



# Assemblée générale

Distr. générale  
15 janvier 2016  
Français  
Original : anglais

---

## Conseil des droits de l'homme

Trente et unième session

Point 3 de l'ordre du jour

**Promotion et protection de tous les droits de l'homme,  
civils, politiques, économiques, sociaux et culturels,  
y compris le droit au développement**

### **Étude finale sur les flux financiers illicites, les droits de l'homme et le Programme de développement durable à l'horizon 2030 de l'Expert indépendant chargé 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**

#### **Note du secrétariat**

Le secrétariat a l'honneur de transmettre au Conseil des droits de l'homme l'étude finale sur les flux financiers illicites, les droits de l'homme et le Programme de développement durable à l'horizon 2030 que l'Expert indépendant chargé d'examiner les effets de la dette intérieure 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, M. Juan Pablo Bohoslavsky, a établie en application des résolutions 25/9 et 28/5 du Conseil. L'étude finale complète l'étude intérimaire de l'Expert indépendant (A/HRC/28/60) en examinant de plus près les flux financiers illicites liés à la fiscalité, notamment la fraude fiscale à laquelle se livrent des personnes très fortunées, la fraude fiscale commerciale via de fausses facturations et l'optimisation fiscale pratiquée par les entreprises transnationales. L'Expert indépendant y affirme que la lutte contre les flux financiers illicites et la fraude fiscale est non seulement indispensable à la réalisation des droits de l'homme, mais également à celle des objectifs de développement durable. L'étude s'achève par des recommandations adressées aux États, aux organisations internationales et aux instances non étatiques.



**Étude finale de l'Expert indépendant chargé 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**

Table des matières

	<i>Page</i>
I. Introduction . . . . .	3
II. Évasion fiscale : définitions et estimations . . . . .	4
A. Fraude fiscale . . . . .	4
B. Optimisation fiscale . . . . .	7
III. Évasion fiscale, droits de l'homme et développement durable . . . . .	8
A. Égalité et non-discrimination . . . . .	8
B. Inégalités économiques . . . . .	9
C. Liens avec les objectifs de développement durable . . . . .	10
IV. Obligations en matière de droits de l'homme et évasion fiscale . . . . .	12
A. Maximum des ressources disponibles . . . . .	12
B. Assistance et coopération internationales . . . . .	12
C. Utilisation des fonds . . . . .	15
D. Responsabilités des acteurs non étatiques . . . . .	16
V. Initiatives internationales récentes visant à maîtriser les flux financiers illicites . . . . .	17
VI. Atteindre les objectifs de développement durable . . . . .	20
VII. Conclusions et recommandations . . . . .	21

## I. Introduction

1. Dans sa résolution 25/9, le Conseil des droits de l'homme a prié l'Expert indépendant chargé 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 d'entreprendre une étude des effets néfastes des flux financiers illicites sur la jouissance des droits de l'homme dans le contexte du programme de développement pour l'après-2015 et de soumettre au Conseil une étude intérimaire à sa vingt-huitième session et une étude finale à sa trente et unième session. Après que l'Expert indépendant a présenté son étude intérimaire (A/HRC/28/60), le Conseil, dans sa résolution 28/5, lui a demandé de participer à la troisième Conférence internationale sur le financement du développement et de convoquer une réunion d'experts sur les fonds d'origine illicite en vue d'en incorporer les conclusions dans son étude finale.

2. L'Expert indépendant accueille avec intérêt la demande qui lui est faite d'analyser les incidences des flux financiers illicites sur les droits de l'homme. Ces flux détournent les ressources qui pourraient financer des activités indispensables à l'élimination de la pauvreté et à un développement économique et social durable, ainsi qu'à la réalisation des droits économiques, sociaux, culturels, civils et politiques et du droit au développement. En outre, ils concourent à l'accumulation d'une dette insoutenable, puisque l'insuffisance des recettes publiques peut pousser les gouvernements à se tourner vers les emprunts extérieurs.

3. En mai 2015, l'Expert indépendant a fait des observations sur le projet de document final de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, tenue à Addis-Abeba, à l'intention de tous les États membres. Il a principalement évoqué la nécessité de rendre le document final mieux conforme aux obligations des États en matière de droits de l'homme, plus particulièrement en ce qui concerne les chapitres consacrés aux flux financiers illicites et à la dette extérieure<sup>1</sup>.

4. Pour réaliser les droits de l'homme et instaurer un développement durable, il faut absolument réduire les flux financiers illicites. C'est pourquoi l'Expert indépendant salue l'adoption du Programme d'action d'Addis-Abeba (résolution 69/313 de l'Assemblée générale, annexe), document final de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, ainsi que du Programme de développement durable à l'horizon 2030 (résolution 70/1 de l'Assemblée générale). En effet, c'est la première fois que deux documents internationaux fondamentaux reconnaissent explicitement les effets néfastes qu'ont les flux financiers illicites sur le développement durable. Alors que la question était absente des objectifs du Millénaire pour le développement, les États se sont désormais engagés à réduire sensiblement les flux financiers illicites et à renforcer les activités de recouvrement et de restitution des avoirs volés (cible 16.4) dans le cadre du Programme 2030. Il y a là un progrès remarquable.

5. Dans son étude intérimaire, l'Expert indépendant examine de nombreux types de flux financiers considérés comme illicites : fraude fiscale; évasion fiscale pratiquée par les sociétés transnationales; corruption, prévarication et recouvrement d'avoirs correspondant; et d'autres activités criminelles. Ces activités compromettent à maints égards la réalisation des droits de l'homme, mais on estime que la plupart des flux financiers illicites sont le produit d'opérations transfrontières en lien avec la fiscalité. Maîtriser les flux illicites en lien avec la fiscalité peut donc avoir les plus fortes incidences budgétaires et accroître les ressources nationales consacrées à la réalisation des droits de l'homme, notamment des droits sociaux, économiques et culturels. La

---

<sup>1</sup> Disponible à l'adresse : [www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/Paper3FFD22May2015.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/Paper3FFD22May2015.pdf).

présente étude complète l'étude intérimaire en examinant de plus près les flux financiers illicites liés à la fiscalité, notamment la fraude fiscale à laquelle se livrent des personnes très fortunées, la fraude fiscale commerciale via de fausses facturations et l'optimisation fiscale pratiquée par les sociétés transnationales. Elle présente ensuite l'obligation permanente qu'ont les États au titre du droit international de combattre ces flux financiers illicites en lien avec la fiscalité.

6. L'étude finale a encore été approfondie à la lumière des communications de l'Expert indépendant à la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, ainsi que de sa participation à la conférence et à deux réunions consultatives. Le 29 octobre 2015, en marge de la soixante-dixième session de l'Assemblée générale à New York, l'Expert indépendant a organisé une table ronde sur les flux financiers illicites, les droits de l'homme et le programme de développement pour l'après-2015. Le 30 octobre 2015, à New Haven (Connecticut, États-Unis d'Amérique), il a participé à une réunion d'experts organisée en collaboration avec le Global Justice Program de l'Université Yale et l'organisation Global Financial Integrity afin de débattre de l'étude. L'étude est également fondée sur un document de base publié avant les consultations et sur des observations formulées pendant les réunions susmentionnées<sup>2</sup>. La présente étude approfondit certains aspects de l'étude intérimaire, mais elle devrait être lue et examinée en liaison avec cette dernière.

## II. Évasion fiscale : définitions et estimations

7. Les flux financiers illicites peuvent être définis au sens strict ou au sens large. Au sens strict, ce sont des fonds non déclarés qui ont été acquis, transférés ou utilisés illégalement, par exemple le produit d'activités criminelles ou d'actes de corruption. Même si les fonds proviennent de sources légitimes, leur transfert à l'étranger en violation de la législation nationale, notamment fiscale, les rend illicites. Les fonds d'origine légitime utilisés à des fins illégales, par exemple pour financer le terrorisme, sont également considérés comme illicites. Au sens large, les flux financiers illicites sont des fonds qui exploitent les vides juridiques ou passent par des montages artificiels pour éluder l'esprit de la loi, comme les stratégies d'optimisation fiscale adoptées par les entreprises transnationales.

8. La présente étude reprend la définition élargie des flux financiers illicites, qui englobe à la fois la fraude fiscale, illégale, et l'évasion fiscale, juridiquement discutable. Des pratiques telles que la planification fiscale agressive et le transfert abusif de bénéfices sont fréquemment considérées comme légales par les juridictions nationales, étant donné qu'il est souvent difficile de prouver qu'une opération d'optimisation fiscale très complexe impliquant plusieurs juridictions est contraire à la législation nationale. Toutefois, nombre de ces pratiques suscitent encore des préoccupations d'ordre juridique, ce qui en fait des zones grises au regard du respect des législations nationales et du droit international<sup>3</sup>.

### A. Fraude fiscale

9. Comme l'a fait observer l'Expert indépendant dans son étude intérimaire, les juridictions fortement opaques peuvent attirer tous les types de fonds illicites. En outre, de faibles taux d'imposition font de ces juridictions des destinations idéales

<sup>2</sup> Voir Esther Shubert, « Illicit financial flows, tax and human rights », document de travail, 9 octobre 2015, à l'adresse : [www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/IllicitFinancialFlowsConsultation/BackgroundPaperFinal.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/IllicitFinancialFlowsConsultation/BackgroundPaperFinal.pdf).

<sup>3</sup> Voir par exemple David Quentin, « Risk-mining the public exchequer », à l'adresse : [www.davidquentin.co.uk/Risk-Mining\\_The\\_Public\\_Exchequer.pdf](http://www.davidquentin.co.uk/Risk-Mining_The_Public_Exchequer.pdf).

pour les produits de la fraude fiscale. Bien souvent, les grandes juridictions opaques abritent un grand secteur bancaire privé qui se charge méthodiquement d'aider les personnes très fortunées à se soustraire illégalement à la législation fiscale. Grâce aux sociétés « écran » et à d'autres structures sociétaires, il est possible de rendre les comptes anonymes; les fonds peuvent donc demeurer non imposés ou imposés au minimum sans qu'on puisse connaître leur propriétaire. Il importe de noter que nombre des principales juridictions opaques sont des pays développés, dont le rôle en termes de facilitation de la fraude fiscale a de tout temps été passé sous silence<sup>4</sup>.

