



Conseil économique et social

Distr. générale
11 février 2019
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale Dix-huitième session

New York, 23-26 avril 2019

Point 3 c) de l'ordre du jour provisoire*

Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale : la fiscalité et les objectifs de développement durable : rapport de suivi

Note de suivi sur le rôle de la fiscalité et de la mobilisation des ressources intérieures dans la réalisation des objectifs de développement durable

Note du Secrétariat

1. La présente note fait suite au document de séance consacré au rôle de la fiscalité et de la mobilisation des ressources intérieures dans la réalisation des objectifs de développement durable (E/C.18/2018/CRP.19), qui a été présenté lors de la dix-septième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. Ce document donnait un premier aperçu¹ de la façon dont les travaux du Comité pourraient permettre de tirer davantage parti des engagements relatifs à la fiscalité considérée comme principal moteur de mobilisation des ressources intérieures qui ont été énoncés dans le Programme de développement durable à l'horizon 2030 et le Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, et contribuer à leur concrétisation.

2. Les politiques budgétaires, qui sont un outil fondamental de mobilisation des ressources intérieures², ont en outre des effets de bien plus grande portée. Elles ont un rôle de premier plan à jouer dans la promotion de nombreux aspects du

* E/C.18/2019/1.

¹ Ce document traitait en particulier des thèmes suivants : a) la coopération fiscale internationale, y compris les conventions concernant les doubles impositions, la prévention et le règlement des différends, et la transparence ; b) la fiscalité de l'économie numérique ; c) les exonérations fiscales pour l'aide publique au développement ; d) le genre et la fiscalité.

² La présente note porte spécifiquement sur les ressources publiques. En ce qui concerne l'obtention de recettes nationales, elle traite des recettes fiscales, étant entendu qu'il existe de nombreuses autres sources de recettes publiques, telles que les droits de douane, les intérêts perçus sur les prêts accordés par les pouvoirs publics et les dividendes et bénéfices provenant des entreprises du secteur public.



développement durable, notamment la réduction des inégalités (en particulier par le jeu des politiques fiscales et des dépenses), ainsi que d'autres politiques et comportements favorables à la réalisation du Programme 2030.

3. La présente note de suivi vise en particulier à décrire plus précisément en quoi les travaux du Comité peuvent être utiles à tous les pays dans trois domaines, à savoir : a) la fiscalité et la protection de l'environnement ; b) la fiscalité du secteur informel de l'économie ; c) la fiscalité et l'égalité des genres.

4. Ces domaines ont été mis en évidence grâce aux observations formulées par les membres du Comité, son groupe de réflexion sur la fiscalité et les objectifs de développement durable, et les représentants des États Membres lors de réunions organisées sur la coopération fiscale internationale. Le choix de ces questions prioritaires tient également compte du calendrier pour 2019 des travaux intergouvernementaux relatifs au financement du développement, notamment le forum du Conseil économique et social sur le suivi du financement du développement, la réunion spéciale du Conseil économique et social sur la coopération internationale en matière fiscale et le Dialogue de haut niveau sur le financement du développement.

5. Dans la présente note, le Comité d'experts examine les questions suivantes :

a) Quelles sont les modalités et mesures concrètes viables à adopter pour mettre en œuvre de façon synergique la fiscalité environnementale, quel que soit le niveau de développement des pays ? Comment les travaux actuels et futurs du Comité peuvent-ils aider au mieux les pays à concevoir et à mettre en œuvre ces modalités, en vue de contribuer de façon significative à la protection de l'environnement ?

b) Quels sont les principaux thèmes et modalités en matière de fiscalité à envisager lorsqu'on considère le secteur informel de l'économie des pays en développement, et notamment les pays en situation particulière ? Comment le Comité peut-il aider ces pays à faire face à de tels enjeux, en leur donnant des conseils en faveur de la réalisation des objectifs de développement durable ?

c) Quelles modalités en matière de politique et d'administration fiscales les pays pourraient-ils envisager pour favoriser une plus grande égalité des genres ? Comment le Comité peut-il aider les pays à concevoir et à mettre en œuvre de telles mesures ?

6. Dans l'examen des trois domaines susmentionnés, la note met l'accent sur certaines questions transversales, par exemple :

a) Comment les politiques budgétaires peuvent-elles contribuer à renforcer la mobilisation des ressources intérieures au service du développement durable, tout en réduisant les inégalités et en promouvant la réalisation d'autres objectifs de développement durable ?

b) Comment renforcer la complémentarité des initiatives en matière de politiques et d'administration fiscales ?

c) Comment définir des modalités faciles à mettre en œuvre, qui tiennent compte des besoins et des capacités spécifiques des pays en situation particulière (notamment les pays en situation de conflit et d'après-conflit, ainsi que les pays les moins avancés) ?

I. Le rôle des politiques budgétaires dans la réalisation des objectifs de développement durable

7. En septembre 2015, l'Organisation des Nations Unies a adopté un programme de transformation universel et centré sur l'être humain, le Programme 2030, en vue d'éliminer la pauvreté et la faim, de promouvoir la croissance économique et le progrès social durables et inclusifs, de combattre les inégalités et de protéger l'environnement. Le Programme 2030 comporte 17 objectifs de développement durable et 169 cibles associées, qui sont concrets, d'envergure mondiale et susceptibles d'être appliqués dans tous les pays compte tenu des réalités, des ressources et du niveau de développement respectifs de ceux-ci.

8. Le Programme d'action d'Addis-Abeba fournit un cadre mondial de mobilisation des ressources importantes nécessaires au financement du développement durable dans toutes ses dimensions et souligne le rôle clef de la fiscalité dans la mobilisation des ressources intérieures. Il fait ainsi partie intégrante du Programme 2030 et le complète, en ce qu'il est porteur d'engagements en matière de politiques et de résultats concrets et, de la sorte, contribue à contextualiser les moyens et les mesures nécessaires à la mise en œuvre des objectifs et, plus généralement, du programme de développement durable.

