



## Assemblée générale

Distr. générale  
4 août 2016  
Français  
Original : anglais

---

### Soixante et onzième session

Point 69 b) de l'ordre du jour provisoire\*\*

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

### **Promotion d'un ordre international démocratique et équitable**

#### **Note du Secrétaire général**

Le Secrétaire général a l'honneur de transmettre à l'Assemblée générale le cinquième rapport de l'Expert indépendant sur la promotion d'un ordre international démocratique et équitable, Alfred-Maurice de Zayas. Ledit rapport est soumis conformément à la résolution 70/149 de l'Assemblée.

---

\* Nouveau tirage pour raisons techniques (5 octobre 2016).

\*\* A/71/150.



## **Rapport de l'Expert indépendant sur la promotion d'un ordre international démocratique et équitable**

### *Résumé*

Le présent rapport porte essentiellement sur les incidences de la fiscalité sur les droits de l'homme et examine les difficultés pour l'ordre international que suscitent l'évasion fiscale, la fraude fiscale et le transfert de bénéfices à grande échelle, facilités par le secret bancaire et par un enchevêtrement de sociétés écrans enregistrées dans des paradis fiscaux. L'Expert indépendant appelle la communauté internationale à entreprendre une action résolue, y compris à travers la création d'un organe de l'Organisation des Nations Unies chargé de la coopération fiscale, l'adoption d'une convention fiscale des Nations Unies, l'élimination progressive des paradis fiscaux, la révision des Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme aux fins d'y inclure l'obligation, pour les sociétés, de payer leur juste part d'impôts et l'adoption d'une taxe sur les transactions financières.

## I. Introduction

1. Depuis le début des années 70, l'Assemblée générale adopte des résolutions sur l'instauration d'un nouvel ordre économique international<sup>1</sup>. Au début des années 2000, l'Assemblée a commencé à promouvoir un ordre international démocratique et équitable<sup>2</sup>. Dans sa résolution 70/149, elle affirmait que la responsabilité de la gestion des questions économiques et sociales qui se posent dans le monde entier, ainsi que des menaces qui planent sur la paix et la sécurité internationales, devait être partagée entre toutes les nations du monde et devrait être exercée dans un cadre multilatéral, et que l'action visant à rendre la mondialisation pleinement équitable et profitable à tous devait prévoir, au niveau mondial, des mesures et des politiques qui correspondent aux besoins des pays en développement et des pays en transition et soient formulées et appliquées avec leur participation effective. Elle soulignait qu'il importait d'établir un programme de développement pour l'après-2015 qui soit mondial et non sélectif et favorise l'établissement d'un ordre international démocratique et équitable et l'instauration d'un nouvel ordre économique international qui soit fondé sur l'équité, l'égalité souveraine, l'interdépendance, l'intérêt commun et la coopération de tous les États, indépendamment du système économique et social de chacun, qui redresse les inégalités et répare les injustices existantes, et qui permette de combler l'écart grandissant entre pays développés et pays en développement.

2. L'instauration d'un ordre mondial juste et pacifique figure depuis longtemps parmi les préoccupations de la communauté internationale, et tout particulièrement de la Commission des droits de l'homme<sup>3</sup>, de la Sous-Commission de la promotion et de la protection des droits de l'homme<sup>4</sup>, du Conseil des droits de l'homme<sup>5</sup>, de ses procédures spéciales et de son Comité consultatif<sup>6</sup>, de la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED)<sup>7</sup>, ainsi que d'organisations intergouvernementales, comme l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), qui sont toutes à l'origine de précieux rapports. Malheureusement, il est rare que les recommandations de ces institutions se traduisent par une réforme en profondeur des règles financières internationales ou des régimes d'investissement. Les changements superficiels ne suffisent pas. Il faut que les gouvernements entreprennent des actions ambitieuses et concertées, et non que d'autres diagnostics soient effectués.

3. En dépit du caractère juridiquement contraignant du régime conventionnel international relatif aux droits de l'homme, il n'existe pas de mécanismes d'application adéquats. Le fait est que "l'économie" prend rarement en compte les

<sup>1</sup> En particulier la résolution 3201 (S-6), qui contient la Déclaration concernant l'instauration d'un nouvel ordre économique international, et la résolution 3281 (XXIX), qui contient la Charte des droits et devoirs économiques des États.

<sup>2</sup> Voir, par exemple, les résolutions 55/107, 56/151, 57/213, 61/160 et 63/189.

<sup>3</sup> Voir les résolutions 2004/64 et 2005/57 de la Commission.

<sup>4</sup> Rapport sur la réalisation des droits économiques, sociaux et culturels, établi par le Rapporteur spécial, Danilo Türk (E/CN.4/Sub.2/1992/16).

<sup>5</sup> Voir, par exemple, la résolution 28/5.

<sup>6</sup> Rapport sur la question des effets négatifs de la corruption sur la jouissance des droits de l'homme (A/HRC/23/9).

<sup>7</sup> Rapports de la CNUCED sur l'investissement dans le monde et Rapports sur le commerce et le développement. Voir notamment [http://unctad.org/en/PublicationChapters/tdr2014ch7\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationChapters/tdr2014ch7_en.pdf); et [http://unctad.org/en/PublicationChapters/wir2015ch5\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationChapters/wir2015ch5_en.pdf).

besoins des personnes démunies, mais reflète au contraire les intérêts des élites qui, le plus souvent, s'opposent aux réformes. En vertu de la Charte des Nations Unies, l'Organisation des Nations Unies a pour mission de changer les règles pour faire primer les droits de l'homme, y compris le droit au développement, sur les refrains économiques. À différents sommets des Nations Unies, dans la Déclaration du Millénaire, dans les objectifs de développement durable, à la vingt-et-unième session de la Conférence des Parties à la Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques, tenue à Paris en décembre 2015, et aux Conférences des Nations Unies sur les établissements humains<sup>8</sup>, les États ont reconnu dans leurs discours qu'il était nécessaire de réorienter l'économie, mais les engagements et le droit souple se traduisent rarement par des résultats, et même les traités juridiquement contraignants ne sont efficaces que s'il y a transparence, obligation de rendre compte et application effective. La déclaration du Groupe des Vingt (G20), en 2009, selon laquelle l'"ère du secret bancaire était révolue" a été suivie de quelques bonnes initiatives, notamment le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales<sup>9</sup>, et l'élaboration de la Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (Norme commune de déclaration), mais cela n'a guère réduit le nombre de paradis fiscaux<sup>10</sup>.