10. Certes, tous les avoirs placés à l'étranger ne sont pas forcément dissimulés aux autorités fiscales nationales, mais on estime qu'une bonne partie d'entre eux n'a pas été dûment déclarée. Compte tenu de la nature de l'opacité, il est difficile d'estimer le montant des fonds privés placés dans des paradis fiscaux; les estimations doivent donc être établies indirectement. Ce montant varie considérablement selon les estimations, mais dans l'ensemble il demeure élevé. Selon un rapport, 7 600 milliards de dollars (8 % du patrimoine financier des ménages au niveau mondial), dont 80 % non comptabilisés, étaient placés dans des paradis fiscaux à la fin de l'année 2013<sup>5</sup>. Un autre rapport estime la valeur du patrimoine privé mondial placé à l'étranger à 8 900 milliards de dollars<sup>6</sup> en 2013, tandis qu'un autre estime qu'à la fin de 2010, la valeur du patrimoine privé non comptabilisé investi à l'étranger était compris entre 21 000 milliards et 32 000 milliards de dollars (soit 10 % à 15 % du patrimoine financier mondial). Selon une estimation plus récente, les chiffres sont encore plus élevés : entre 24 000 milliards et 36 000 milliards pour l'année 2015<sup>7</sup>. Ces chiffres ne sont que des estimations minimales, étant donné qu'ils ne tiennent compte que du patrimoine financier et pas des actifs réels tels que les biens immobiliers, les œuvres d'art, la joaillerie et l'or.

11. On s'accorde également à reconnaître que le montant des avoirs privés placés à l'étranger est en hausse. On estime que le total mondial des avoirs placés à l'étranger a augmenté de 28 % de fin 2008 à fin 2013<sup>8</sup>, et que le patrimoine privé non comptabilisé placé à l'étranger a augmenté en moyenne de 16 % par an de 2004 à 2014<sup>9</sup>. Cette tendance est particulièrement forte dans les pays en développement.

12. Les pays développés et les pays en développement pâtissent de la situation, mais les pays en développement sont le plus touchés. On estime que le montant relatif des richesses des pays en développement détenu à l'étranger est bien plus élevé que celui des pays développés, puisqu'il est compris entre 20 % et 30 % dans de nombreux pays d'Afrique et d'Amérique latine<sup>10</sup>. Une autre étude présente des chiffres similaires : 26 % pour l'Amérique latine et 33 % pour le Moyen-Orient et l'Afrique<sup>11</sup>. En outre, les recettes fiscales par habitant sont beaucoup plus faibles dans les pays en développement que dans les pays développés, ce qui accroît encore les incidences de ces pertes pour ces pays. La Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) a calculé que le manque à gagner fiscal pour les pays en

<sup>4</sup> Voir par exemple l'indice d'opacité financière du Tax Justice Network, à l'adresse : [www.financialsecrecyindex.com/](http://www.financialsecrecyindex.com/).

<sup>5</sup> Voir G. Zucman, « Taxing across borders: tracking personal wealth and corporate profits », *Journal of Economic Perspectives*, vol. 28, n° 4, p. 121 à 148.

<sup>6</sup> Voir Boston Consulting Group, « Global wealth 2014: riding a wave of growth » (2014).

<sup>7</sup> Voir J. Henry, « The price of offshore revisited », Tax Justice Network (2012); et « Let's tax anonymous wealth! », *Global Tax Fairness*, Ed. T. Pogge et K. Mehta (Oxford University Press, Oxford, à paraître).

<sup>8</sup> Voir Zucman, « Taxing across borders » (note de bas de page 6).

<sup>9</sup> Voir Henry, « Let's tax anonymous wealth! » (note de bas de page 8).

<sup>10</sup> Voir Zucman, « Taxing across borders » (note de bas de page 6).

<sup>11</sup> Voir Boston Consulting Group, « Global wealth 2013: maintaining momentum in a complex world », (2013).

développement était compris entre 66 milliards et 84 milliards de dollars par an – soit environ deux tiers du montant total de l'aide publique au développement (APD)<sup>12</sup>. Ces recettes sont perdues à cause de l'érosion de la base d'imposition, et empêchent donc les gouvernements, en particulier dans les pays en développement, de mettre en place des régimes d'imposition progressive.

13. Il est également essentiel de noter que les avoirs placés à l'étranger sont détenus de manière très inégale. On estime que 85 % à 90 % des avoirs appartiennent à moins de 10 millions de personnes – soit 0,014 % de la population mondiale –, et qu'au moins un tiers de ces avoirs appartiennent aux 100 000 familles les plus riches du monde, dont chacune pèse au moins 30 millions de dollars<sup>13</sup>. Une autre étude révèle que si les avoirs à l'étranger sont en hausse, le nombre de clients est en baisse; la moyenne des avoirs par client est donc en hausse<sup>14</sup>. Ainsi, la réduction des recettes fiscales dans le monde profite presque entièrement aux plus fortunés. Le fait de placer des fonds à l'étranger à des fins de fraude fiscale favorise et perpétue donc les inégalités de richesse.

14. L'une des formes de fraude fiscale couramment employées par les entreprises est la pratique des fausses factures. Elle consiste à falsifier des documents commerciaux, tels que les formulaires douaniers. En sous-facturant les exportations et en surfacturant les importations, les fraudeurs peuvent transférer leurs actifs hors de leur pays pour les placer sur des comptes bancaires secrets ou dans des sociétés écran situées dans des paradis fiscaux.

15. Selon Global Financial Integrity, la fausse facturation est le moyen le plus courant de transférer illégalement des fonds hors des pays en développement. L'organisation estime que la fausse facturation comptait pour plus de 80 % des sorties illicites de fonds entre 2004 et 2013 – une moyenne de 655 milliards de dollars par an – et qu'elle a presque doublé dans cette période<sup>15</sup>. Dans son analyse, l'organisation a conclu que sur sept des dix dernières années, le volume total des flux financiers illégalement transférés hors des pays en développement – majoritairement au moyen de fausses factures – était supérieur à la valeur combinée de tous les flux d'APD et d'IED à destination des pays pauvres<sup>16</sup>.

16. Il importe de préciser que ces estimations sont considérées comme en deçà de la réalité étant donné qu'elles ne tiennent compte que d'un seul type de fausse facturation, la « refacturation », qui consiste à établir une facture d'exportation, puis à l'envoyer à une autre juridiction, par exemple un paradis fiscal, qui modifie le prix; la facture modifiée est ensuite envoyée au pays importateur pour dédouanement et paiement. Les estimations ne tiennent pas compte de la fausse facturation des services et des actifs incorporels – environ 20 % du commerce mondial –, ni de la technique de la « facture identique », qui consiste à falsifier une même facture comme convenu entre l'exportateur et l'importateur. Une étude de l'organisation Global Financial Integrity montre que pour les pays en développement, le manque à gagner fiscal dû à la seule refacturation était compris entre 98 milliards et 106 milliards de dollars par an entre 2002 et 2006<sup>17</sup>.

<sup>12</sup> Voir *Rapport sur le commerce et le développement* (publication des Nations Unies, numéro de vente F.14.II.D.4), p. 197.

<sup>13</sup> Voir Henry, « Let's tax anonymous wealth! » (note de bas de page 8).

<sup>14</sup> Voir Zucman, « Taxing across borders » (note de bas de page 6).

<sup>15</sup> Voir D. Kar et J. Spanjers, « Illicit financial flows from developing countries: 2004-2013 », Global Financial Integrity, p. 1 et 10 (2015).

<sup>16</sup> Ibid.

<sup>17</sup> Voir A. Hollingshead, « The implied tax revenue loss from trade mispricing », Global Financial Integrity, p. 1 (2010).

## B. Optimisation fiscale

17. Si la fraude fiscale, qui est contraire à la législation nationale, est clairement illégale, les entreprises utilisent différentes stratégies très complexes d'optimisation afin qu'il soit très difficile aux autorités fiscales d'établir sans équivoque la violation de la législation nationale. Dans de nombreux pays, ces pratiques conduisent à une réduction de la base d'imposition des sociétés, qui va à l'encontre de l'objectif visé par la politique nationale. En outre, l'optimisation fiscale pratiquée par les entreprises transnationales nuit à la société en faisant obstacle au « partage équitable » de la charge fiscale.

18. Une méthode d'optimisation fiscale couramment employée par les entreprises transnationales est le « transfert de bénéfices », par lequel elles tirent profit de la différence de taux d'imposition entre les pays et transfèrent des revenus et actifs imposables hors du pays où elles mènent leur activité économique, vers des filiales établies dans des paradis fiscaux, dont le personnel et l'activité commerciale sont parfois purement fictifs.

19. Comme la fraude, l'optimisation fiscale entraîne un manque à gagner pour les pays développés comme pour les pays en développement. La CNUCED estime que la perte pour les pays en développement s'élève à 100 milliards de dollars par an, ce qui représente environ un tiers des impôts sur le revenu que les entreprises devraient payer en l'absence de transfert de bénéfices. Au total, le montant des fuites de ressources pour le développement, qui tient compte, outre des recettes fiscales perdues, des gains qui auraient pu être tirés des possibilités de réinvestissement manquées, serait compris entre 250 milliards et 300 milliards de dollars par an. Il est probable que ces estimations soient en deçà de la réalité, étant donné qu'elles ne couvrent pas toutes les techniques d'optimisation fiscale employées par les entreprises<sup>18</sup>. Dans une récente étude, le Fonds monétaire international (FMI) estime à 200 milliards de dollars par an (soit 1,7 % du produit intérieur brut (PIB)) les pertes de revenu à long terme des pays en développement et à 500 milliards de dollars par an (0,6 % du PIB) celles des pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)<sup>19</sup>. En ce qui concerne plus particulièrement les États-Unis d'Amérique, un rapport estime que les pertes dues au transfert de bénéfices par les entreprises américaines s'élèvent à 100 milliards de dollars par an, tandis qu'un autre indique que le taux effectif d'imposition applicable aux entreprises américaines a baissé au cours des quinze dernières années, tombant de 30 % à 20 %, deux tiers de cette baisse étant imputables au transfert de bénéfices<sup>20</sup>. Ces pertes sont assumées par le Gouvernement des États-Unis et par d'autres gouvernements, tandis que les bénéfices reviennent aux actionnaires des entreprises concernées. La composition du capital des entreprises étant très concentrée, il en est de même pour les bénéfices. On observe des tendances similaires dans d'autres pays développés.