9. Lors de la première Conférence mondiale de la Plate-forme de collaboration sur les questions fiscales – initiative conjointe du Fonds monétaire international, de l'Organisation de coopération et de développement économiques, de l'Organisation des Nations Unies et du Groupe de la Banque mondiale – les participants ont souligné le rôle particulier des politiques fiscales, qui consistait à aider les pays à parvenir au développement durable, en favorisant non seulement la mobilisation des recettes mais aussi l'adoption de plans de dépenses en faveur de la réalisation des objectifs de développement durable. À cette fin, dans la déclaration qu'ils ont publiée à la fin de la conférence, les partenaires de la Plate-forme se sont engagés à lancer un programme pluriannuel complet portant sur la fiscalité et les objectifs de développement durable et comprenant divers volets consacrés à la fiscalité et à la santé, à l'éducation, au genre, aux inégalités, à l'environnement et aux infrastructures.

10. Pour réaliser le Programme 2030, il importe au plus haut point d'assurer à la fois la mobilisation et l'utilisation effective des ressources publiques nationales, ainsi que la contribution des politiques budgétaires, et de la fiscalité en particulier, à la mise en œuvre des plans nationaux de développement durable.

11. Les recettes fiscales fournissent des ressources intérieures, qui permettent de financer des services publics de base et de contribuer à la réalisation des objectifs de développement durable. L'amélioration de la fiscalité passe par un dosage adéquat de politiques fiscales, ainsi que par la volonté politique et les moyens administratifs nécessaires à leur mise en œuvre. Il est communément admis depuis des décennies qu'il faut renforcer les mesures prises au niveau national pour améliorer la fiscalité, nécessité qui a été de nouveau mise en avant par l'adoption du Programme d'action d'Addis-Abeba, dans lequel il est demandé aux pays d'intensifier leurs efforts de mobilisation des ressources intérieures.

12. Il est reconnu dans le programme d'action d'Addis-Abeba que les ressources intérieures proviennent principalement de la croissance économique. Les politiques fiscales peuvent jouer un rôle crucial à cet égard, en stimulant la croissance, en promouvant des secteurs économiques clefs et, de manière générale, en élargissant l'assiette fiscale des pays. Il est également essentiel de veiller à la cohérence des politiques internationales et nationales, notamment par la coopération internationale en matière fiscale, et de lutter contre les pratiques préjudiciables que sont, par quelles

modalités exemple, les flux financiers illicites (cible 16.4 associée aux objectifs de développement durable), la fraude et l'évitement fiscaux et le transfert des bénéficiaires vers des pays à fiscalité réduite. Une administration fiscale efficace contribue à assurer un recouvrement rapide, rentable et équitable des impôts et peut, de manière générale, jouer un rôle crucial dans la lutte contre la corruption.

13. En plus de créer des recettes à investir en faveur de la réalisation des objectifs de développement durable, des politiques fiscales nationales et internationales adéquates peuvent également contribuer pour beaucoup à réduire les inégalités et à promouvoir des modes de développement durable. De telles politiques peuvent servir les objectifs suivants : favoriser l'égalité des genres (par exemple en accordant des avantages fiscaux aux secteurs de l'économie dans lesquels les femmes sont des acteurs économiques importants, comme les petites entreprises) ; protéger l'environnement (par exemple en encourageant les investissements nationaux et étrangers dans la production d'énergie renouvelable) ; et favoriser l'adoption d'un mode de vie sain et le bien-être (par exemple en imposant des taxes supplémentaires sur l'alcool, le tabac et le sucre). Nombre de ces politiques peuvent permettre d'atteindre un objectif donné en matière de mobilisation des ressources et de promouvoir des comportements positifs ; c'est, par exemple, le cas de la taxation de l'alcool, du tabac et du sucre ou de l'élimination des subventions accordées à l'extraction de combustibles fossiles. Les pays devraient toutefois être conscients des répercussions éventuelles de telles politiques fiscales sur les catégories vulnérables de la population, car l'élimination de subventions ou l'imposition de « taxes sur le vice » peuvent être très régressives et n'avoir que peu d'effets sur les comportements, surtout si elles ne s'accompagnent pas de mesures complémentaires.

14. Le renforcement des capacités (cible 17.9 associée aux objectifs de développement durable) joue un rôle crucial à tous les niveaux des politiques fiscales, et contribue également à favoriser une plus grande cohérence des politiques (cible 17.14). Il manque cependant parfois des principes directeurs clairement définis et fondés sur des données factuelles, qui renseignent sur les moyens d'appuyer la réalisation des objectifs de développement durable au moyen de la fiscalité dans un contexte plus général, et ce au-delà de la mobilisation des ressources intérieures.

15. De toute évidence, la cohérence des politiques fiscales et leur alignement sur les stratégies ou plans nationaux de développement durable seront nécessaires à la réalisation des objectifs de développement durable. Il convient d'envisager tous les aspects des politiques fiscales, y compris l'élaboration de la législation fiscale, le recouvrement des impôts, l'administration fiscale et la manière dont les recettes sont dépensées (y compris aux fins de la sécurité sociale), en tenant compte de leur effet distributif et de la réduction des inégalités. Par exemple, l'introduction d'une taxe sur les émissions de carbone (imposée sur l'utilisation de combustibles fossiles comme le pétrole et le charbon) peut être peu efficace et même n'aboutir à aucun progrès en matière de protection de l'environnement si l'on ne taxe pas adéquatement les activités minières, si l'on ne cherche pas à développer les investissements dans des techniques non polluantes ou si l'on ne rationalise pas les subventions inefficaces accordées aux combustibles fossiles.

Progressivité du système fiscal

16. En ce qui concerne la cohérence des politiques, il convient d'accorder une attention particulière à la manière dont les ressources sont mobilisées et dépensées, en particulier au niveau national. La progressivité des systèmes fiscaux devrait être évaluée dans son ensemble, non seulement en déterminant si tel ou tel impôt est progressif ou régressif, mais aussi en tenant compte de leurs conséquences sur d'autres politiques qui touchent les ménages à faible revenu. Les politiques de

dépenses redistributives peuvent permettre de compenser les effets inégalitaires de certains impôts régressifs, tout en conciliant croissance économique et équité.