4. L'ordre économique international actuel affiche des inégalités croissantes entre les États et au sein des États. Alors que l'Organisation des Nations Unies devrait déterminer les priorités mondiales, l'ordre économique n'est pas défini par l'Assemblée générale mais par les grandes puissances économiques, les sociétés transnationales et trois organisations internationales – l'Organisation mondiale du commerce, la Banque mondiale et le Fonds monétaire international (FMI) – dont aucune ne fait partie du système des Nations Unies<sup>11</sup>. Il est temps d'harmoniser les politiques de ces trois organisations avec les buts et principes de l'Organisation et de faire en sorte que leurs actions n'entravent pas l'application des programmes des Nations Unies.

5. Des obstacles systémiques s'opposent à l'évolution de la situation, tels que l'asymétrie des relations de pouvoir; l'injustice fiscale; le manque de transparence et de responsabilisation; l'enrichissement sans cause; la corruption à grande échelle<sup>12</sup>, sous toutes ses formes; la soustraction; l'opacité; la collusion entre les groupes de pression, les cabinets d'expertise comptable et de conseil et les cabinets d'avocats; et les intérêts des sociétés nationales et transnationales. Face à ces obstacles, il convient de durcir l'application du droit pénal national et

<sup>8</sup> Voir <http://unhabitat.org/un-habitat-presents-world-cities-report-to-european-audience/>.

<sup>9</sup> Voir [www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/ftajitsicnetwork.htm](http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/ftajitsicnetwork.htm);  
<http://www.oecd.org/fr/ctp/manuel-de-sensibilisation-au-paiement-de-pots-de-vin-et-a-la-corruption-a-l-intention-de-verificateurs-fiscaux-9789264206038-fr.htm>;  
[www.oecd.org/ctp/crime/effective-inter-%20agency-cooperation-report.pdf](http://www.oecd.org/ctp/crime/effective-inter-%20agency-cooperation-report.pdf);  
<https://www.oecd.org/fr/ctp/delits/Fiscalit%C3%A9%20et%20D%C3%A9linquance%20-%20DialogueOslo.pdf>; et <http://www.ipsnews.net/2016/08/developing-nations-look-tax-body-to-curb-illicit-financial-flows/>.

<sup>10</sup> Voir [www.theguardian.com/world/2009/apr/02/g20-summit-tax-havens](http://www.theguardian.com/world/2009/apr/02/g20-summit-tax-havens).

<sup>11</sup> Conformément aux articles 57 et 63 de la Charte. Voir A/HRC/33/40, par. 63.

<sup>12</sup> La Convention des Nations Unies contre la corruption dit que "l'acquisition illicite de richesses personnelles peut être particulièrement préjudiciable aux institutions démocratiques".

international<sup>13</sup>. Cet état de fait a des conséquences néfastes pour les droits de l'homme dans la mesure où il prive les États de ressources dont ils ont besoin pour s'acquitter de leurs obligations conventionnelles en matière de droits de l'homme concernant l'administration de la justice, l'entretien des infrastructures, les soins de santé, l'éducation et le logement, et les empêche de réaliser leurs engagements sur les objectifs de développement durable et la protection environnementale pris conformément à l'Accord de Paris.

6. L'Expert indépendant reconnaît qu'un ordre international démocratique et équitable n'est pas possible sans un financement adéquat. Il est urgent d'adopter une approche de la fiscalité fondée sur les droits de l'homme ainsi que des mesures plus strictes de lutte contre la fraude fiscale et les paradis fiscaux, car l'insuffisance des recettes fiscales prive les États d'une partie des moyens dont ils disposent pour s'acquitter de leurs obligations conventionnelles en matière de droits de l'homme. Plusieurs milliers de milliards de dollars sont nécessaires. Comme l'Expert indépendant l'a indiqué dans le rapport qu'il a soumis en 2014 au Conseil des droits de l'homme (A/HRC/27/51), un moyen de dégager des fonds est de réduire les dépenses militaires de façon drastique. Une autre méthode consiste à garantir la transparence et la responsabilité des politiques financières et budgétaires pour que les particuliers et les entreprises paient leur juste part d'impôts. La fraude fiscale devrait systématiquement faire l'objet de poursuites et de sanctions, et les fonds confisqués provenant, entre autres, d'activités relevant de la criminalité organisée, du trafic de drogues, du commerce illicite des armes et du commerce des espèces menacées d'extinction devraient être réinjectés dans des programmes relatifs aux droits de l'homme. Les capitaux déposés illicitement par des kleptocrates doivent être restitués aux pays d'origine<sup>14</sup>. Une autre source de revenus serait l'imposition d'une taxe sur les transactions financières, qui présenterait en outre l'avantage de freiner la spéculation et de réduire la volatilité des marchés financiers<sup>15</sup>.