20. L'optimisation fiscale pratiquée par les entreprises crée des problèmes qui vont au-delà des pertes de revenu. Il ressort de ce qui précède que l'optimisation fiscale des entreprises perpétue les inégalités, étant donné que les avantages en reviennent à une petite minorité alors que les pertes de revenu doivent être comblées par le reste de la population. En outre, dans les pays en développement, elle nuit à la compétitivité des entreprises nationales qui, à l'inverse des sociétés transnationales, ne peuvent généralement pas tirer profit d'opérations internationales dans les paradis fiscaux pour

<sup>18</sup> Voir A. Cobham, « UNCTAD study on corporate tax in developing countries », *Unaccounted.org* (2015).

<sup>19</sup> E. Crivelli, R. De Mooij et M. Keen, « Base erosion, profit shifting and developing countries », FMI, working paper n° WP/15/118, p. 19 et 20 (2015).

<sup>20</sup> Voir J. Gravelle, « Tax havens: international tax avoidance and evasion », Congressional Research Service (2015); et Zucman, « Taxing across borders » (note de bas de page 6).

réduire leur facture fiscale<sup>21</sup>. En plus, l'optimisation augmente inutilement le coût de l'administration fiscale<sup>22</sup>. Enfin, plus les stratégies d'optimisation sont complexes, moins les efforts de renforcement des capacités visant à renforcer l'administration fiscale sont efficaces. Ainsi, bien que les efforts de renforcement des capacités contribuent efficacement à la lutte contre l'optimisation fiscale à court terme, il est indispensable de modifier la réglementation qui permet cette optimisation.

### III. Évasion fiscale, droits de l'homme et développement durable

21. Dans son étude intérimaire, l'Expert indépendant indique que les liens entre les flux financiers illicites et les droits de l'homme sont multiples. Nombre de ces liens concernent les droits en question et l'évasion fiscale en particulier. En tout premier lieu, l'évasion fiscale prive les gouvernements de ressources dont ils ont besoin pour assurer la réalisation progressive des droits de l'homme, y compris les droits économiques, sociaux et culturels, comme la santé, l'éducation, la protection sociale, l'eau et l'assainissement, et les droits civils et politiques, notamment l'accès à la justice, des élections libres et régulières, la liberté d'expression et la sécurité personnelle. Elle peut aussi compromettre l'état de droit, par exemple, lorsqu'une fraude fiscale à grande échelle peut avoir lieu en toute impunité. De plus, les lanceurs d'alerte, les professionnels des médias et les défenseurs des droits de l'homme qui dénoncent l'évasion fiscale doivent bénéficier d'une protection effective conformément au droit international des droits de l'homme et aux dispositions de la Convention des Nations Unies contre la corruption. En outre, les garanties relatives aux droits de l'homme et les garanties d'une procédure régulière sont essentielles pour protéger les individus contre des allégations infondées, une révocation injustifiée, des poursuites pénales, le gel ou la confiscation d'avoirs, la privation arbitraire de biens ou la détention arbitraire (voir A/HRC/28/60, par. 22).

22. Il convient de souligner les liens qui existent entre l'évasion fiscale et les principes d'égalité et de non-discrimination énoncés dans le droit international des droits de l'homme, les inégalités économiques et le développement durable.

#### A. Égalité et non-discrimination

23. Les principes d'égalité et de non-discrimination sont consacrés par les principaux instruments internationaux relatifs aux droits de l'homme : Déclaration universelle des droits de l'homme, Pacte international relatif aux droits civils et politiques, Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels, Convention internationale sur l'élimination de toutes les formes de discrimination raciale et Convention sur l'élimination de toutes les formes de discrimination à l'égard des femmes. En application de l'article 2 du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels, chaque État partie est tenu de faire en sorte que les droits consacrés par le Pacte soient garantis sans discrimination pour toutes les personnes relevant de sa juridiction. Dans son observation générale n° 20 (E/C.12/GC/20), le Comité des droits économiques, sociaux et culturels précise que « la non-discrimination et l'égalité, aspects fondamentaux du droit international des droits de l'homme, sont indispensables à l'exercice et à la jouissance des droits économiques, sociaux et culturels » et que « les principes de non-discrimination et d'égalité sont reconnus tout au long du Pacte ».

<sup>21</sup> Voir ActionAid, « How tax havens plunder the poor », p. 6 (2013).

<sup>22</sup> Voir la déclaration de la Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international sur les sociétés, p. 9 du texte anglais, à l'adresse : [www.icriict.org/declaration/](http://www.icriict.org/declaration/).



24. L'évasion fiscale pratiquée par les entreprises et les particuliers fortunés oblige les gouvernements à se procurer des recettes par d'autres moyens, notamment par des impôts dégressifs, dont les pauvres supportent la plus lourde charge (voir A/HRC/26/28, par. 60). Il en résulte des conséquences pour les droits de l'homme car les régimes fiscaux dégressifs limitent l'effet redistributif des programmes sociaux, étant donné qu'au final ils sont financés par les personnes mêmes qui sont censées en bénéficier. La nécessité de compenser les pertes de recettes au moyen d'impôts dégressifs compromet donc un peu plus la réalisation des droits économiques et sociaux pour les plus vulnérables.

25. Ce déséquilibre a également des incidences sur l'égalité hommes-femmes. Lorsque des ménages à faible revenu font face à la détérioration des services publics, nombre de femmes et de filles sont obligées d'assumer le coût additionnel des besoins en services non rémunérés. En outre, les systèmes fiscaux eux-mêmes ne sont pas neutres du point de vue du genre et les impôts dégressifs, tels que les taxes à la consommation, tendent à frapper de manière disproportionnée les femmes (voir A/HRC/26/28, par. 46). Dans les deux cas, les impôts dégressifs et leurs effets menacent de compromettre l'instauration d'une égalité réelle pour les femmes.

26. Enfin, un taux élevé d'évasion fiscale porte atteinte au principe d'égalité et de non-discrimination, étant donné que les fraudeurs paient, au final, moins que les contribuables dont la capacité de paiement est identique ou inférieure à la leur (voir A/HRC/28/60, par. 26 et A/HRC/26/28, par. 60).

## B. Inégalités économiques

27. De plus, l'évasion fiscale perpétue et exacerbe les fortes inégalités économiques, favorisant les riches au détriment des pauvres. Le droit des droits de l'homme n'implique pas nécessairement une répartition parfaitement équitable des revenus et de la richesse, mais il exige tout au moins que les ressources au sein de la société soient réparties de façon que tous les individus puissent exercer leurs droits fondamentaux, dans des conditions d'égalité et sans discrimination<sup>23</sup>. Lorsque les inégalités économiques entraînent une discrimination, elles deviennent un problème pour les droits de l'homme.

28. Actuellement, les inégalités sont extrêmement fortes dans le monde. Le Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD) a indiqué que les 8 % de la population mondiale les plus riches encaissent la moitié des revenus totaux, l'autre moitié revenant aux 92 % restants<sup>24</sup>. Oxfam a montré qu'en 2014 les 1 % les plus riches détenaient 48 % des richesses mondiales (44 % en 2010), laissant 52 % aux 99 % restants. Oxfam prévoit que, d'ici à 2016, les 80 personnes les plus riches du monde détiendront la moitié des richesses mondiales. Au cours des vingt dernières années, les inégalités de revenus ont augmenté de 9 % dans les pays développés et de 11 % dans les pays en développement<sup>25</sup>. L'Expert indépendant partage le sentiment du Rapporteur spécial sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Philip Alston, qui

<sup>23</sup> R. Balakrishnan, J. Heintz et D. Elson, « What does inequality have to do with human rights? », Political Economy Research Institute, Working Paper Series n° 392 (2015); voir également le rapport annuel de l'Expert indépendant (A/HRC/31/60).

<sup>24</sup> Voir PNUD, « *Humanity Divided: Confronting Inequality in Developing Countries* » (*L'humanité divisée : combattre les inégalités dans les pays en développement*), p. xi du texte anglais (New York, 2013).

<sup>25</sup> Voir « Wealth: having it all and wanting more » (Insatiable richesse : toujours plus pour ceux qui ont déjà tout), rapport thématique d'Oxfam, p. 2, 3 et 7 (2015).

s'est récemment élevé contre ces inégalités extrêmes qu'il a qualifiées de « véritable honte »<sup>26</sup>.

29. Les profondes inégalités économiques menacent les droits de l'homme. Par exemple, les inégalités de revenus empêchent des millions de personnes de jouir, sans discrimination, des droits sociaux et économiques, comme l'accès à un logement convenable, à la nourriture, aux soins de santé et à l'assainissement. C'est particulièrement vrai si ces inégalités ne sont pas corrigées par des politiques qui garantissent l'accès à ces droits, par exemple, grâce aux services d'aide et de protection sociales. Le PNUD a calculé qu'en 2012 l'Indice de développement humain a perdu 23 points de pourcentage en raison des inégalités. Cela peut également avoir des effets en cascade : une assiette fiscale restreinte se traduit par des services sociaux de mauvaise qualité et une inégalité de traitement, qui se traduisent à leur tour par une érosion de la confiance dans le gouvernement et une mauvaise volonté des contribuables, ce qui restreint encore plus l'assiette fiscale. De plus, cela peut menacer le droit de participer à la vie politique, étant donné qu'une influence démesurée des riches peut nuire aux processus démocratiques. En outre, le rappel des gros écarts de fortune peut influencer sur la manière dont les individus se considèrent par rapport aux autres et peut menacer la participation des citoyens à la vie politique et publique dans des conditions d'égalité<sup>27</sup>.

30. L'Expert indépendant salue l'appel lancé par le Rapporteur spécial sur l'extrême pauvreté exhortant le Conseil des droits de l'homme à reconnaître explicitement qu'il existe des limites aux niveaux d'inégalité qu'on peut considérer comme compatibles avec le respect des droits de l'homme, et les États à s'engager formellement à réduire les inégalités extrêmes<sup>28</sup>.