17. L'exemple suivant illustre ce principe. La fiscalité indirecte, par exemple, les taxes à la consommation, y compris la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), est un moyen simple d'augmenter les recettes, auquel de nombreux pays en développement font largement appel. Ce type de fiscalité est toutefois généralement régressif (la charge fiscale diminue à mesure que les revenus augmentent), sauf s'il existe un système d'exonération adéquat, et il pèse plus lourdement sur les groupes déjà vulnérables, y compris les femmes. Dans ces conditions, d'autres politiques fiscales sexospécifiques (comme des mesures d'incitation destinées aux femmes entrepreneurs) peuvent perdre de leur efficacité. En outre, les dépenses sociales, notamment dans les domaines de la santé et de l'éducation, peuvent avoir des effets différents sur les femmes et sur les hommes. Lors de l'élaboration des politiques fiscales, il faut donc également veiller à la cohérence des impôts et des dépenses financées au moyen des recettes fiscales.

Tendances fiscales dans les pays en développement : un bref aperçu

18. La mobilisation des recettes à affecter au développement durable demeure nettement insuffisante dans les pays en développement. Bien qu'il soit difficile de l'évaluer avec exactitude, on estime que cette insuffisance de fonds se chiffre en milliards, voire en milliers de milliards.

19. Si l'aide publique au développement peut constituer une source de financement importante pour les pays en développement, en particulier ceux dont les ressources et les capacités sont les plus limitées, la mobilisation des recettes intérieures, et en particulier la fiscalité, sont à l'origine d'une grande partie du déficit de financement du développement durable.

20. Il subsiste d'importants écarts en matière de mobilisation de recettes entre les pays les moins avancés, les pays en développement, les pays à revenu intermédiaire et les pays développés. Alors qu'en 2017, le ratio impôts/ produit intérieur brut (PIB) est finalement revenu au niveau d'avant la crise dans les pays développés et les pays à revenu intermédiaire, il demeurerait bien inférieur à 15 % dans la plupart des pays en développement. Bien qu'il ne suffise pas à répondre aux besoins de financement des objectifs de développement durable, ce seuil de 15 % est généralement considéré comme le minimum à atteindre pour stimuler le développement³. Les recettes ont dans l'ensemble eu tendance à augmenter dans les petits États insulaires en développement et les pays les moins avancés ; mais, en 2017, le ratio médian a baissé dans les petits États insulaires en développement tandis qu'il est resté stable dans les pays les moins avancés. Cela étant, 40 % des pays les moins avancés ont vu leur ratio impôts/PIB se dégrader d'une année sur l'autre. En Afrique, ce ratio s'est amélioré dans 30 pays et a diminué dans 22 pays. Alors que le ratio médian a légèrement augmenté en Amérique latine et dans les Caraïbes en 2017, on compte dans cette région autant de pays ayant connu une amélioration que de pays ayant enregistré une baisse.

21. La composition des recettes fiscales est généralement différente dans les pays en développement et dans les pays développés, la part des impôts sur les sociétés et des taxes commerciales étant souvent plus élevée dans les pays en développement.

³ D'après Gaspar, Jaramillo et Wingender, le point de basculement se situe à 12,75 % ; une fois que le ratio impôts/PIB atteint ce niveau, « le PIB réel par habitant augmente fortement et durablement au cours de la décennie suivante ». Voir Vitor Gaspar, Laura Jaramillo et Philippe Wingender, « Political institutions, State-building and tax capacity: crossing the tipping point », Document de travail du FMI WP/16/233 (Fonds monétaire international, novembre 2016).

En outre, ceux-ci tirent souvent une part plus importante de leurs recettes fiscales de la fiscalité indirecte (en particulier la TVA).

22. L'impôt sur le revenu des particuliers et les taxes sur les biens et services tendent en revanche à représenter une plus grande part des recettes fiscales des pays développés. Si les pays riches en ressources naturelles dépendent généralement moins des recettes provenant de l'impôt sur le revenu et des taxes à la consommation, ils peuvent être exposés à des risques budgétaires plus élevés en raison de la forte instabilité des recettes provenant de l'extraction des ressources et des fluctuations des cycles économiques.

II. Fiscalité et protection de l'environnement

23. En ce qui concerne la fiscalité et la protection de l'environnement, les questions clefs que doit examiner le Comité d'experts sont les suivantes :

a) Quelles sont les modalités et mesures concrètes viables à adopter pour mettre en œuvre de façon synergique la fiscalité environnementale, quel que soit le niveau de développement des pays ?

b) Comment les travaux actuels et futurs du Comité peuvent-ils aider au mieux les pays à concevoir et à mettre en œuvre ces modalités, en vue de contribuer de façon significative à la protection de l'environnement ?

24. Les États Membres des Nations Unies se sont résolument attachés à promouvoir la protection de l'environnement, notamment face aux changements climatiques, dans le cadre de l'Accord de Paris conclu au titre de la Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques. Les États Membres, ainsi que d'autres parties prenantes, y compris les entreprises et la société civile, prennent des mesures importantes pour atténuer les changements climatiques (en réduisant ou en évitant les émissions de gaz à effet de serre) et s'y adapter, la prévention de ces changements n'étant plus possible.

25. Les objectifs de développement durable procèdent du principe fondamental selon lequel, pour parvenir à un développement durable, il faut s'attaquer à la pauvreté et aux inégalités tout en protégeant l'environnement et en garantissant des modes de production et de consommation durables. Ils sont assortis de cibles ambitieuses en ce qui concerne la lutte contre les changements climatiques (objectif 13) et leurs effets aux niveaux mondial et local, ainsi que la conservation des écosystèmes (objectifs 14 et 15). Il est également rappelé dans le cadre de ces objectifs que, pour être efficaces, les mesures de protection de l'environnement doivent s'accompagner de stratégies énergétiques durables (objectif 7) et d'une utilisation responsable des ressources (objectif 12).