7. Dans un rapport présenté au Conseil des droits de l'homme à sa vingt-sixième session, la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Magdalena Sepúlveda, s'est penchée sur la politique financière et budgétaire en tant qu'élément majeur de la réalisation des droits de l'homme, notamment dans la lutte contre les inégalités et dans la création de ressources pour le développement durable, la réduction de la pauvreté, l'éducation et la création d'emplois et d'infrastructures. La fiscalité doit servir à renforcer la bonne gouvernance, la responsabilisation et la participation aux affaires publiques. Les principes de non-discrimination et d'égalité et le devoir de coopération et d'assistance internationales devraient éclairer les politiques fiscales aux niveaux mondial et national<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Ndiva Kofele-Kale, *The International Responsibility for Economic Crimes: Holding State Officials Individually Liable for Acts of Fraudulent Enrichment* (Routledge, 2006) et Sol Picciotto, *Regulating Global Capitalism* (Cambridge, 2011).

<sup>14</sup> Voir [www.thedailybeast.com/articles/2016/05/03/how-the-kleptocrats-12-trillion-heist-helps-keep-most-of-the-world-impooverished.html](http://www.thedailybeast.com/articles/2016/05/03/how-the-kleptocrats-12-trillion-heist-helps-keep-most-of-the-world-impooverished.html). Voir aussi la résolution 31/22 du Conseil des droits de l'homme.

<sup>15</sup> Voir [www.un.org/en/development/desa/news/policy/wess2012.html](http://www.un.org/en/development/desa/news/policy/wess2012.html); et [www.bbc.com/news/business-15552412](http://www.bbc.com/news/business-15552412).

<sup>16</sup> "La fraude fiscale comprend l'évasion fiscale, la fraude et toute autre pratique illégale, y compris les pertes fiscales découlant d'autres flux financiers illicites, comme la corruption et le blanchiment d'argent.... [A]u total, quelque 3 000 milliards de dollars de recettes publiques sont perdues chaque année du fait de cette pratique.... Selon l'OCDE, en 2011, les pays en

8. À la vingt-huitième session du Conseil des droits de l'homme, l'Expert indépendant chargé d'examiner les effets de la dette extérieure et des obligations financières internationales connexes des États sur le plein exercice des droits de l'homme, particulièrement des droits économiques, sociaux et culturels, Juan Pablo Bohoslavsky, a présenté un rapport intérimaire sur les flux financiers illicites et le programme de développement pour l'après-2015 (A/HRC/28/60 et Corr.1). Dans son rapport final, il faisait observer ce qui suit, avec une certaine diplomatie:

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 (A/HRC/3161, par. 56).

9. L'auteur du présent rapport parlerait, plus radicalement, de criminalité en col blanc bénéficiant d'un fort degré d'anonymat et d'impunité. C'est en effet l'infrastructure que forment les intermédiaires, y compris les conseillers fiscaux, les cabinets d'avocats, les comptables et les prestataires de services fiduciaires, qui facilite la fraude et l'évasion fiscale ainsi que les flux financiers transfrontières illicites. Toutes les stratégies de lutte contre les intermédiaires, appelés par euphémisme "facilitateurs" ou "prestataires de services", doivent être intégrées aux mesures de lutte contre la fraude fiscale.

10. Le présent rapport est un rapport intérimaire sur les retombées négatives des politiques financières et budgétaires injustes sur l'ordre international, dans lequel l'Expert indépendant tient dûment compte de l'analyse professionnelle d'organisations intergouvernementales telles que le Centre Sud, qui siège à Genève, et l'OCDE et son initiative Inspecteurs des impôts sans frontières<sup>17</sup>, ainsi que des recherches menées par des organisations de la société civile, à savoir l'Association internationale du barreau<sup>18</sup>, le Global Policy Forum<sup>19</sup>, Global Justice Now<sup>20</sup>, l'Alliance mondiale pour la justice fiscale<sup>21</sup>, Oxfam<sup>22</sup>, le Centre Europe-Tiers

---

développement ont perdu 946,7 milliards de dollars à cause de flux financiers illicites, ... soit plus de sept fois l'aide officielle au développement pour cette année... La fraude fiscale n'est donc pas une pratique sans conséquences; elle réduit les ressources qui pourraient être consacrées à la réduction de la pauvreté et à la réalisation des droits de l'homme et entretient de grandes inégalités de revenu" (A/HRC/26/28 et Corr.1, par. 58 et 59).

<sup>17</sup> Voir <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/inspecteurs-des-impots.htm>.

<sup>18</sup> Voir [www.ibanet.org/LPD/Taxation\\_Section/Taxes/Publications.aspx](http://www.ibanet.org/LPD/Taxation_Section/Taxes/Publications.aspx).

<sup>19</sup> Voir [www.globalpolicy.org/home/272-general/52850-panama-papers-when-tax-abuse-is-human-rights-abuse.html](http://www.globalpolicy.org/home/272-general/52850-panama-papers-when-tax-abuse-is-human-rights-abuse.html).

<sup>20</sup> Voir [www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp011216](http://www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp011216).

<sup>21</sup> Voir [www.globaltaxjustice.org/](http://www.globaltaxjustice.org/), <http://www.globaltaxjustice.org/the-world-needs-a-un-global-tax-body-now/>; et

[www.globaltaxjustice.org/wp-content/uploads/2015/02/UN-Tax-Body-Briefing-for-Government-Delegations-with-Logos.pdf](http://www.globaltaxjustice.org/wp-content/uploads/2015/02/UN-Tax-Body-Briefing-for-Government-Delegations-with-Logos.pdf).

Monde<sup>23</sup>, le Centre de ressources sur les entreprises et les droits de l'homme<sup>24</sup>, le Réseau mondial pour la justice fiscale<sup>25</sup>, le Center for Economic Policy Research<sup>26</sup>, le Centre pour les droits économiques et sociaux<sup>27</sup>, Shift<sup>28</sup>, Citizens for Tax Justice<sup>29</sup>, Transparency International<sup>30</sup>, la Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international sur les sociétés<sup>31</sup>, l'Initiative mondiale sur les rapports de performance<sup>32</sup>, le Projet sur la communication d'informations concernant la criminalité organisée et la corruption<sup>33</sup>, Friedrich Ebert Stiftung<sup>34</sup>, AllianceSud<sup>35</sup>, le Comité catholique contre la faim et pour le développement-Terre Solidaire<sup>36</sup>, Secours Catholique-Caritas France<sup>37</sup>, Plateforme paradis fiscaux et judiciaires<sup>38</sup>, et d'autres encore. L'Expert indépendant joint sa voix à celles des divers groupes et organisations ayant pris des initiatives dans ce domaine et appelle les gouvernements à agir de toute urgence pour corriger les injustices flagrantes que perpétue l'évasion fiscale systématique dans des paradis fiscaux qui détournent des milliers de milliards de dollars des économies de nombreux pays, y compris de pays en développement.

