation de la dette, d'engager une réforme de la gouvernance du FMI ou d'adopter d'autres mesures permettant de combler les besoins de financement des objectifs de développement durable ;

e) créer une instance internationale (autorité, organe ou organisation) chargée des questions fiscales. Afin de réduire les flux financiers illicites qui menacent en permanence la stabilité économique mondiale, l'Experte indépendante soutient l'appel lancé en faveur de la mise en place progressive d'une autorité fiscale internationale, dont la mission irait s'élargissant et qui, à terme, serait chargée d'harmoniser les pratiques et politiques fiscales compte tenu des droits humains. Toutes les régions géographiques devraient également se doter d'organes semblables pour remédier à leurs problèmes propres ;

f) lancer la négociation d'une convention fiscale mondiale sous l'égide de l'Organisation des Nations Unies. Une telle convention devrait faire l'objet de nombreuses discussions et de nombreux débats. Les négociations devraient se tenir sous les auspices de l'Organisation des Nations Unies, une instance où tous les pays ont voix égale et où les procédures de négociations et de recherche du consensus sont déjà établies. Cette convention fiscale devrait être basée sur le postulat que la réalisation des droits humains est un objectif fondamental de la politique fiscale et que, les États ayant l'obligation de respecter, de protéger et de réaliser ces droits, il leur incombe de s'y employer activement et de prendre en compte cette obligation dans toutes leurs décisions fiscales. À l'orée des négociations, tous les États devraient s'engager à repartir sur de nouvelles bases et à créer une nouvelle entité dont le but serait d'élaborer des politiques fiscales au service des droits humains, ce qui contribuerait à terme à la bonne mise en œuvre des recommandations en faveur de la paix, de la sécurité et des droits humains. Cet organe ne devrait pas être hébergé au sein de l'ONU. L'Experte indépendante estime qu'il convient d'établir de nouvelles normes budgétaires internationales sur une base claire, équitable et transparente ;

g) garantir la plus grande transparence, tout en tenant compte des intérêts, des préoccupations et des besoins des pays en développement. Les trois grands principes de la transparence fiscale, à savoir l'échange automatique d'informations, la publicité des propriétaires effectifs et la déclaration pays par pays, devraient notamment être appliqués. Plusieurs de ces mesures ont déjà été adoptées sous une forme ou une autre, mais la convention permettrait de mettre en place un système unique et cohérent au niveau mondial dans l'intérêt de tous les pays, y compris des pays en développement.