Fiscalité de l'environnement et des ressources naturelles au service de la réalisation des objectifs de développement durable

26. Un cadre cohérent de fiscalité environnementale et de taxation de l'exploitation des ressources naturelles, associé à une stratégie de mise en œuvre progressive de la fiscalité environnementale, pourrait contribuer à la réalisation de plusieurs objectifs de développement durable liés à la protection du climat.

27. L'exemple suivant illustre bien la profonde interdépendance qui existe entre ces divers éléments. Dans certains pays, la rationalisation et la suppression progressive des subventions inefficaces en faveur des combustibles fossiles (cible 12.c, également réaffirmée dans le Programme d'action d'Addis-Abeba) pourraient entraîner d'importantes économies budgétaires, bien qu'il faille prendre en compte à cet égard

des considérations relatives à l'équité. Les économies ainsi réalisées pourraient permettre d'accroître la part des énergies renouvelables dans le bouquet énergétique mondial (cible 7.2) et de faciliter l'accès universel à une énergie propre (cible 7.1). Associées à des investissements dans des infrastructures énergétiques efficaces (cible 7.b) et une série d'autres dispositions, ces mesures pourraient contribuer à dissocier la croissance économique de la dégradation de l'environnement (cible 8.4).

28. D'un point de vue économique, les taxes environnementales visent à reconnaître les facteurs externes négatifs, y compris les coûts provenant de la détérioration de l'environnement, qui sont généralement pris en charge par la société plutôt que par le pollueur. Dans le programme d'action d'Addis-Abeba, ce principe est confirmé et les entreprises sont encouragées à assumer les conséquences de leurs activités sur l'environnement, sur le plan social et sur la gouvernance.

29. Alors que les taxes environnementales ont longtemps été considérées comme régressives, ce qui signifie qu'elles auraient de plus lourdes conséquences sur les ménages à faible revenu, certains éléments laissent penser qu'elles auraient en réalité des effets contraires, en particulier lorsqu'elles sont assorties de mesures complémentaires adéquates⁴. Il ressort d'un nombre croissant d'études (qui se fondent principalement sur les pays développés) que les normes de rendement énergétique peuvent en fait être plus régressives que les taxes sur les combustibles fossiles⁵.

30. La pollution locale et les changements climatiques touchent (et appauvrissent) de manière disproportionnée les plus démunis, par le biais des catastrophes environnementales ainsi que de la dégradation progressive des sols, de l'eau et de l'air, qui nuisent à la productivité ou à l'accès aux marchés. En outre, les ménages à faible revenu, en particulier dans les pays en développement, ne sont souvent pas les principaux utilisateurs des produits les plus polluants, tels que les combustibles fossiles ou le plastique à usage unique.

31. Des réformes fiscales écologiques globales peuvent compenser les effets régressifs des taxes environnementales en affectant les recettes qui en résultent au financement des dépenses publiques de santé, d'éducation et de protection sociale, qui ont généralement des effets très positifs sur les moyens d'existence des ménages à faible revenu. Il peut toutefois s'avérer difficile pour un pays, quel que soit son niveau de développement, d'élaborer, d'introduire et de mettre en œuvre efficacement des réformes fiscales écologiques (ou toute autre réforme fiscale globale).

32. Plusieurs pays ont déjà procédé à de vastes réformes fiscales écologiques, souvent dans le cadre de réformes fiscales de plus large portée, qui comprennent un ensemble cohérent de taxes sur les polluants et/ou les émissions, dans le but de réduire la dégradation de l'environnement au niveau local et de lutter contre les changements climatiques. Des taxes environnementales ciblées visent alors à modifier les comportements des entreprises et des ménages afin de réduire la pollution et de contribuer à financer l'ensemble des dépenses publiques. Les recettes ainsi perçues peuvent servir à financer d'autres mesures de protection de l'environnement (par exemple, des subventions accordées à la production d'énergie renouvelable) et/ou à réduire la pauvreté et les inégalités.

⁴ Voir, par exemple, Katri Kosonen, « Regressivity of environmental taxation: myth or reality? », *Taxation Papers*, Document de travail n° 32-2012 (Commission européenne, 2012) ; et Mireille Chiroleu-Assouline et Mouez Fodha, « From regressive pollution taxes to progressive environmental tax reforms », *European Economic Review*, vol. 69 (juillet 2014).

⁵ Voir, par exemple, Arik Levinson, « Energy efficiency standards are more regressive than energy taxes: theory and evidence », Document de travail 22956, (National Bureau of Economic Research, décembre 2016).

33. Il est aussi souvent reproché aux taxes environnementales d'avoir un effet négatif sur les investissements, voire de réduire la compétitivité des entreprises sur le plan international. Les taxes sur le carbone, qui sont généralement imposées selon la teneur en carbone des carburants, sont souvent considérées comme un facteur d'augmentation des coûts pour les entreprises et un obstacle potentiel à l'entrepreneuriat. D'autres considérations relatives aux « fuites de carbone » peuvent également s'avérer pertinentes.

34. Lorsqu'on cherche à déterminer le caractère potentiellement régressif des taxes environnementales, il convient d'analyser tous leurs effets, en tenant compte de leurs répercussions potentielles sur le développement durable dans son ensemble. Étant donné les dangers imminents de la dégradation de l'environnement et des changements climatiques, il s'avère nécessaire d'adopter des solutions efficaces ; le lauréat du prix Nobel en sciences économiques de 2018, William Nordhaus, a fait valoir que le remède le plus efficace aux problèmes causés par les émissions de gaz à effet de serre serait un système mondial de taxes sur le carbone qui serait imposé uniformément à tous les pays.