11. En mai 2016, plus de 300 éminents économistes et juristes ont appelé les gouvernements à œuvrer à la transparence fiscale. Olivier Blanchard, Angus Deaton, Nora Lustig, et Thomas Piketty ont fait part de leur avis selon lequel les paradis fiscaux n'étaient d'aucune utilité économique et qu'il faudrait y mettre un terme. En particulier, ils ont appelé les gouvernements à adopter des règles mondiales obligeant les grandes entreprises à rendre publics des informations dans chaque pays où elles avaient des activités, et à garantir que l'ensemble de ces territoires révèlent publiquement l'identité des véritables propriétaires des sociétés et des trusts. "Comme les "Panama papers" et d'autres scandales l'ont récemment révélé, l'opacité sur laquelle reposent les paradis fiscaux alimente la corruption et sape les capacités des États à collecter leur juste part d'impôts."<sup>39</sup>

<sup>22</sup> Voir <https://www.oxfam.org/fr/tags/tax-havens>, <https://www.oxfam.org.au/wp-content/uploads/2016/06/OXF003-Tax-Havens-Report-FA-WEB.pdf>; et [www.theguardian.com/world/2016/apr/14/us-corporations-14-trillion-hidden-tax-havens-oxfam](http://www.theguardian.com/world/2016/apr/14/us-corporations-14-trillion-hidden-tax-havens-oxfam).

<sup>23</sup> Voir [www.cetim.ch/wp-content/uploads/Right-t](http://www.cetim.ch/wp-content/uploads/Right-t) <http://cepr.org/o-development.pdf>; et [www.cetim.ch/wp-content/uploads/report\\_10.pdf](http://www.cetim.ch/wp-content/uploads/report_10.pdf).

<sup>24</sup> Voir <https://business-humanrights.org/en/tax-avoidance-0>.

<sup>25</sup> Voir [www.taxjustice.net/topics/inequality-democracy/human-rights/](http://www.taxjustice.net/topics/inequality-democracy/human-rights/).

<sup>26</sup> Voir <http://cepr.org/>, [http://cepr.org/active/publications/discussion\\_papers/dp.php?dpno=8570](http://cepr.org/active/publications/discussion_papers/dp.php?dpno=8570).

<sup>27</sup> Voir [www.cesr.org/section.php?id=229](http://www.cesr.org/section.php?id=229), [http://cesr.org/downloads/Tax\\_Evasion\\_ETOs\\_2014.pdf](http://cesr.org/downloads/Tax_Evasion_ETOs_2014.pdf).

<sup>28</sup> Voir [www.shiftproject.org/article/tax-abuse-business-and-human-rights-issue](http://www.shiftproject.org/article/tax-abuse-business-and-human-rights-issue).

<sup>29</sup> Voir [http://ctj.org/ctjreports/2015/10/offshore\\_shell\\_games\\_2015.php#.V4Otlf97IU](http://ctj.org/ctjreports/2015/10/offshore_shell_games_2015.php#.V4Otlf97IU).

<sup>30</sup> Voir [www.transparency.org/glossary/term/tax\\_haven](http://www.transparency.org/glossary/term/tax_haven).

<sup>31</sup> Voir [www.icriict.org/declaration/](http://www.icriict.org/declaration/).

<sup>32</sup> Voir [www.globalreporting.org/Pages/default.aspx](http://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx).

<sup>33</sup> Voir [www.occrp.org/en/daily/5133-unaoil-leaks-investigation-spotlights-global-oil-industry-bribes-for-contracts-scandal](http://www.occrp.org/en/daily/5133-unaoil-leaks-investigation-spotlights-global-oil-industry-bribes-for-contracts-scandal).

<sup>34</sup> Voir [library.fes.de/pdf-files/iez/global/04669.pdf](http://library.fes.de/pdf-files/iez/global/04669.pdf).

<sup>35</sup> Voir

[http://www.alliancesud.ch/en/publications/downloads/5769\\_alliancesud\\_news\\_nr%2079\\_GzD.pdf](http://www.alliancesud.ch/en/publications/downloads/5769_alliancesud_news_nr%2079_GzD.pdf)

<sup>36</sup> Voir <http://ccfd-terresolidaire.org/infos/partage-des-richesses/paradisfiscaux/>.

<sup>37</sup> Voir [www.secours-catholique.org/actualites/sur-la-piste-des-banques-francaises-dans-les-paradis-fiscaux](http://www.secours-catholique.org/actualites/sur-la-piste-des-banques-francaises-dans-les-paradis-fiscaux).

<sup>38</sup> Voir [www.stopparadisfiscaux.fr/](http://www.stopparadisfiscaux.fr/).

<sup>39</sup> Voir [www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2016-05-09/tax-havens-serve-no-useful-economic-purpose-300-economists-tell](http://www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2016-05-09/tax-havens-serve-no-useful-economic-purpose-300-economists-tell). Voir aussi <https://panamapapers.icij.org/>. Pour une

12. Le Conseiller spécial du Secrétaire général sur le Programme de développement durable à l'horizon 2030, Jeffrey Sachs, a déclaré ce qui suit: "Les paradis fiscaux ne sont pas le fruit du hasard. Les îles Vierges britanniques ne sont pas devenues un paradis fiscal et bancaire d'elles-mêmes. Les États les plus riches, notamment le Royaume-Uni et les États-Unis, se cachent derrière ces paradis fiscaux, en partenariat avec de puissantes administrations financières, comptables et juridiques qui déplacent les fonds"<sup>40</sup>.