### C. Liens avec les objectifs de développement durable

31. La réduction de l'évasion fiscale et des flux financiers illicites est essentielle tant pour réaliser les droits de l'homme que pour parvenir à un développement durable. Faire des progrès dans la réalisation de la cible 16.4 des objectifs de développement durable concernant la réduction des flux illicites contribuera considérablement non seulement à la réalisation d'autres objectifs inscrits dans le Programme de développement durable à l'horizon 2030, mais aussi à l'exercice des droits de l'homme.

32. Si les États ont contracté en matière de droits de l'homme des obligations contraignantes qui vont au-delà de l'engagement qu'ils ont pris de réaliser les objectifs de développement durable, le Programme de développement durable à l'horizon 2030 se fonde sur la Déclaration universelle des droits de l'homme et les instruments internationaux relatifs aux droits de l'homme<sup>29</sup>. À certains égards, le Programme rejoint l'obligation pour les États de concrétiser progressivement divers droits économiques, sociaux et culturels. Par exemple, les engagements pris pour éliminer complètement la pauvreté (objectif 1), éliminer la faim, assurer la sécurité alimentaire et améliorer la nutrition (objectif 2), permettre à tous de vivre en bonne santé (objectif 3), assurer une éducation équitable et inclusive (objectif 4), garantir l'accès de tous à des services d'alimentation en eau et d'assainissement (objectif 6) et

<sup>26</sup> Voir le rapport du Rapporteur spécial sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme (A/HRC/29/31) et son exposé oral au Conseil des droits de l'homme du 22 juin 2015, disponible à l'adresse suivante : [www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=16131&LangID=E](http://www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=16131&LangID=E).

<sup>27</sup> Voir PNUD, *L'humanité divisée*, p. xi, 1, 5 et 6 du texte anglais (note de bas de page 26).

<sup>28</sup> Voir exposé oral du Rapporteur spécial sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme (note de bas de page 27).

<sup>29</sup> Voir résolution 70/1 de l'Assemblée générale, par. 10.

promouvoir le plein emploi productif et un travail décent pour tous (objectif 8) peuvent contribuer à la réalisation des droits visés dans le Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels et dans d'autres instruments relatifs aux droits de l'homme. La réduction des flux financiers illicites, dont il est question plus haut, aidera également à réduire les inégalités dans les pays et entre les pays (objectif 10) et contribuera à la lutte contre la discrimination de fait. Elle devrait par conséquent être considérée non seulement comme une cible en soi, mais également comme un moyen important de faire des progrès dans la réalisation de nombreuses autres cibles figurant dans le Programme de développement durable à l'horizon 2030.

33. Dans une étude récente, l'organisation Global Financial Integrity a comparé les flux financiers illicites provenant des pays les plus pauvres à plusieurs indicateurs traditionnels de développement comme le PIB, l'APD et l'IED, les dépenses publiques consacrées à la santé et à l'enseignement et les recettes fiscales totales. L'étude fait apparaître une forte corrélation entre les flux illicites et un faible niveau de développement. Ainsi, pour la période 2008-2012, Global Financial Integrity estime que, dans 31 pays en développement, les sorties de fonds illicites étaient supérieures aux dépenses publiques dans la santé et que, dans 35 pays en développement, elles étaient supérieures aux dépenses publiques dans l'enseignement. Dans 12 pays, les sorties de fonds illicites auraient dépassé le total des recettes fiscales. Enfin, dans 20 pays en développement, les sorties étaient supérieures aux entrées de fonds sous la forme d'APD et d'IED<sup>30</sup>. Ces chiffres donnent à penser qu'il sera extrêmement difficile de réaliser les objectifs de développement durable en raison des flux financiers illicites.

34. Il ressort également de l'étude de l'organisation Global Financial Integrity qu'il existe un lien entre les flux financiers illicites et un faible niveau de développement humain, tel qu'il est mesuré par l'Indice de développement humain, ainsi qu'un lien entre ces flux et un niveau élevé de pauvreté et d'inégalités économiques<sup>31</sup>.

35. Les flux financiers illicites vont aussi compliquer sérieusement l'action menée pour atteindre la cible 17.4 des objectifs de développement durable concernant la viabilité de la dette. Ils peuvent contribuer à la création de crises d'endettement car, en raison de pertes de revenus, certains gouvernements doivent recourir à l'emprunt extérieur. La réduction des flux financiers illicites devrait donc être considérée comme un élément important de la lutte contre l'endettement intolérable. Inversement, les crises d'endettement peuvent aggraver les flux financiers illicites étant donné qu'un service de la dette coûteux réduit la quantité de ressources publiques pouvant être utilisées à d'autres fins, y compris pour lutter contre ces flux. Les progrès accomplis en vue d'atteindre la cible 17.4 pourraient donc être utiles pour atteindre la cible 16.4 relative aux flux financiers illicites.

36. Enfin, étant donné que la perte de recettes fiscales est l'une de leurs conséquences les plus immédiates, les flux financiers illicites, en particulier ceux liés à la fiscalité, vont clairement à l'encontre de la cible 17.1 des objectifs de développement durable visant à améliorer la mobilisation des ressources nationales, notamment par le renforcement des capacités des pays en développement. Afin d'améliorer véritablement la mobilisation des ressources nationales, il sera nécessaire non seulement de renforcer les capacités pour aider les pays en développement à résoudre les problèmes d'évasion fiscale, mais aussi de s'attaquer aux causes profondes et systématiques de ce phénomène et aux politiques et réglementations qui lui permettent tout simplement d'exister. Il importe de rappeler que l'augmentation des recettes fiscales ne constitue pas une fin en soi, mais plutôt un outil pour le

<sup>30</sup> Voir J. Spanjers et H. Foss, « Illicit financial flows and development indices: 2008-2012 », Global Financial Integrity, p. 30 à 33 (2015).

<sup>31</sup> Ibid., p. 18 à 22.

développement et pour la réalisation des droits de l'homme. Les gouvernements qui éprouvent des difficultés à lutter contre les flux financiers illicites doivent tout de même veiller à ce que la fiscalité soit progressive et n'aggrave pas les inégalités.

#### **IV. Obligations en matière de droits de l'homme et évasion fiscale**

37. Comme l'ont indiqué l'ancien Expert indépendant chargé d'examiner les effets de la dette extérieure, M. Cephas Lumina, et l'ancienne Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté, M<sup>me</sup> Magdalena Sepúlveda Carmona, les instruments internationaux relatifs aux droits de l'homme définissent certaines obligations juridiques qui devraient orienter la riposte au problème de l'évasion fiscale<sup>32</sup>.

##### **A. Maximum des ressources disponibles**

38. Aux termes du paragraphe 1 de l'article 2 du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels, chacun des États parties « s'engage à agir, tant par son effort propre que par l'assistance et la coopération internationales, notamment sur les plans économique et technique, au maximum de ses ressources disponibles, en vue d'assurer progressivement le plein exercice des droits reconnus ... par tous les moyens appropriés, y compris en particulier l'adoption de mesures législatives ».

39. L'obligation de consacrer le maximum de ressources disponibles à la réalisation progressive des droits de l'homme fait partie de l'engagement susmentionné. Cela signifie non seulement que les gouvernements doivent utiliser efficacement les ressources existantes, mais aussi qu'en cas de besoin ils doivent accroître leurs recettes de manière équitable et non dégressive<sup>33</sup>. De plus, comme l'a expliqué le Comité des droits économiques, sociaux et culturels, chaque État partie a l'obligation immédiate d'assurer, au moins, un niveau minimum de réalisation de chacun des droits économiques, sociaux et culturels, et doit démontrer qu'aucun effort n'a été épargné pour utiliser toutes les ressources qui sont à sa disposition en vue de remplir, à titre prioritaire, ces obligations minimums<sup>34</sup>. Autrement dit, les gouvernements qui prennent des mesures d'austérité sans avoir préalablement cherché un autre moyen d'augmenter les recettes publiques pourraient ne pas agir conformément au Pacte, si ces mesures sont régressives, discriminatoires ou empêchent la population d'avoir accès à un niveau essentiel minimum de droits. Comme l'a fait valoir la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté, cela comprend les fonds qui peuvent être recouverts par le biais de la fiscalité et par la lutte contre la fraude fiscale et d'autres flux financiers illicites (voir A/HRC/26/28, par. 27).

##### **B. Assistance et coopération internationales**

40. L'obligation qu'ont les États d'assurer une assistance et une coopération internationales est consacrée par le paragraphe 1 de l'article 2 du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels<sup>35</sup>. Selon le Comité des droits

<sup>32</sup> Voir A/HRC/22/42, A/HRC/25/52 et A/HRC/26/28.

<sup>33</sup> Voir R. Balakrishnan *et al.*, *Maximum Available Resources and Human Rights*, Center for Women's Global Leadership (Rutgers University, New Brunswick, New Jersey, 2011).

<sup>34</sup> Voir Comité des droits économiques, sociaux et culturels, observation générale n° 3 sur la nature des obligations des États parties, par. 10.; et déclaration du Comité des droits économiques, sociaux et culturels (E/C.12/2007/1).

<sup>35</sup> Voir Art. 55 et 56 de la Charte des Nations Unies, art. 4 de la Convention relative aux droits de l'enfant et art. 32 de la Convention relative aux droits des personnes handicapées.

économiques, sociaux et culturels, l'expression « au maximum de ses ressources disponibles » renvoie à la fois aux ressources existant dans le pays et à celles pouvant être obtenues auprès de la communauté internationale grâce à la coopération et à l'assistance<sup>36</sup>. Le devoir incombant aux États de tout faire pour réaliser les droits économiques, sociaux et culturels implique par conséquent l'obligation de rechercher activement une assistance par le biais de la coopération internationale<sup>37</sup>.

41. Comme l'a expliqué la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté, les États ont le devoir « d'assurer une assistance et une coopération internationales à proportion de leurs capacités, de leurs ressources et de leur influence ... car elles résultent de la prise de conscience du fait que certains pays ne pourront pas assurer le plein exercice des droits économiques, sociaux et culturels si d'autres pays en mesure d'apporter leur aide ne le font pas »<sup>38</sup>.