35. Le Sous-Comité chargé des questions de fiscalité environnementale a fait de l'élaboration de principes directeurs sur les taxes carbone son principal sujet d'étude, en prenant particulièrement en considération les difficultés auxquelles les pays en développement font face à cet égard. Dans ces principes directeurs, le Sous-Comité s'emploiera à préciser le cadre conceptuel et les principales justifications de la mise en place d'une taxe carbone, ainsi qu'à proposer un guide pratique sur les modalités d'élaboration et d'administration d'une telle taxe, qui s'inscrivent dans un cadre directeur et normatif cohérent. Le Sous-Comité contextualisera les orientations proposées en donnant des exemples provenant de différents pays.

36. En outre, le Sous-Comité de la fiscalité des industries extractives a récemment mis au point (et met actuellement à jour) un manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives dans les pays en développement (*United Nations Handbook on Selected Issues for Taxation of the Extractive Industries by Developing Countries*). Ce manuel vise à aider les pays en développement à prendre des décisions éclairées sur les aspects de la taxation des entreprises des industries extractives ayant trait aux politiques et à l'administration.

37. Les pays en développement, qui, pour certains, ont adopté des taxes environnementales et énergétiques parmi les plus ambitieuses, continuent de demander l'appui et les conseils de l'ONU sur des aspects pratiques des politiques et de l'administration de ces taxes. Outre les taxes sur le carbone et sur les industries extractives, les pays en développement demandent une aide dans certains domaines prioritaires, notamment : a) l'imposition de taxes sur le plastique, dans le cadre d'un ensemble cohérent de mesures visant à réduire, réutiliser et recycler ce matériau ; b) des mesures fiscales ou incitatives en faveur de différentes sources d'énergie, y compris les énergies renouvelables et l'électricité ; c) des approches globales en matière de fiscalité environnementale et énergétique, qui tiennent compte de la situation des pays et de l'existence d'instruments tels que les subventions intéressant certains carburants.

III. Fiscalité du secteur informel de l'économie

38. En ce qui concerne la fiscalité du secteur informel de l'économie, les questions clefs que doit examiner le Comité d'experts sont les suivantes :

a) Quels sont les principaux thèmes et modalités en matière de fiscalité à envisager lorsqu'on considère le secteur informel de l'économie des pays en développement, et notamment des pays en situation particulière ?

b) Comment le Comité peut-il aider ces pays à faire face à de tels enjeux en leur donnant des conseils en vue de la réalisation des objectifs de développement durable ?

39. Dans le programme d'action d'Addis-Abeba, les pays ont réaffirmé leur volonté d'améliorer l'équité, la transparence, l'efficacité et le rendement de la fiscalité, notamment en élargissant l'assiette fiscale et en poursuivant les efforts visant à « intégrer le secteur informel dans l'économie formelle, en fonction des caractéristiques de chaque pays ».

40. Les objectifs de développement durable 8 (travail décent et croissance économique), 10 (réduction des inégalités) et 16 (institutions efficaces, responsables et inclusives) visent tous à promouvoir des lois et des politiques, y compris des mesures fiscales, salariales et de protection sociale, destinées à soutenir les activités productives et à promouvoir un développement plus inclusif et durable. De même, l'objectif 8 souligne l'importance des politiques favorables à l'entrepreneuriat, tout en encourageant l'intégration dans l'économie formelle des micro-entreprises et petites et moyennes entreprises, notamment par l'accès aux services bancaires et financiers.

Pertinence des débats relatifs à la fiscalité de l'économie informelle

41. L'économie informelle représente une part élevée et de plus en plus importante du PIB de nombreux pays. Selon l'Organisation internationale du Travail (OIT), plus de 61 % de la main-d'œuvre mondiale (soit deux milliards de personnes) gagnent leur vie dans le secteur informel et, à l'échelle mondiale, 93 % des emplois du secteur informel sont concentrés dans les pays à économie émergente et en développement. Il convient de noter que, dans de nombreux cas, travailler dans le secteur informel n'est pas un choix mais plutôt la seule possibilité concrète qui s'offre aux entreprises et aux travailleurs qui ne peuvent accéder au secteur formel ou qui en ont été exclus.

42. En Afrique, la part importante de l'agriculture de subsistance et des petites exploitations agricoles dans l'économie et le taux élevé de chômage se traduisent par une assiette fiscale restreinte, et donc par des possibilités réduites d'imposition. Il convient toutefois de souligner que l'étroitesse de l'assiette fiscale s'explique par un certain nombre de facteurs, notamment le fait que, dans de nombreux pays, les élites économiques échappent à la fiscalité.

43. Le secteur informel, qui contribue pour beaucoup au PIB de nombreux pays africains, n'est généralement pas assujéti à l'impôt sur le revenu ou les bénéfices (mais peut être soumis à des impôts indirects, tels que la TVA). En Amérique latine et dans les Caraïbes, la Commission économique pour l'Amérique latine et les Caraïbes estime que le non-respect des obligations fiscales entraîne un manque à gagner équivalent à 2,4 % du PIB de la région pour la TVA et à 4,3 % pour l'impôt sur le revenu, soit une somme totale de 340 milliards de dollars en 2015⁶. Si ce non-respect peut avoir de nombreuses causes, notamment la fraude fiscale, il convient de noter que le secteur informel joue un rôle extrêmement important sur le plan économique dans les pays de la région. D'après les estimations, le taux moyen de fraude fiscale serait d'environ 28 % pour la TVA et serait plus élevé pour l'impôt sur le revenu, représentant en moyenne 50 % des recettes fiscales perçues (en comparaison avec les recettes fiscales qui pourraient, théoriquement, être perçues),

⁶ Commission économique pour l'Amérique latine et les Caraïbes, *Fiscal Panorama of Latin America and the Caribbean 2018: Public Policy Challenges in the Framework of the 2030 Agenda* (publication des Nations Unies, numéro de vente : E.18.II.G.9).

bien qu'il existe de grandes disparités à l'échelon national. On estime que le taux de fraude fiscale est plus élevé pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés que pour l'impôt sur le revenu des particuliers et qu'il est beaucoup plus, dans cette dernière catégorie, pour les travailleurs indépendants que pour les salariés.