13. Une partie du problème tient aux refrains du fondamentalisme de marché et à l'idée selon laquelle il faudrait déréglementer les marchés financiers parce qu'à terme, cela bénéficie à tous, y compris aux pauvres. Bien qu'il n'existe aucune preuve empirique pour étayer cette affirmation, les sociétés transnationales et les super riches sont parvenus à créer un environnement propice au pillage systématique de la société. La collusion entre les banques, les cabinets juridiques et les cabinets de conseil et d'expertise comptable les plus importants du monde a conduit à un système mondial conçu pour dissimuler des capitaux et éviter l'impôt grâce à des structures extraterritoriales opaques. Cela est contraire à l'éthique et devrait être perçu comme tel par les associations professionnelles, les facultés de droit et les écoles de commerce. Pourtant, au lieu d'interdire des activités clairement contraires aux bonnes mœurs<sup>41</sup> et pouvant être assimilées à une entente frauduleuse voire à une forme de racket, les États se sont lancés dans une sorte de concurrence autodestructrice pour déterminer lequel d'entre eux offrait le meilleur système opaque. Cette situation s'est avérée une aubaine pour les juristes et les cabinets comptables, et est devenue toxique pour la santé financière de nombreux pays, en particulier depuis l'expansion de la mondialisation financière, dans les années 80 et 90. Le monde offshore corrompt et fausse les marchés et les investissements, en les façonnant d'une manière qui n'a rien à voir avec l'efficacité<sup>42</sup>.

---

défense des paradis fiscaux, voir [www.internationalman.com/articles/the-moral-case-for-tax-havens](http://www.internationalman.com/articles/the-moral-case-for-tax-havens).

<sup>40</sup> Voir [www.theguardian.com/world/2016/may/09/tax-havens-have-no-economic-justification-say-top-economists](http://www.theguardian.com/world/2016/may/09/tax-havens-have-no-economic-justification-say-top-economists).

<sup>41</sup> Alfred Verdross, "Forbidden treaties in international law", *American Journal of International Law*, vol. 31, n° 4 (oct. 1937), p. 571 et suivantes; A. Verdross, "Les principes généraux du droit et la jurisprudence internationale", *Collected Courses of the Hague Academy of International Law*, vol. 52 (1935), p. 195 à 249; Olivier Corten et Pierre Klein, eds., *The Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary*, Volume I (Oxford University Press, 2011), p. 146; et Robert Kolb, *The International Court of Justice* (Oxford University Press, 2013), p. 81. Les traités sont soumis à une norme éthique minimale, et un traité est frappé de nullité s'il porte atteinte à l'ordre public ou contrevient d'une autre manière aux bonnes mœurs, par exemple s'il empêche l'accomplissement, par l'État civilisé, des tâches qui lui sont universellement reconnues, comme celles qui consistent à maintenir l'ordre public, à assurer le bien-être physique et spirituel de ses citoyens et à protéger ses nationaux à l'étranger. Bruno Simma, "The contribution of Alfred Verdross to the theory of international law", *European Journal of International Law*, vol. 6 (1995), p. 33 à 54; <http://ejil.oxfordjournals.org/content/6/1/33.full.pdf> Gleider Hernandez, "A reluctant guardian: the International Court of Justice and the concept of 'international community'", *British Yearbook of International Law*, vol. 83, n° 1 (2012). Voir aussi Sir Hersch Lauterpact, "overriding principles of international law" dans *Yearbook of the International Law Commission 1953*, vol. II (publication des Nations Unies, numéro de vente: 59.V.4, Vol. II), p. 155; Alexander Orakhelashvili, éd., *Research Handbook on the Theory and History of International Law* (Elgar, 2011); et <https://law.wustl.edu/SBA/upperlevel/International%20Law/IntLaw-Mutharika2.pdf>.

<sup>42</sup> Voir <http://hack.tion.free.fr/mvtsoc/Attac/www.attac.org/fra/toil/doc/oxfam2.htm>.



14. Le lancement d'alerte est l'une des méthodes les plus efficaces pour mettre au jour la corruption. Les révélations des lanceurs d'alerte ont permis l'ouverture d'un débat public sur les paradis fiscaux qui favorise des changements législatifs destinés à abolir les juridictions opaques. Mais les lanceurs d'alerte paient souvent un lourd tribut. Il est dans l'esprit d'un ordre international démocratique et équitable d'adopter des dispositions législatives pour protéger les lanceurs d'alerte et les témoins de toutes représailles et de mettre à leur disposition des moyens faciles d'accès pour divulguer des informations. Transparency International a publié un rapport sur les lois en matière de protection des lanceurs d'alerte<sup>43</sup>, et une étude récente réalisée par plusieurs institutions et intitulée "Whistleblower protection laws in G20 countries: priorities for action" dresse un état des lieux des règles régissant la protection des lanceurs d'alerte et constate d'importantes lacunes, notamment l'absence de voies anonymes permettant aux employés de communiquer des informations sensibles en toute discrétion<sup>44</sup>. Les opérations "Luxembourg Leaks" ("LuxLeaks"), "SwissLeaks" et "Panama papers" exposent la façon dont le secret bancaire facilite la corruption lorsque des particuliers et des sociétés peuvent se dissimuler derrière l'épais écran formé par les sociétés, les *trusts* et les fondations anonymes.

15. Dans la période qui a suivi la présentation, en 2015, de son rapport à l'Assemblée générale, l'Expert indépendant a fait parvenir des communications aux États et des questionnaires aux gouvernements et aux organisations intergouvernementales, et il a participé à des conférences internationales, à des congrès universitaires et à des événements connexes des Nations Unies, comme indiqué dans son rapport au Conseil des droits de l'homme (A/HRC/33/40).