42. Le Pacte mentionne en particulier l'assistance et la coopération économiques et techniques, mais l'assistance internationale peut comprendre d'autres mesures, notamment la fourniture d'informations à des individus dans d'autres pays ou la coopération avec leur État, par exemple, pour retrouver des fonds publics volés<sup>39</sup>. Cette interprétation pourrait être étendue facilement à l'aide fournie pour lutter contre la fraude. En effet, l'échange d'informations fiscales – une mesure essentielle pour la coopération internationale en matière d'impôt – devient la nouvelle norme mondiale et a été mis en avant à maintes reprises tout au long du processus de définition et d'application des objectifs de développement durable, y compris plus récemment dans le Programme d'action d'Addis-Abeba.

43. À l'heure de la mondialisation, les politiques mises en œuvre dans un pays peuvent avoir des effets dans d'autres pays. C'est le cas notamment des politiques fiscales, qui peuvent compromettre l'exercice des droits de l'homme à l'étranger. Le droit international fait obligation aux États de s'abstenir de tout comportement qui nuit à la jouissance des droits de l'homme en dehors de leur territoire<sup>40</sup>. Le devoir de respecter les droits de l'homme suppose que les États s'abstiennent d'entraver et de saper délibérément les efforts déployés par d'autres États pour réaliser les droits économiques, sociaux et culturels. Réaffirmant les principes consacrés par le Pacte et le droit international, les Principes de Maastricht relatifs aux obligations extraterritoriales des États dans le domaine des droits économiques, sociaux et culturels disposent, par exemple, que « tous les États ont l'obligation de s'abstenir de tout comportement qui rend impossible ou nuit à la jouissance et l'exercice de droits économiques, sociaux et culturels des individus situés en dehors de leur territoire » (principe 20); et que « les États doivent s'abstenir de toute conduite qui ... réduit la capacité d'un autre État ou d'une organisation internationale de respecter les obligations relatives aux droits économiques, sociaux et culturels dudit État ou de ladite organisation internationale » (principe 21).

44. Dans le droit fil de ce raisonnement, l'équipe spéciale sur l'évasion fiscale, la pauvreté et les droits de l'homme de l'Association internationale du barreau a publié un rapport dans lequel elle soutient que les mesures prises par certains États « qui incitent à l'évasion fiscale ou la facilitent ou qui ruinent délibérément les efforts déployés par d'autres États pour combattre l'évasion fiscale pourraient constituer une

<sup>36</sup> Voir E/C.12/2007/1, par. 5.

<sup>37</sup> Voir A/HRC/26/28, par. 26.

<sup>38</sup> Ibid., par. 29 à 32.

<sup>39</sup> O. De Schutter *et al.* « Commentary to the Maastricht Principles on Extraterritorial Obligations of States in the Area of Economic, Social and Cultural Rights », *Human Rights Quarterly*, n° 34, p. 1157 (2012).

<sup>40</sup> Voir, par exemple, les Articles 55 et 56 de la Charte des Nations Unies, et le projet d'articles sur la responsabilité de l'État pour fait internationalement illicite (A/56/10).

violation de leurs obligations internationales relatives aux droits de l'homme, en particulier aux droits économiques, sociaux et culturels »<sup>41</sup>. Cette préoccupation est partagée par l'Expert indépendant dans son étude intérimaire, par l'ex-Expert indépendant chargé d'examiner les effets de la dette extérieure et par l'ex-Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté<sup>42</sup>.

45. En appauvrissant les recettes publiques, l'évasion fiscale affaiblit gravement les moyens de nombreux pays, en particulier des plus pauvres, de réaliser les droits économiques, sociaux et culturels. La base d'imposition des pays pauvres est nettement plus étroite que celle des pays développés parce que leur PIB par habitant est inférieur; de plus, la part de leur PIB brut qu'ils parviennent à mobiliser sous forme de recettes publiques est beaucoup plus petite<sup>43</sup>. En conséquence, nombre de ces pays sont tributaires de l'aide extérieure. Ainsi, d'après un rapport du PNUD, les pays les moins avancés ont reçu environ 24,1 % de l'APD totale en 2009; or, dans le même temps, on estime que collectivement ils ont perdu 60 centimes sur chaque dollar d'APD à cause des flux financiers illicites. Pour certains de ces pays, le volume des sorties de fonds illicites était un multiple de celui de l'APD reçue. Le rapport indique aussi que les sorties de fonds illicites représentent en moyenne 4,8 % du PIB des pays les moins avancés, qui constituent déjà une forte proportion des économies vulnérables<sup>44</sup>.

46. Dans une étude récente, l'organisation Global Financial Integrity confirme que les flux financiers illicites ont des effets démesurés sur les pays en développement les plus démunis, notamment les pays les moins avancés et les pays pauvres très endettés. L'organisation a constaté que, sur les 82 pays examinés, 20 % accusaient des sorties de fonds illicites supérieures au volume total d'APD et d'IED dont ils bénéficiaient; pour près de 25 % d'entre eux, le rapport entre les sorties de fonds illicites et le PIB était égal ou supérieur à 10 %; et, pour 40 % des pays, le rapport entre les sorties de fonds illicites et la valeur totale des échanges commerciaux était égal ou supérieur à 10 %. Il ressort également de l'étude qu'il existe un lien étroit entre des sorties importantes de fonds illicites et l'écart de pauvreté (le nombre de personnes qui vivent en dessous du seuil de pauvreté), ainsi qu'une relation inverse entre des sorties importantes de fonds illicites et le rang occupé par un pays dans le classement établi selon l'Indice de développement humain<sup>45</sup>.

47. Outre qu'elle provoque des pertes de recettes publiques, l'évasion fiscale met à rude épreuve les moyens des gouvernements qui ont le moins de ressources disponibles. Le Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique a expliqué qu'il était difficile pour de nombreux gouvernements africains de trouver les ressources nécessaires pour lutter contre l'évasion fiscale, ce qui pourtant serait rentable à long terme car, en même temps, il leur fallait respecter d'autres priorités avec des moyens limités<sup>46</sup>.

48. Il importe de rappeler que l'évasion fiscale est problématique sous l'angle des droits de l'homme, en raison non seulement des ressources nécessaires pour réaliser

<sup>41</sup> Voir S. Cohen *et al.*, *Tax Abuses, Poverty and Human Rights*, Association internationale du barreau, p. 2 (Londres, 2013).

<sup>42</sup> Voir A/HRC/28/60, par. 24; A/HRC/25/52, par. 25; et A/HRC/26/28, par. 30 à 32, 61 et 62 et 74 à 77.

<sup>43</sup> Voir T. Pogge, « Illicit financial outflows as a drag on human rights realization in developing countries », dans « Illicit Financial Flows: The Most Damaging Economic Condition Facing the Developing World », Global Financial Integrity, p. 15 et 16 (2015).

<sup>44</sup> Voir « Illicit financial flows from the least developed countries: 1990-2008 », PNUD, p. 3 et 16 (New York, 2011).

<sup>45</sup> Voir Spanjers et Foss, « Illicit financial flows » p. vii à ix (note de bas de page 31).

<sup>46</sup> Voir « Flux financiers illicites », Rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers en provenance d'Afrique, p. 61, disponible à l'adresse suivante : [www.uneca.org/sites/default/files/PublicationFiles/iff\\_main\\_report\\_26feb\\_en.pdf](http://www.uneca.org/sites/default/files/PublicationFiles/iff_main_report_26feb_en.pdf).

les droits socioéconomiques, mais aussi de ses effets sur la gouvernance et les institutions politiques. L'évasion fiscale pratiquée à grande échelle par les élites peut se traduire par un manque de civisme et des infractions généralisées en matière fiscale. De plus, elle porte atteinte à la légitimité des pouvoirs publics et à l'état de droit, tandis que la concentration des fonds illicites et de la richesse entre les mains d'une petite élite peut augmenter les risques de détournement de la réglementation et empêcher le public de participer à la vie politique.

49. Certaines critiques ont affirmé que le fait d'avoir une législation favorable au placement de capitaux privés à l'étranger faisait partie du droit d'un État à l'autodétermination ou à la souveraineté. L'Expert indépendant partage l'opinion de la commission établie par le Gouvernement norvégien pour enquêter sur la fuite des capitaux des pays en développement, selon laquelle les États ne sont pas autorisés sans restriction à servir leurs propres intérêts à tout prix; en effet, la principale restriction à la souveraineté d'un État réside dans le fait que sa politique nationale ne doit pas porter atteinte à la souveraineté d'un autre État. « Les lois qui ont des effets uniquement ou principalement sur d'autres États, par exemple la réglementation financière commune aux juridictions opaques, ne correspondent donc pas à l'exercice de la souveraineté nationale, et empiètent sur la souveraineté d'autres États.<sup>47</sup> »

### C. Utilisation des fonds

50. Il importe de souligner que, puisque la lutte contre l'évasion fiscale augmenterait certainement la marge d'action budgétaire dont disposent les gouvernements, leurs recettes fiscales accrues devraient être dépensées dans le plein respect des obligations internationales en matière de droits de l'homme. Le droit des droits de l'homme accorde aux États une grande latitude en ce qui concerne la mise en œuvre de leur propre politique économique, mais dans certaines limites. Par exemple, les États doivent assurer à toutes les personnes, au moins, la satisfaction de l'essentiel de chacun des droits économiques, sociaux et culturels. De plus, ils sont tenus de consacrer le maximum de ressources disponibles à la réalisation progressive des droits économiques, sociaux et culturels, et tous les droits doivent être réalisés de manière non discriminatoire. Ainsi, pour que les obligations dans les domaines économique et social soient respectées, il est nécessaire de définir certaines priorités dans les dépenses publiques, notamment la garantie que les ressources seront utilisées de manière à permettre aux groupes marginalisés de jouir des droits prévus dans le Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels et dans d'autres instruments relatifs aux droits de l'homme, sans discrimination.

51. Ce raisonnement ne s'applique pas seulement à l'utilisation des nouvelles recettes fiscales. Les sorties de fonds illicites peuvent compliquer la tâche des États pour ce qui est de réaliser les droits économiques, sociaux et culturels, mais cela ne justifie pas d'avoir des allocations budgétaires fondées sur les recettes publiques existantes qui seraient en contradiction avec les principes susmentionnés.