44. L'assujettissement à l'impôt du secteur informel de l'économie figure parmi les priorités de nombreux pays en développement, qui y voient un moyen d'accroître leurs recettes, de stimuler la croissance et de promouvoir la bonne gouvernance. De nombreux gouvernements de pays en développement s'efforcent de taxer ce secteur, malgré les faibles résultats, les coûts de perception élevés et les difficultés d'application de la réglementation fréquemment constatés.

45. Ces difficultés sont en partie dues, notamment dans les pays à grande superficie, à la nécessité de contrôler un nombre important de microentreprises et de petites entreprises géographiquement dispersées. Cette situation peut expliquer, dans une certaine mesure, nombre de dispositions que les États ont adoptées pour améliorer l'efficacité de leur administration fiscale et, ainsi, simplifier les régimes fiscaux et réduire les coûts des transactions y afférentes.

46. Associée à des avantages et à des incitations, la simplification des procédures bureaucratiques peut amener les entreprises du secteur informel à intégrer l'économie structurée, bien que cette hypothèse n'ait pas nécessairement été confirmée dans la pratique.

47. Généralement, les entreprises du secteur informel seront disposées à intégrer l'économie structurée si les avantages qui en résultent (tels que l'accès au crédit et à d'autres instruments financiers, aux programmes de formation et d'appui, aux marchés publics, aux droits de propriété et aux relations avec de grandes entreprises) compensent les coûts associés (par exemple, les coûts d'enregistrement et d'obtention de permis et ceux liés au respect des obligations fiscales, du droit du travail et d'autres dispositions gouvernementales).

48. Il convient de noter que les coûts indirects que supportent les entreprises du secteur informel peuvent être plus élevés que ceux qui découleraient de leur assujettissement à l'impôt et du respect des obligations fiscales et que le coût d'opportunité des avantages dont elles sont actuellement privées. Les entreprises informelles se heurtent à des obstacles qui les empêchent de développer leurs activités et d'innover et sont davantage exposées à des pratiques de concurrence abusive et à la corruption.

49. Si les avantages de l'intégration à l'économie structurée diffèrent d'un secteur et d'un pays à l'autre, la taxation du secteur informel et l'expansion de cette fiscalité au fil du temps auront probablement d'importants effets positifs. La formalisation des entreprises est susceptible de les faire entrer dans le filet fiscal, ce qui favorise une culture de respect des lois et de transparence. Cela peut avoir comme retombées positives une plus grande réceptivité et une plus grande responsabilité à l'égard des contribuables, une confiance accrue vis-à-vis de l'État et une meilleure inclusion des groupes marginalisés dans la vie publique. Bien que les recettes ainsi obtenues puissent être modestes dans un premier temps, la taxation du secteur informel peut également contribuer à la croissance économique (grâce au développement des entreprises, favorisé par un meilleur accès au crédit et par des investissements plus sûrs) et à la création d'emplois, ce qui devrait permettre de mobiliser des recettes supplémentaires à plus long terme.

Politiques de taxation du secteur informel de l'économie

50. Les différentes politiques adoptées par les pays s'inscrivent généralement dans les catégories suivantes : a) la taxation indirecte au moyen de taxes à la consommation

telles que la TVA ; b) l'incitation au respect de la réglementation en matière de taxation directe ; c) l'élaboration de régimes spéciaux d'imposition forfaitaire.

51. L'imposition de la TVA ne nécessite pas la participation du secteur informel au régime fiscal et permet d'éviter les difficultés éventuelles liées aux coûts élevés de l'application de la réglementation. Toutefois, le caractère régressif de la TVA a des conséquences en matière d'inégalité, qu'il convient de corriger par d'autres mesures.

52. Les mesures d'incitation au respect de la réglementation peuvent par exemple consister à réduire les taux d'imposition des petites entreprises qui tiennent leurs comptes ou à leur accorder d'autres avantages, ou bien à associer des retenues d'impôt à des abattements fiscaux ou à des crédits d'impôt. Ces modalités risquent cependant d'accroître considérablement la complexité du régime fiscal et de l'administration fiscale et de faire augmenter les coûts de transaction associés.

53. Les régimes fiscaux forfaitaires constituent une méthode de plus en plus courante de taxation du secteur informel de l'économie des pays en développement. Cette méthode consiste à évaluer l'impôt à payer par des moyens indirects, au lieu de suivre les règles habituelles applicables aux comptes des contribuables. Les taxes d'un montant fixe imposées à des négociants informels en constituent un exemple. Les régimes fiscaux forfaitaires ont l'avantage de se substituer à plusieurs autres taxes et d'être relativement simples à superviser, ce qui réduit les coûts d'application. Ils peuvent néanmoins être très régressifs et aggraver davantage encore les inégalités.

54. La viabilité des modalités de taxation du secteur informel de l'économie dépend à la fois de la volonté politique des États et de la capacité de ces derniers à les mettre effectivement en œuvre aux niveaux national et, le cas échéant, local. Si les pouvoirs publics locaux peuvent déjà percevoir diverses redevances auprès d'acteurs économiques informels, des mesures supplémentaires, comme la réorganisation et le renforcement des administrations fiscales, permettraient de moderniser davantage les régimes fiscaux.

55. Le recours à la technologie pourrait également contribuer à simplifier l'administration et le recouvrement de l'impôt, à faciliter les paiements et l'accès au système bancaire et à améliorer le respect des obligations fiscales. Les pays en développement peuvent accroître l'efficacité de leur administration fiscale en proposant des services en ligne ; il convient à cet égard de citer le cas du Nigéria qui a mis en place, en 2015, un système électronique d'automatisation des principales procédures d'administration et de recouvrement des impôts, et notamment de l'immatriculation des contribuables, de l'envoi des déclarations, du paiement des impôts et des contrôles fiscaux.

56. Certains pays ont pris des mesures, notamment dans le cadre de réformes de décentralisation de plus vaste portée, visant à transférer du gouvernement national aux pouvoirs publics infranationaux la responsabilité de taxer le secteur informel. La décentralisation des services ou l'éducation des contribuables au niveau local peuvent également contribuer à rapprocher les autorités fiscales des contribuables.