## II. Faits et conséquences

16. L'OCDE avait défini un paradis fiscal comme "un pays qui n'applique pas d'impôts ou prélève des impôts minimes et qui est utilisé par les sociétés pour éviter de payer l'impôt dont elles seraient redevables dans un pays à fiscalité élevée ... Les paradis fiscaux présentent les caractéristiques principales suivantes: impôts inexistantes ou insignifiants; absence d'un véritable échange de renseignements; absence de transparence dans le fonctionnement des dispositions législatives, juridiques ou administratives."<sup>45</sup> L'OCDE a ultérieurement créé le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales et mis en œuvre un rigoureux processus d'examen par les pairs comprenant un système de notation visant à déterminer la conformité aux normes internationales de transparence fiscale<sup>46</sup>.

<sup>43</sup> <https://transparency-france.org/lanceurs-dalerte/>.

<sup>44</sup> Voir [www.transparency.de/fileadmin/pdfs/Themen/Hinweisgebersysteme/Whistleblower-Protection-Laws-in-G20-Countries-Priorities-for-Action.pdf](http://www.transparency.de/fileadmin/pdfs/Themen/Hinweisgebersysteme/Whistleblower-Protection-Laws-in-G20-Countries-Priorities-for-Action.pdf).

<sup>45</sup> Voir [www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm](http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm). Voir aussi [www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/oxfam\\_paper\\_-\\_final\\_version\\_\\_06\\_00.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/oxfam_paper_-_final_version__06_00.pdf).

<sup>46</sup> Pour des listes de juridictions opaques, dont une liste des "paradis fiscaux non coopératifs", voir <http://www.oecd.org/fr/pays/monaco/listedesparadisfiscauxnoncooperatifs.htm>. Pour d'autres listes, voir [www.imf.org/external/NP/ofca/OFCA.aspx](http://www.imf.org/external/NP/ofca/OFCA.aspx); [www.bis.org/statistics/dsd\\_cbs.pdf](http://www.bis.org/statistics/dsd_cbs.pdf); et [www.gao.gov/assets/290/284522.pdf](http://www.gao.gov/assets/290/284522.pdf).

17. Le Whistleblower Justice Network propose la définition qui suit: "pays (ou territoire) qui, par sa législation, constitue un abris fiscal attractif pour les capitaux étrangers"<sup>47</sup>.

18. Selon le Réseau mondial pour la justice fiscale, il existe plus de 100 "juridictions opaques", terme qu'il préfère à l'expression "paradis fiscaux", pour laquelle il n'existe aucune définition fondée sur des critères objectifs vérifiables. L'analyse réalisée par le Réseau à l'échelle mondiale révèle l'existence d'un spectre de l'opacité financière dans la plupart des juridictions évaluées et conclut qu'il est nécessaire de réformer le système, plutôt que de chercher des juridictions qui ne poseraient pas de problème.

19. Le Réseau mondial pour la justice fiscale estime en outre qu'entre 21 000 et 32 000 milliards de dollars de patrimoine financier privé sont détenus à l'étranger, non imposés ou faiblement imposés, dans des juridictions opaques situées aux quatre coins du monde. Les pertes fiscales sont estimées de l'ordre de 190 milliards de dollars par an<sup>48</sup>. Selon la CNUCED, cela représente chaque année un manque à gagner de plus de 100 milliards de dollars pour les pays en développement<sup>49</sup>.

20. L'indice d'opacité financière du Réseau mondial pour la justice fiscale classe les juridictions en fonction de leur degré d'opacité et de l'ampleur de leurs opérations financières extraterritoriales (voir l'annexe). Les trois juridictions figurant en tête de l'indice 2015 sont la Suisse, Hong Kong (Chine)<sup>50</sup> et les États-Unis<sup>51</sup>. D'autres juridictions dont on entend beaucoup parler sont le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, ses territoires d'outre-mer et les dépendances de la Couronne, le Luxembourg, les Pays-Bas, la Belgique, Malte<sup>52</sup>, Chypre, Singapour, le Libéria<sup>53</sup> et le Panama.

21. Selon le Réseau mondial pour la justice fiscale, les flux financiers transfrontières illicites sont estimés à 1 600 milliards de dollars par an; devant ce chiffre, les 135 milliards de dollars consacrés dans le monde à l'"aide aux pays étrangers" paraissent dérisoires. On estime que depuis les années 70, la fuite des capitaux a coûté plus de mille milliards de dollars aux seuls pays africains, alors que la somme de toutes leurs dettes extérieures n'atteint pas 200 milliards de dollars. Vue sous cet angle, l'Afrique est l'un des principaux créanciers du monde, mais ses avoirs sont aux mains d'une élite fortunée, à l'abri derrière l'opacité du système offshore, tandis que les dettes sont essayées par des populations déjà en situation d'extrême pauvreté. Certains pays européens, tels que la Grèce, l'Italie et le Portugal, sont également touchés depuis plusieurs décennies par la fraude fiscale que permet l'opacité offshore.

<sup>47</sup> Voir <https://whistleblowerjustice.net/what-is-a-tax-haven/>.

<sup>48</sup> Voir [www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price\\_of\\_Offshore\\_Revisited\\_120722.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf).

<sup>49</sup> [www.taxjustice.net/2015/03/26/unctad-multinational-tax-avoidance-costs-developing-countries-100-billion/](http://www.taxjustice.net/2015/03/26/unctad-multinational-tax-avoidance-costs-developing-countries-100-billion/).

<sup>50</sup> Voir [www.scmp.com/business/markets/article/1880426/crackdown-caribbean-tax-havens-surprise-boon-hong-kong](http://www.scmp.com/business/markets/article/1880426/crackdown-caribbean-tax-havens-surprise-boon-hong-kong).