52. En outre, l'Expert indépendant estime que le respect des principes que sont la transparence, l'obligation de rendre compte et la participation est indispensable pour assurer une utilisation prudente des fonds publics.

<sup>47</sup> Voir Commission chargée d'enquêter sur les fuites de capitaux des pays pauvres, *Tax Havens and Development*, p. 145 (Gouvernement norvégien, Oslo, 2009).

## D. Responsabilités des acteurs non étatiques

53. Comme l'a indiqué l'Expert indépendant dans son étude intérimaire, les incidences de l'évasion fiscale, et des flux financiers illicites de manière générale, ne doivent pas préoccuper uniquement les États. Même si c'est à eux qu'il incombe au premier chef de respecter, protéger et mettre en œuvre les droits de l'homme, le principe 13 a) des Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme exige des entreprises « qu'elles évitent d'avoir des incidences négatives sur les droits de l'homme ou d'y contribuer par leurs propres activités, et qu'elles remédient à ces incidences lorsqu'elles se produisent »<sup>48</sup>.

54. La présente étude a déjà évoqué le nombre de sociétés transnationales qui adoptent des stratégies de planification fiscale agressive, qui équivalent à de l'évasion fiscale. S'agissant de la fraude fiscale pure et simple, les institutions financières sont également un acteur clef – notamment quelques-unes des plus grandes banques au monde et des plus connues. Pour la période 1998-2014, un auteur a identifié 845 cas dans lesquels certaines institutions financières ont fait l'objet d'enquêtes et reçu des sanctions pour une multitude d'infractions, la plus courante étant d'avoir aidé des clients fortunés et des sociétés à commettre des fraudes fiscales. De plus, il est apparu qu'un petit nombre de banques étaient responsables de la majorité de ces infractions : en ce qui concerne les 14 principaux types d'infraction, le groupe des 22 banques les plus importantes a été sanctionné 655 fois, plus de la moitié de ces sanctions ayant frappé les 10 principaux contrevenants<sup>49</sup>.

55. Dans le cadre de la présente étude, il a été calculé que les banques avaient payé des amendes d'un montant total de 11 milliards de dollars pour avoir facilité la fraude fiscale. Cependant, ces sanctions, ainsi que les pénalités imposées pour d'autres infractions financières, ne représentaient qu'une modeste part de leurs actifs totaux. De plus, sur tous les cas examinés, une seule fois – une affaire de fraude fiscale – une grande banque a plaidé coupable pour crime d'entreprise. Pourtant, la banque en question ne s'est pas vue retirer sa licence; en effet, l'accord conclu entre la défense et l'accusation avait été formulé de manière à exclure ce risque. En outre, il y a un sentiment d'impunité chez les comportements des directeurs et cadres supérieurs de banques pour leur responsabilité dans les infractions financières commises par leur établissement.

56. Les institutions financières qui facilitent la fraude fiscale et les sociétés transnationales qui adoptent des stratégies de planification fiscale agressive doivent reconnaître que leurs actes peuvent avoir des effets néfastes sur les droits de l'homme. Elles peuvent faire montre de leur respect pour les droits de l'homme en adoptant des politiques et des procédures de diligence raisonnable appropriées et en fournissant des informations pays par pays, y compris en publiant des renseignements sur les impôts qu'elles paient à chaque pays dans lequel elles exercent leurs activités. De même, les professionnels du secteur de la planification fiscale, comme les avocats, les comptables, les banquiers et les gestionnaires de fortune, doivent assumer la responsabilité de leur contribution aux dommages causés par l'évasion fiscale.

57. Si les entreprises ont des responsabilités en matière de droits de l'homme et doivent respecter le droit interne, les États sont tenus de veiller pour leur part à ce que les entreprises opérant sur leur territoire ne portent pas atteinte aux droits de l'homme. Selon les Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme, les États : a) ont l'obligation de protéger lorsque des tiers, y compris des entreprises, portent atteinte aux droits de l'homme sur leur territoire et/ou sous leur juridiction;

<sup>48</sup> Voir Haut-Commissariat des Nations Unies aux droits de l'homme, « Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme » (New York et Genève, 2011).

<sup>49</sup> Voir Henry, « Let's tax anonymous wealth! » (note de bas de page 8).



cela exige l'adoption de mesures appropriées pour empêcher ces atteintes, et lorsqu'elles se produisent, enquêter à leur sujet, en punir les auteurs, et les réparer par le biais de politiques, de lois, de règles et de procédures judiciaires; et b) devraient indiquer clairement qu'ils attendent de toutes les entreprises domiciliées sur leur territoire et/ou sous leur juridiction qu'elles respectent les droits de l'homme dans toutes leurs activités. Les principes 24 et 27 des Principes de Maastricht définissent une obligation similaire.

58. Ces prescriptions sont utiles pour lutter contre la fraude fiscale facilitée par les institutions financières et l'optimisation fiscale des sociétés transnationales. Les gouvernements doivent faire en sorte que ces organismes cessent de se livrer à ces activités qui compromettent la pleine réalisation des droits de l'homme. L'imposition de sanctions et d'amendes aux entreprises pour évasion fiscale fait donc également partie des moyens permettant de garantir le respect des droits de l'homme. En outre, les effets de l'évasion fiscale des entreprises sur les droits de l'homme devraient être pris en considération dans les plans d'action nationaux relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme.

## **V. Initiatives internationales récentes visant à maîtriser les flux financiers illicites**

59. Dans son étude intérimaire, l'Expert indépendant a examiné un certain nombre d'initiatives prises sur le plan international pour endiguer les flux financiers internationaux. Dans le présent rapport, il entend mettre en exergue un certain nombre de faits nouveaux intervenus récemment et mettre à jour l'information présentée dans l'étude.

### **Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance de l'Afrique**

60. L'Union africaine et la Commission économique pour l'Afrique ont créé en février 2012 le Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance de l'Afrique afin de s'attaquer au problème lancinant des sorties illicites de capitaux. Le Groupe a procédé à des consultations et effectué des visites et des études dans six pays africains pour étayer son rapport, qui a été publié à Addis-Abeba le 1<sup>er</sup> février 2015. Dans ce rapport, il fait valoir que les flux illicites pourraient être pour le continent une source de mobilisation des ressources intérieures qui, si elle était exploitée, pourrait avoir des retombées positives sur le développement en rendant les pays moins tributaires de l'aide et moins soumis à l'influence des donateurs. Le rapport se termine sur une série de recommandations concrètes, à l'intention des pays africains et aussi d'autres acteurs.

### **Programme d'action d'Addis-Abeba**

61. La troisième Conférence internationale sur le financement du développement, qui s'est tenue à Addis-Abeba du 13 au 16 juillet 2015, a adopté le dernier jour le Programme d'action d'Addis-Abeba. Le Programme dispose que les mesures visant à maîtriser les flux financiers illicites feront partie intégrante de l'action menée pour parvenir au développement durable (par. 18) et l'analyse des ressources publiques nationales y fait une large place à la lutte contre l'évasion fiscale. Au paragraphe 23 du Programme d'action, les États prennent les engagements importants ci-après :

Nous n'épargnerons aucun effort pour réduire de façon appréciable 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. Nous

réduirons aussi les possibilités d'évasion fiscale et envisagerons d'introduire dans toutes les conventions fiscales des clauses réprimant les abus. Nous faciliterons la divulgation des données fiscales aux autorités fiscales compétentes et la transparence fiscale aussi bien dans les pays d'origine que les pays de destination, notamment en assurant la transparence de toutes les transactions financières entre les pouvoirs publics et les entreprises. Nous nous assurerons que toutes les entreprises, y compris les entreprises multinationales, paient bien des impôts aux autorités des pays où a lieu l'activité économique et où la valeur ajoutée est créée, conformément à la législation et aux politiques nationales et internationales.

62. Au paragraphe 25 du Programme d'action d'Addis-Abeba, les États prennent l'engagement de s'efforcer d'éliminer les paradis fiscaux et tout ce qui crée des incitations au transfert à l'étranger d'actifs volés et de flux financiers illicites et de renforcer la réglementation à tous les niveaux pour améliorer encore la transparence et la responsabilisation des institutions financières, du secteur des entreprises et des administrations publiques.

63. L'Expert indépendant accueille avec satisfaction de nombreux éléments du Programme d'action d'Addis-Abeba, notamment l'appel lancé explicitement à respecter les droits de l'homme et la place particulière faite à l'évasion fiscale, sous forme de fraude ou d'optimisation. Cependant, plusieurs soucis exprimés par l'Expert indépendant au cours de la préparation de la Conférence sont absents du document final. Il était préoccupé, par exemple, par le caractère vague de l'engagement à « réduire de façon appréciable les flux financiers illicites ... en vue de les éliminer à terme », et il avait recommandé de fixer une cible plus mesurable à atteindre dans un délai précis<sup>50</sup>. D'autre part, il avait fait valoir que, pour rendre pleinement compte des préoccupations soulevées par l'évasion fiscale dans ses effets sur les droits de l'homme, il serait nécessaire de faire référence plus explicitement à l'opportunité de s'attaquer aux juridictions opaques, de renforcer la surveillance des banques et de garantir que les fournisseurs de services financiers fassent preuve de diligence raisonnable. Or le libellé du texte final demeure peu contraignant : on ne voit pas bien ce qui peut être considéré comme un « paradis fiscal » ni ce que les États et les institutions financières doivent faire exactement pour réduire les incitations à l'évasion fiscale. De même, on ne voit pas bien de quelle manière renforcer la réglementation pour améliorer la transparence et la responsabilisation des institutions financières<sup>51</sup>. Il est absolument indispensable de faire des propositions concrètes pour que l'on puisse progresser dans la lutte contre l'évasion fiscale.