IV. Fiscalité et égalité des genres

57. Les questions clefs dont le Comité doit traiter en matière de fiscalité et d'égalité des genres sont les suivantes :

a) Quelles modalités en matière de politique et d'administration fiscales les pays pourraient-ils envisager pour favoriser une plus grande égalité des genres ?

b) Comment le Comité peut-il aider les pays à concevoir et à mettre en œuvre de telles mesures ?

58. Les signataires du Programme d'action d'Addis-Abeba se sont engagés à parvenir à l'égalité des genres en augmentant les investissements visant à combler l'écart entre les femmes et les hommes, ainsi qu'en veillant à la participation pleine et égale des femmes à l'économie et à leur accès sur un pied d'égalité avec les hommes aux fonctions de direction.

59. L'objectif du développement durable 5 consiste à mettre fin à toutes les formes de discrimination à l'égard des femmes et des filles et à adopter et renforcer les politiques visant à promouvoir l'égalité des genres et l'autonomisation des femmes et des filles. La réalisation de l'égalité des genres passe par la promotion de lois et de politiques, y compris de politiques fiscales, qui conduisent à l'égalité des chances sur le plan économique pour les femmes, ainsi qu'à leur inclusion et à leur participation à tous les niveaux de la prise de décisions (objectifs 8 et 16).

60. Après la crise financière de 2008, certaines organisations internationales ont recommandé l'adoption de politiques fiscales susceptibles de promouvoir la reprise économique et se caractérisant dans un premier temps par des dépenses expansionnistes. Peu de temps après, il a au contraire été préconisé de réduire les dépenses. Quel que soit leur niveau de développement, les pays mettent actuellement en œuvre des mesures d'austérité, en réduisant les dépenses publiques et en augmentant la part de leurs ressources qui provient des formes régressives de taxation (par exemple, les taxes à la consommation comme la TVA) plutôt que de formes plus progressives.

61. Cette évolution des politiques budgétaires survenue au cours des 10 dernières années a entraîné une aggravation des inégalités de revenus dans la plupart des pays, notamment à la suite de la réduction des dépenses dans des secteurs tels que la sécurité sociale, la santé et l'éducation. L'inégalité fait obstacle non seulement à la construction de sociétés équitables, mais aussi au développement économique. Les dernières politiques budgétaires de restriction des dépenses ont généralement eu de plus lourds effets, en matière d'inégalité, sur les femmes que sur les hommes⁷.

62. Les systèmes fiscaux et de dépenses ne sont pas neutres du point de vue du genre. Les biais nuisibles aux femmes en matière fiscale peuvent prendre la forme de dispositions de lois ou de réglementations fiscales qui imposent explicitement des règles différentes aux hommes et aux femmes ou qui ont implicitement mais systématiquement des effets différents sur les deux sexes.

63. Des biais explicites, comme le fait de devoir soumettre une déclaration commune d'impôt sur le revenu des particuliers, peuvent avoir des conséquences négatives sur les personnes à faible revenu d'un ménage, qui sont généralement des femmes. Les impôts régressifs, y compris les taxes à la consommation, semblent à première vue imposer un traitement égal aux hommes et aux femmes mais ont, en réalité, des effets inégaux. D'une manière générale, les impôts indirects tels que la TVA touchent davantage les femmes que les hommes, en raison de la surreprésentation de celles-ci dans les groupes à faible revenu (ce qui rend l'impôt plus régressif) et de modes de consommation différents. Cet effet est plus manifeste dans les pays pour lesquels la TVA est une source importante de recettes, y compris dans de nombreux pays en développement.

64. Les impôts et taxes forfaitaires, en particulier ceux qui sont prélevés au niveau infranational, peuvent aussi comporter un biais implicite contre les femmes, qui

⁷ Entité des Nations Unies pour l'égalité des sexes et l'autonomisation des femmes (ONU-Femmes), *Gender, Taxation and Equality in Developing Countries. Issues and Policy Recommendations*, Document de travail (2018).

devrait être pris en compte par les autorités nationales, ainsi que par les autorités infranationales qui perçoivent leurs propres recettes.

65. Quel que soit le niveau de développement du pays dans lequel elles vivent, les femmes sont plus vulnérables que les hommes face à la pauvreté et à la précarité de l'emploi. Elles ont des revenus moyens plus faibles que ceux des hommes et sont en outre plus nombreuses à occuper des emplois précaires à temps partiel dans le secteur informel. Le nombre d'années de travail des femmes est plus limité, même si leur espérance de vie est plus longue que celle des hommes. Selon la structure des régimes d'assurance sociale et le type de réforme du système de retraite entreprise par les pays (par exemple, le passage d'une pension universelle à une pension dépendant de plusieurs composantes), les femmes peuvent être désavantagées et se retrouver en situation de précarité sur le plan financier pendant leur retraite.

66. Les politiques fiscales explicitement ou implicitement discriminatoires perpétuent les préjugés qu'entretient la société et peuvent avoir des répercussions qui dépassent le cadre de la fiscalité. Elles peuvent ainsi : freiner l'accès des femmes à un travail rémunéré décent et à la sécurité de leurs revenus ; renforcer le stéréotype selon lequel il incombe aux femmes de fournir au sein de la famille les soins non rémunérés ; et limiter leur accès aux avoirs productifs, à la richesse et à d'autres perspectives économiques.

67. L'effet redistributif des politiques budgétaires contribue pour beaucoup à inverser la situation des femmes qui sont prises au piège de la pauvreté et ont peu de possibilités d'améliorer leur situation et celle de leur famille sur les plans social et économique.

68. La budgétisation tenant compte de la problématique femmes-hommes, qui vise à assurer une plus grande cohérence des politiques en envisageant sous l'angle du genre la formulation et l'exécution des budgets publics, peut également influencer l'élaboration et la mise en œuvre des politiques budgétaires et améliorer l'efficacité et l'équité de l'ensemble du processus budgétaire.