<sup>51</sup> Voir [www.bloomberg.com/news/articles/2016-01-27/the-world-s-favorite-new-tax-haven-is-the-united-states](http://www.bloomberg.com/news/articles/2016-01-27/the-world-s-favorite-new-tax-haven-is-the-united-states).

<sup>52</sup> See [www.independent.com.mt/articles/2016-06-12/local-news/Malta-is-the-EU-s-number-four-corporate-tax-haven-Oxfam-International-6736159237](http://www.independent.com.mt/articles/2016-06-12/local-news/Malta-is-the-EU-s-number-four-corporate-tax-haven-Oxfam-International-6736159237); et <https://www.oxfam.org/fr/salle-de-presse/communiqués/2013-05-22/la-moitié-des-milliards-privés-cache-dans-les-paradis>.

<sup>53</sup> Voir [www.financeuncovered.org/investigations/liberia-americas-outpost-financial-secrecy/](http://www.financeuncovered.org/investigations/liberia-americas-outpost-financial-secrecy/).

22. Selon l'économiste Gabriel Zucman, de l'Université de Californie, Berkeley, la fraude fiscale coûte environ 200 milliards de dollars par an aux États<sup>54</sup>.

23. D'après l'OCDE, les mécanismes artificiels que sont l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) occasionnent chaque année dans le monde un manque à gagner de 100 à 240 milliards de dollars en impôt sur les sociétés<sup>55</sup>.

24. Selon Oxfam, les sociétés des États-Unis dissimulent au minimum 1 300 milliards dans des paradis fiscaux<sup>56</sup>. Le transfert de bénéfices pratiqué par les multinationales américaines porte à croire qu'environ 25 à 30 % des bénéfices réalisés à l'échelle mondiale sont transférés dans des juridictions sans activité économique réelle correspondante.

25. Une part considérable de l'investissement direct étranger mondial est détenue dans des paradis fiscaux<sup>57</sup>.

26. En 2015, sur les 68 entreprises qui ont emprunté à la filiale de la Banque mondiale spécialisée dans les prêts au secteur privé, afin de financer des investissements en Afrique subsaharienne, 51 ont recours aux paradis fiscaux<sup>58</sup>.

### III. Obstacles et mauvaises pratiques

27. L'emploi d'euphémismes constitue un obstacle au changement parce que, inconsciemment, beaucoup de personnalités politiques, de législateurs, de personnalités d'affaires, d'investisseurs, de sociétés transnationales, de journalistes et même l'opinion publique n'ont pas le "sentiment" que les activités commerciales et le commerce puissent être toxiques pour les droits fondamentaux de milliards d'êtres humains. Dans l'esprit de ces acteurs, les affaires sont toujours profitables, et des manipulateurs fiscaux sont appelés par euphémisme "prestataires de services juridiques". Beaucoup ne voient pas immédiatement les "abris" et "paradis fiscaux" comme des havres de corruption et soutiennent des formes douteuses d'"optimisation fiscale" comme étant parfaitement "légales", bien que certaines d'entre elles soient des opérations ambiguës qui, dans un autre contexte, constitueraient de la fraude fiscale, du racket ou une entente frauduleuse. Comment qualifier autrement la collusion des groupes de pressions commerciaux, acteurs politiques, avocats fiscalistes, banques et cabinets d'expertise comptable et de conseil aux fins de créer un système entièrement artificiel doté d'une législation fiscale spéciale et comportant des "incitations" et des lacunes dans la législation qui ne sont d'aucune utilité en matière d'économie ou de création d'emplois, mais qui

<sup>54</sup> *The Hidden Wealth of Nations, the Scourge of Tax Havens* (University of Chicago, 2015).

<sup>55</sup> Voir [www.theguardian.com/global-development-professionals-network/2016/may/10/were-losing-240bn-a-year-to-tax-avoidance-who-really-ends-up-paying](http://www.theguardian.com/global-development-professionals-network/2016/may/10/were-losing-240bn-a-year-to-tax-avoidance-who-really-ends-up-paying).

<sup>56</sup> Voir [www.theguardian.com/world/2016/apr/14/us-corporations-14-trillion-hidden-tax-havens-oxfam](http://www.theguardian.com/world/2016/apr/14/us-corporations-14-trillion-hidden-tax-havens-oxfam); [www.oxfamamerica.org/static/media/files/Broken\\_at\\_the\\_Top\\_4.14.2016.pdf](http://www.oxfamamerica.org/static/media/files/Broken_at_the_Top_4.14.2016.pdf); et [www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/oxfam\\_paper\\_-\\_final\\_version\\_\\_06\\_00.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/oxfam_paper_-_final_version__06_00.pdf). Apple détiendrait 181 milliards de dollars offshore, General Electric 119 milliards de dollars et Microsoft 108 milliards de dollars.

<sup>57</sup> Voir <https://tax.network/ddharmapala/what-problems-and-opportunities-are-created-by-tax-havens/>.

<sup>58</sup> Voir <https://www.oxfam.org/fr/salle-de-presse/communiqués/2016-04-11/la-banque-mondiale-investit-majoritairement-dans-des>.

permettent aux sociétés d'escroquer les États de leurs recettes fiscales? Les Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme ne contiennent aucune disposition relative à l'obligation pour les entreprises de payer leur juste part d'impôts. La fraude fiscale et les paradis fiscaux n'y sont jamais mentionnés. Ils ne le sont même pas dans le commentaire de l'Association internationale du barreau<sup>59</sup>, comme si les entreprises étaient dispensées des obligations en matière de droits de l'homme dans le domaine de la fiscalité. Il serait peut-être possible de dégager cette obligation de l'interprétation de la section "diligence raisonnable" des Principes directeurs, mais elle aurait mérité qu'un article distinct au moins lui soit consacré.