### **Inspecteurs des impôts sans frontière**

64. La troisième Conférence internationale sur le financement du développement a vu la création des Inspecteurs des impôts sans frontière, initiative commune OCDE/PNUD qui vise à aider les pays en développement à étoffer leurs recettes publiques en renforçant leurs capacités de contrôle fiscal. Il s'agit de faciliter le transfert de connaissances et de compétence en matière de vérification fiscale en associant des experts à des fonctionnaires locaux appelés à travailler directement à des contrôles concernant des problèmes internationaux et à partager des pratiques générales de vérification. L'initiative a été saluée à Addis-Abeba par des représentants des entreprises et de la société civile, ainsi que par l'OCDE et les pays en

<sup>50</sup> Voir observations de l'Expert indépendant du 26 mai 2015, disponibles à l'adresse : [www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/Paper3FFD22May2015.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/Paper3FFD22May2015.pdf).

<sup>51</sup> Voir J. P. Bohoslavsky, « Why the Addis debt chapter falls short », *The Road to Addis and Beyond: Financing for Social Development*, Institut de recherche des Nations Unies pour le développement social (2015).

développement<sup>52</sup>. La prestation d'assistance technique à ces pays est opportune et nécessaire, mais il faudra prendre bien soin d'éviter les conflits d'intérêts. Ainsi, certains se sont inquiétés de ce que des experts-conseils ont aidé précédemment des sociétés transnationales à négocier des accords préalables de fixation de prix de transfert ou les ont aidés d'une autre façon à éluder l'impôt.

### **Programme de développement durable à l'horizon 2030**

65. Au cours du Sommet de l'ONU pour l'adoption du programme de développement pour l'après-2015, réuni à New York du 25 au 27 septembre 2015, les États Membres ont adopté 17 objectifs de développement durable, dont deux cibles concernant particulièrement les flux financiers illicites. L'objectif 16.4 engage les États, « d'ici à 2030, 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 ». Au titre de l'objectif 17.1, les États ont décidé d'améliorer, notamment grâce à l'aide internationale aux pays en développement, la mobilisation de ressources nationales en vue de renforcer les capacités de collecte de l'impôt et d'autres recettes. Le document final du Sommet de l'ONU pour l'adoption du programme de développement pour l'après-2015 (résolution 70/1 de l'Assemblée générale, annexe) précise que la pleine application du Programme d'action d'Addis-Abeba est d'une importance capitale pour la réalisation des objectifs de développement durable et des cibles qui leur sont associées.

66. Il n'y avait pas dans les objectifs du Millénaire pour le développement d'engagement analogue relatif aux flux financiers illicites et à l'aide pour la création de recettes nationales, pas même dans l'objectif 8 relatif au partenariat mondial pour le développement, qui concerne la dette extérieure, le commerce et la coopération au développement. L'Expert indépendant se félicite de l'inscription de ces cibles touchant les flux financiers illicites dans les objectifs de développement durable.

### **Projets de l'Organisation de coopération et de développement économiques relatifs à l'échange automatique d'informations fiscales, à l'érosion de la base d'imposition et au transfert des bénéfices**

67. Devant l'indignation générale suscitée par les pratiques de fraude fiscale et d'évasion fiscale des entreprises, les pays du G8 se sont engagés, à leur trente-neuvième sommet, en juin 2013, sur les points suivants : mettre en place un dispositif d'échange automatique de renseignements entre les autorités fiscales du monde afin de combattre le fléau de la fraude fiscale; modifier les règles permettant aux entreprises de déplacer leurs bénéfices à travers les frontières pour éviter l'impôt; aider les pays en développement à accéder aux éléments d'information et aux moyens dont ils ont besoin pour percevoir les impôts qui leur sont dus; introduire un système d'établissement de rapports publics pays par pays pour les entreprises du secteur extractif; aborder la question de l'utilisation à des fins abusives de sociétés écran pour faciliter les flux financiers illicites<sup>53</sup>.

68. En juillet 2014, l'OCDE et le G20 ont publié une nouvelle norme mondiale pour l'échange automatique d'informations fiscales, norme qui prévoit l'échange de renseignements sur les comptes financiers des non-résidents avec les services fiscaux

<sup>52</sup> Voir [www.undp.org/content/undp/en/home/presscenter/pressreleases/2015/07/13/tax-inspectors-without-borders-oecd-and-undp-to-work-with-developing-countries-to-make-tax-audits-more-effective.html](http://www.undp.org/content/undp/en/home/presscenter/pressreleases/2015/07/13/tax-inspectors-without-borders-oecd-and-undp-to-work-with-developing-countries-to-make-tax-audits-more-effective.html).

<sup>53</sup> Voir [www.gov.uk/government/publications/g8-action-plan-principles-to-prevent-the-misuse-of-companies-and-legal-arrangements/g8-action-plan-principles-to-prevent-the-misuse-of-companies-and-legal-arrangements](http://www.gov.uk/government/publications/g8-action-plan-principles-to-prevent-the-misuse-of-companies-and-legal-arrangements/g8-action-plan-principles-to-prevent-the-misuse-of-companies-and-legal-arrangements).

du pays de résidence des titulaires de comptes. Au 30 octobre 2015, 96 pays s'étaient engagés à appliquer la norme d'échange automatique d'ici à la fin de 2018<sup>54</sup>.

69. L'OCDE a été chargée par les Ministres des finances du G8 et du G20 d'élaborer un plan d'action contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, qui a été publié en juillet 2013 et qui préconise 15 mesures spécifiques en vue de traiter une série de problèmes concernant la transparence fiscale, l'obligation de rendre compte et l'échange d'informations. L'ensemble final de réformes a été approuvé par les Ministres des finances du G20 à Lima le 8 octobre 2015, puis présenté aux chefs d'État et de gouvernement du G20 lors de leur Sommet d'Antalya (Turquie), les 15 et 16 novembre 2015. Ces derniers ont appelé l'OCDE à élaborer pour 2016 un cadre permettant de suivre l'exécution du projet relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert des bénéfices et à encourager tous les pays et juridictions, y compris les pays en développement, à participer au projet. Celui-ci prévoit l'établissement de rapports des sociétés transnationales pays par pays mais n'exige la fourniture de ces rapports qu'aux services fiscaux du pays du siège de ces sociétés et non leur divulgation publique. Les autres pays n'auront probablement accès à ces rapports que s'ils le demandent en vertu d'une convention, de sorte qu'il sera plus difficile aux services fiscaux des pays en développement d'accéder à l'information et que le public n'y aura pas accès du tout.

#### **Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international sur les sociétés**

70. La Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international sur les sociétés est un groupe de personnalités du monde entier qui cherche à promouvoir la réforme de la fiscalité internationale des sociétés. La Commission s'est réunie à New York les 18 et 19 mars 2015 et elle a publié sa Déclaration<sup>55</sup> à Trente (Italie) en juin 2015. Dans son préambule, la Déclaration est ainsi conçue :

Mus par notre conviction que notre système fiscal à l'égard des bénéficiaires engrangés par les multinationales à l'échelle mondiale ne fonctionne pas, et que les règles et les institutions régissant le système fiscal des entreprises internationales doit changer, nous avons créé une commission indépendante pour la réforme de l'impôt international sur les sociétés. En notre qualité de Commission, nous avons conclu que les propositions de réforme du système actuel sont indubitablement insuffisantes, et que les institutions promouvant la coopération fiscale à l'échelle internationale ne sont pas assez inclusives.

La Déclaration contient 34 propositions de réforme touchant six domaines, afin d'assurer « la création d'un système fiscal international servant l'intérêt de tous ». Une de ses principales recommandations consiste à taxer comme des entités uniques les multinationales qui exercent des activités à travers les frontières internationales grâce à des filiales situées dans des juridictions différentes.

## **VI. Atteindre les objectifs de développement durable**

71. Pour l'Expert indépendant, atteindre la cible que constituent les flux financiers illicites dans les objectifs de développement durable va être une tâche ardue. Premièrement, ce n'est qu'une des cibles, au nombre de 169, inscrites au Programme de développement durable à l'horizon 2030. Deuxièmement, beaucoup d'acteurs ayant des intérêts différents et parfois contradictoires doivent coopérer pour avancer en

<sup>54</sup> Voir [www.oecd.org/newsroom/global-forum-on-tax-transparency-pushes-forward-international-cooperation-against-tax-evasion.htm](http://www.oecd.org/newsroom/global-forum-on-tax-transparency-pushes-forward-international-cooperation-against-tax-evasion.htm).

<sup>55</sup> Disponible à l'adresse : [www.icriict.org/declaration/](http://www.icriict.org/declaration/).

direction de cette cible particulière. Or, plus les acteurs sont nombreux, plus est grand le risque de dilution de la responsabilité de l'exécution, si l'on n'a pas défini clairement au préalable la tâche impartie à chacun et le moment où il doit l'exécuter.

72. Ce dilemme pose la question de la responsabilité de la réalisation des objectifs de développement durable et du suivi de l'action menée. Jusqu'à présent, c'est aux États qu'est laissé en grande partie le soin de remplir leurs engagements. Or, les engagements n'ont guère de chances d'être honorés si l'on ne peut pas désigner celui qui a la responsabilité de telle ou telle action et s'il n'y a pas de pression publique qui va le pousser à agir. D'où la nécessité d'un mécanisme de suivi contraignant et indépendant.

73. Dans ce contexte, il va être indispensable de suivre les progrès de la lutte contre les flux financiers illicites grâce à des indicateurs appropriés. Le Groupe d'experts des Nations Unies et de l'extérieur chargé des indicateurs relatifs aux objectifs de développement durable est en train d'élaborer ces indicateurs; en décembre 2015, il n'était pas parvenu à un consensus sur la manière de mesurer les progrès dans la réduction des flux illicites, de sorte qu'il faudra se mettre d'accord sur une méthode commune d'estimation de ces flux dans le cadre des objectifs de développement durable. Afin d'assurer la responsabilisation des parties prenantes, il sera nécessaire d'identifier et de mesurer non seulement les flux illicites eux-mêmes, en volume, mais aussi les mesures prises par les pouvoirs publics pour les réduire, aussi bien dans les pays d'origine que dans les pays de destination.

74. Enfin, il sera nécessaire de mettre en place des mécanismes puissants et indépendants pour que les engagements pris à Addis-Abeba et à New York soient surveillés de près, non seulement par les États et les organismes de l'ONU, mais aussi par les experts issus des universités et par la société civile.