Politiques budgétaires permettant de promouvoir l'égalité des genres

69. Les politiques et régimes fiscaux peuvent être de puissants outils de lutte contre l'inégalité, qui contribuent à vaincre les discriminations au sein de la société.

70. Dans le cadre de la réalisation des objectifs de développement durable, les pays sont encouragés, quel que soit leur niveau de développement, à évaluer l'incidence de leurs régimes fiscaux sur l'égalité des genres, en matière de taxation et de dépenses. Pour ce faire, ils pourraient, à la faveur de réformes, évaluer et réviser les lois fiscales et les taux d'imposition, au regard des discriminations qui visent explicitement ou implicitement les femmes, et aussi analyser les méthodes de recouvrement de l'impôt, l'administration fiscale et la répartition des dépenses, dans le cadre d'une budgétisation tenant compte de la problématique femmes-hommes.

71. Pour prendre en compte de la problématique femmes-hommes, les politiques fiscales et la structure de la fiscalité adoptées par un gouvernement peuvent être organisées de manière progressive et conçues pour réduire les biais implicites. Une analyse par sexe de l'impôt sur le revenu des particuliers devrait tenir compte d'au moins quatre questions principales : a) l'insuffisance de l'exonération fiscale par rapport au coût de la vie minimum de base ; b) l'incidence du passage à l'imposition forfaitaire des particuliers ; c) l'imposition commune des couples ; d) la « subordination » des prestations sociales aux revenus.

72. Les effets régressifs des impôts indirects, tels que la TVA, pourraient être atténués par des exonérations ou des taux différenciés, sans que l'on renonce

entièrement pour autant aux recettes qu'ils peuvent procurer. Toutefois, la fiscalité indirecte représentant une part croissante de la structure des recettes dans les pays en développement, l'on pourrait envisager l'adoption d'impôts plus progressifs, tout en prenant des mesures spécifiques destinées à ajuster les taxes indirectes.

73. D'un point de vue sociétal, la budgétisation tenant compte de la problématique femmes-hommes et le financement des services publics au moyen des recettes fiscales peuvent avoir des répercussions importantes sur la vie des femmes en réduisant la nécessité de prendre en charge les travaux domestiques et les soins non rémunérés (d'une manière générale, exécutés davantage par les femmes que par les hommes). Les politiques de protection sociale pourraient également cibler les femmes, par exemple par des mesures associant un système de retraite universel financé par l'État et un régime de retraite contributif. Une telle approche redistributive garantirait un revenu de base aux femmes retraitées qui n'ont pas participé au marché formel du travail pour les raisons susmentionnées.

74. Il convient de noter que les travaux de recherche sur la fiscalité et l'égalité des genres ont principalement porté sur les pays développés. Les études qui concernent les pays en développement traitent principalement de domaines qui sont traditionnellement associés aux femmes, tels que la taxation des combustibles de cuisson, des petites et microentreprises et des produits d'hygiène féminine. Il conviendrait de consacrer des études plus exhaustives à l'incidence des régimes fiscaux sur les femmes des pays en développement.

75. Des orientations détaillées devraient aussi être élaborées sur la manière dont les politiques fiscales pourraient ouvrir des perspectives économiques, sociales et politiques aux femmes, en tant qu'acteurs économiques et décideurs à part entière.

76. L'on pourrait également s'attacher à proposer aux pays en développement, d'une part, un appui statistique aux fins de la collecte de données fiscales ventilées par sexe et, d'autre part, le renforcement de leurs capacités d'analyse des données et d'élaboration de politiques adéquates tenant compte de la problématique femmes-hommes, notamment en matière de finances publiques, d'administration et de budgétisation.

V. Conclusions

77. Les travaux du Comité peuvent aider tous les pays à mettre en œuvre le Programme 2030 et le Programme d'action d'Addis-Abeba en contribuant à formuler des orientations générales claires et fondées sur des données factuelles, qui éclairent sur la manière de promouvoir le développement durable au moyen de la fiscalité envisagée dans un contexte plus large que celui de la seule mobilisation des ressources intérieures.

78. Il a été établi que le Comité pourrait fournir des orientations et un appui supplémentaires à tous les pays dans les trois domaines essentiels suivants : a) la fiscalité et la protection de l'environnement ; b) la fiscalité du secteur informel de l'économie ; c) la fiscalité et l'égalité des genres.

79. La nécessité de parvenir à un équilibre entre le recouvrement effectif des recettes et la protection sociale et environnementale constitue le principal défi que doivent relever tous les pays dans les trois domaines susmentionnés. Il faudrait à cette fin : a) mettre en place des régimes fiscaux cohérents, dans lesquels les recettes seraient perçues selon une approche progressive et redistribuées de manière à ouvrir des perspectives aux groupes les plus vulnérables, et notamment aux femmes ; b) veiller à ce que la fiscalité favorise des comportements propices à la réalisation du Programme 2030, tels que la protection de l'environnement, l'innovation et

l'intégration dans l'économie structurée des acteurs du secteur informel ;
c) promouvoir une administration fiscale simple et efficace, qui encourage le respect des obligations fiscales et favorise l'équité. Les orientations pratiques élaborées par le Comité, ainsi que la transmission du savoir entre pairs et le renforcement ciblé des capacités, contribueraient de manière décisive à aider les pays en développement à progresser dans cette direction.

80. Les pays en situation particulière, y compris les pays qui sont en situation de conflit ou en sortent et les pays les moins avancés, pourraient ne pas être en mesure d'appliquer des orientations standard, notamment pour ce qui est des réformes globales des politiques fiscales ou de l'administration. Pour ces pays, il conviendrait de recourir à des solutions novatrices, qui passent par exemple par des régimes fiscaux simplifiés ou par une meilleure perception des recettes au moyen des droits de douane. Ces solutions, dont la mise en œuvre doit s'accorder avec celles d'autres politiques et normes, devraient viser la progressivité, dans la mesure du possible, ainsi que la réalisation d'objectifs de plus grande portée, notamment la protection de l'environnement et l'égalité des genres.