## VII. Conclusions et recommandations

**75. Combattre l'évasion fiscale, et plus généralement les flux financiers illicites, est indispensable pour améliorer la réalisation des obligations internationales en matière de droits de l'homme. L'inscription dans les objectifs de développement durable d'une cible visant spécifiquement les flux financiers illicites montre clairement que la maîtrise de ces flux est indispensable aussi pour créer un environnement propice au développement durable.**

**76. L'Expert indépendant se félicite de ce que la réduction des flux financiers illicites soit l'une des cibles comprises dans les objectifs de développement durable, mais cette cible demeure très générale et vague. Des mesures concrètes permettant de préciser la cible sont nécessaires pour pouvoir faire des progrès et pour que ces progrès puissent être identifiés et mesurés.**

**77. Dans ses recommandations, l'Expert indépendant a tenu compte des recommandations précédentes du Rapporteur spécial sur l'extrême pauvreté et de son prédécesseur, et des recommandations figurant dans sa propre étude intérimaire<sup>56</sup>. Il a tenu compte aussi des recommandations du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance de l'Afrique, des engagements figurant dans le Plan d'action d'Addis-Abeba et des recommandations de groupes d'experts indépendants comme la Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international sur les sociétés. Afin de promouvoir le sens des responsabilités, ces recommandations s'adressent à des destinataires précis.**

<sup>56</sup> Voir A/HRC/25/52, par. 50; A/HRC/26/28, par. 79 à 82; et A/HRC/28/60, par. 77.

## Recommandations aux États Membres

78. Les États devraient veiller à respecter et promouvoir les droits de l'homme dans toutes les mesures et activités visant à réduire les flux financiers illicites.

79. Les États devraient participer activement au mouvement mondial en faveur de l'échange automatique d'informations fiscales, afin de prévenir la dissimulation d'avoirs et de revenus à l'étranger. Étant donné les difficultés particulières auxquelles les pays en développement sont confrontés et selon le principe des responsabilités communes mais différenciées, il conviendrait de fixer une période de transition dans laquelle les pays à faible revenu recevraient l'information fiscale automatiquement sans obligation de réciprocité absolue. Ils pourraient ainsi modifier et améliorer leur fiscalité nationale de manière à tirer parti pleinement de l'échange d'informations.

80. Les États devraient introduire l'obligation légale de faire connaître publiquement l'identité des propriétaires réels, afin d'éliminer la possibilité d'anonymat pour les propriétaires de sociétés, de fiducies et de fondations.

81. Les États devraient exiger des entreprises transnationales qu'elles présentent des rapports publics pays par pays sur leurs activités, afin de détecter toute disparité marquée entre le versement des bénéfices et la localisation de l'activité économique réelle. Ces rapports devraient être mis à la disposition des services fiscaux sans restriction et être accessibles au public dans un certain délai suivant leur présentation.

82. Les États devraient tenir les institutions financières pour responsables de leur participation aux pratiques visant à faciliter la fraude fiscale. Des régimes rigoureux devraient être mis en place pour soumettre ces institutions à la surveillance d'organes de contrôle, régimes qui impliqueraient la déclaration obligatoire de transactions pouvant être liées à une activité illicite. Les États devraient veiller à ce que les fournisseurs de services financiers se conforment à des procédures strictes de diligence raisonnable ainsi qu'il est prévu par exemple dans les recommandations du Groupe d'action financière.

83. Les États devraient procéder à une évaluation d'impact de leur politique fiscale sur les droits de l'homme, afin d'éviter qu'elle n'ait des conséquences néfastes à l'étranger. Cette évaluation devrait être périodique et vérifiée par un organisme indépendant et faire intervenir la participation du public dans la définition des risques et des impacts extraterritoriaux possibles. L'évaluation d'impact analyserait non seulement les conséquences pour les flux de revenus, mais aussi les retombées redistributives et les retombées en matière de gouvernance du régime fiscal du pays à l'étranger. Si l'on décelait des retombées néfastes, l'évaluation d'impact devrait déclencher l'intervention des pouvoirs publics, notamment sous forme de recommandations explicites à l'intention des parties responsables, accompagnées de délais clairs pour la prise de mesures correctives et de réparation.

84. Les États devraient faire en sorte que l'incidence de l'évasion fiscale des sociétés sur les droits de l'homme soit un élément de la diligence raisonnable exigée des entreprises et mentionnée dans les plans nationaux d'action sur les relations entre l'entreprise et les droits de l'homme.

85. Les États devraient respecter les engagements qu'ils ont pris dans le Programme d'action d'Addis-Abeba et au titre de la cible 17.1 des objectifs de développement durable concernant le renforcement des capacités des administrations fiscales, notamment par une APD ciblée. Une assistance technique et d'autres formes d'aide devraient être fournies, notamment par la

coopération Sud-Sud ou la participation à l'Initiative fiscale d'Addis-Abeba lancée à la troisième Conférence internationale sur le financement du développement.

86. Un soutien analogue devrait être accordé aux initiatives de renforcement des capacités dans d'autres domaines essentiels pour la lutte contre l'évasion fiscale. Afin de réfréner la pratique des fausses factures commerciales, les pays développés devraient contribuer à l'élaboration d'une base de données internationale sur les prix qui donnerait aux services des douanes accès au cours moyen des produits sur le marché mondial. L'assistance financière et d'autres formes d'assistance devraient aussi se porter sur la formation professionnelle et l'équipement des services des douanes, afin de mieux détecter les irrégularités intentionnelles de facturation des transactions commerciales. Une aide accrue devrait être apportée aux services de renseignement financier afin de mieux détecter les sorties de capitaux illicites et aux services de répression de la criminalité financière pour qu'ils puissent entamer des poursuites.

87. Les États d'origine devraient :

a) S'attacher à mettre en place des lois et règlements clairs et concis rendant illégale toute action consistant à déclarer intentionnellement de manière fausse ou inexacte le prix, la quantité, la qualité ou tout autre aspect du commerce des biens et services afin de transférer des capitaux ou des bénéfices vers une autre juridiction, ou de fausser le jeu de l'imposition, ou d'éviter toute forme d'imposition ou de s'y soustraire, notamment pour les droits de douane et impôts indirects;

b) Créer dans leur administration fiscale des services de répression de la pratique des prix de transfert;

c) Exiger de leurs agents des douanes qu'ils consultent les bases de données disponibles présentant une information sur la comparabilité des prix du commerce mondial des marchandises afin d'analyser les importations et les exportations et de déceler les transactions qui appellent un contrôle plus poussé;

d) Revoir leurs accords de double imposition, actuels ou futurs, particulièrement ceux conclus avec des juridictions qui sont des destinations connues de flux financiers illicites, afin de garantir qu'ils n'offrent pas de possibilité d'évasion.

88. À long terme, le système d'imposition des filiales de sociétés transnationales en tant qu'entités distinctes devrait être remplacé par un système consistant à imposer ces sociétés comme des entreprises uniques et consolidées. Les États Membres devraient engager des négociations en vue de rédiger une convention des Nations Unies sur la lutte contre les pratiques fiscales abusives, qui évoluerait vers une convention prévoyant un système de regroupement et de répartition pour l'imposition de tous les bénéfices d'une société.

#### Recommandations à l'intention des organisations internationales et des institutions financières internationales

89. Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale devrait être renforcé et élargi, avec participation accrue des pays à faible revenu, pour pouvoir agir en tant qu'instance mondiale de fixation de normes concernant les questions d'imposition. Le Comité devrait être pourvu de fonds et de ressources suffisants et non aléatoires.

90. Le FMI et la Banque mondiale devraient publier tous les ans une estimation du volume et de la composition des flux financiers illicites afin de suivre les

progrès réalisés pour atteindre la cible 16.4 des objectifs de développement durable relative aux flux financiers illicites.

91. Les progrès réalisés dans la lutte contre les flux financiers illicites devraient être suivis de près, dans le cadre des objectifs de développement durable, à l'aide d'un deuxième indicateur mesurant l'action menée par les pouvoirs publics des pays d'origine et des pays de destination pour freiner les flux illicites. On pourrait s'inspirer pour ce faire de l'Indice d'opacité financière<sup>57</sup>.

92. La Banque des règlements internationaux devrait publier ses données sur les avoirs bancaires internationaux ventilées par pays d'origine et par pays de destination.

93. Les organisations multilatérales devraient élaborer des dispositions types d'instruments protégeant mieux les lanceurs d'alerte qui dénoncent des pratiques fiscales abusives, en y associant la société civile.

94. Les mécanismes internationaux de protection des droits de l'homme devraient s'occuper davantage de l'impact des flux financiers illicites, de la fraude et de l'évasion fiscales sur l'exercice des droits de l'homme, notamment en surveillant l'emploi des fonds publics dans un sens conforme aux obligations prévues par les normes internationales des droits de l'homme.

#### Recommandations aux acteurs non étatiques

95. Les sociétés transnationales devraient faire preuve de diligence raisonnable en matière de fraude et d'optimisation fiscales afin de répondre aux Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme. Les entreprises devraient publier les impôts qu'elles paient à tous les États dans lesquels elles exercent leurs activités, comme les y oblige leur responsabilité sociale.

96. Il faudrait renforcer le Pacte mondial des Nations Unies en reconnaissant explicitement que l'obligation de payer l'impôt honnêtement est l'élément central de la responsabilité sociale des entreprises. Un code international de conduite fiscale devrait être formulé à l'intention des sociétés transnationales et signé par elles.

97. Les banques commerciales, les institutions financières, les fournisseurs de services financiers, les avocats fiscalistes et les comptables devraient faire preuve de diligence raisonnable auprès de leurs clients et s'abstenir de tremper dans des opérations commerciales visant principalement à faciliter la fraude et l'optimisation fiscales qui compromettent l'exercice des droits de l'homme. Des principes directeurs spécifiques destinés aux secteurs d'activité et aux professions concernés devraient être formulés pour assurer le respect de cette obligation.

98. Les organisations de la société civile devraient jouer un rôle actif dans le processus de suivi et d'examen du Programme de développement durable à l'horizon 2030 afin de contribuer à atteindre la cible 16.4 et de faire en sorte que tous les acteurs concernés aient à rendre compte de leurs actes.

---

<sup>57</sup> Voir [www.financialsecrecyindex.com/](http://www.financialsecrecyindex.com/).