28. L'exploitation des lacunes orchestrée par une industrie organisée d'évasion fiscale que dominent quatre cabinets comptables (Deloitte, PricewaterhouseCoopers, KPMG et Ernst and Young) et que d'autres imitent avidement a des conséquences désastreuses pour les droits de l'homme. Comme en rendent compte certains rapports, "ces cabinet fixent les normes qui leur conviennent, ... agissant en collusion avec des dirigeants d'entreprises pour augmenter leurs dividendes en gonflant la valeur actionnariale au détriment des investissements, des intérêts de la société et de la survie à long terme." Non seulement ce comportement est représentatif d'une approche commerciale simpliste et égoïste, uniquement motivée par le profit à court terme, mais, surtout, il sape gravement la démocratie et le bien-être de la population. Privés de ressources essentielles pour les soins de santé, l'éducation, la sûreté et d'autres besoins fondamentaux, de nombreux États ont été amenés à "déplacer l'imposition des grands groupes et des élites fortunées vers le travail, la consommation et l'épargne, réduisant le pouvoir d'achat des personnes ordinaires et provoquant des crises économiques"<sup>60</sup>.

29. Un autre obstacle vient de l'impression faussement rassurante qu'"il y a quelqu'un en train d'œuvrer pour résoudre les problèmes", qui vient du fait qu'il existe des organisations comme l'OCDE. Lors d'une réunion tenue à New York en avril 2016, une représentante du Financing for Development Group (groupe sur le financement du développement) a déclaré ce qui suit: "Les pays riches se réunissent à huis clos et décident de ce qu'ils nomment les règles fiscales mondiales."<sup>61</sup> Elle a fait remarquer que l'actuel processus, coordonné par l'OCDE, était "parfaitement antidémocratique et que ces règles désavantageaient les pays en développement. Par

<sup>59</sup> Voir [https://business-humanrights.org/sites/default/files/documents/IBA\\_Practical\\_Guide.pdf](https://business-humanrights.org/sites/default/files/documents/IBA_Practical_Guide.pdf); et [www.ibanet.org/Article/Detail.aspx?ArticleUid=c9bd50c6-c2b3-455b-b086-a7efbfe1f6a5](http://www.ibanet.org/Article/Detail.aspx?ArticleUid=c9bd50c6-c2b3-455b-b086-a7efbfe1f6a5).

<sup>60</sup> Austin Mitchell et Prem Sikka, *The Pin-Stripe Mafia: How Accountancy Firms Destroy Societies* (Association for Accountancy and Business Affairs, 2011). Les cabinets d'audit conseillent les sociétés transnationales et les personnes les plus riches sur la façon de d'organiser leurs comptes de façon à réduire au minimum leur note fiscale et exercent des pressions sur les pouvoirs publics et les organisations supranationales pour faire en sorte que des lacunes restent exploitables par les transnationales et pour faire obstacle à la transparence; mettent au point de nouveaux mécanismes de fraude fiscale; conseillent les pouvoirs publics sur l'élaboration de nouvelles règles fiscales pour garantir la préservation voire l'extension des avantages des transnationales; influencent l'évolution du droit fiscal de manière antidémocratique; pratiquent le "pantouflage"; représentent la face presque admissible des paradis fiscaux; et financent les groupes de réflexion pour entraîner les débats sur la fiscalité dans une course vers le bas. Voir aussi Jim Cousins, Austin Mitchell et Prem Sikka, *Race to the Bottom: The Case of the Accountancy Firms* (Association for Accountancy and Business Affairs, 2004).

<sup>61</sup> Voir [www.ipsnews.net/2016/04/developing-countries-left-out-of-global-tax-decisions/](http://www.ipsnews.net/2016/04/developing-countries-left-out-of-global-tax-decisions/).

exemple, en vertu des règles de l'OCDE, une société exerçant des activités dans plusieurs pays devrait généralement être imposée dans le pays dans lequel elle siège. Cela favorise les pays membres de l'OCDE, où se trouvent souvent les sièges des sociétés, et désavantage les pays en développement, dans lesquels les sociétés réalisent une part considérable de leurs activités. Afin de lutter contre cette situation, le Groupe des Soixante-dix-sept (G-77) et la Chine, représentant 134 États Membres, ont instamment prié l'Organisation des Nations Unies d'endosser un rôle plus important dans la coopération fiscale au niveau mondial, faisant valoir que la coopération internationale dans ce domaine s'en trouverait renforcée et que cela donnerait la possibilité à tous les pays, y compris les pays en développement, de s'exprimer sur un pied d'égalité en matière fiscale. Cette proposition n'a malheureusement pas été acceptée dans le Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, confirmant le contrôle exercé par l'OCDE sur les questions de fiscalité internationale. Les observateurs sont d'avis que le fait d'exclure plus de 100 pays en développement des processus opaques de réglementation explique en partie que le système fiscal mondial soit devenu aussi "fragmenté, défaillant et inadapté aux besoins du monde en développement"<sup>62</sup>. Le cadre récemment établi pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices vise à traiter ce point.

30. Parallèlement, le paiement de redevances intra-groupe est en train de devenir un moyen d'évasion fiscale agressive très apprécié. Il convient d'adopter des dispositions législatives interdisant ce type d'arrangement artificiel entre les entreprises, dont la seule fin est de priver l'État des recettes fiscales qui lui sont dues<sup>63</sup>. Le Forum économique mondial serait l'endroit indiqué pour débattre de ces questions, mais il se peut que certains des principaux acteurs tiennent toujours aux paradis fiscaux et retardent le moment d'y mettre un terme<sup>64</sup>.

## A. Les Panama papers

31. En avril 2016, l'International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)<sup>65</sup> a publié les Panama papers, une fuite de près de 12 millions de documents provenant d'un unique cabinet d'avocats établi au Panama, dans lesquels figuraient les informations financières détaillées de sociétés écrans et de paradis fiscaux, révélant le sommet d'un iceberg fait d'évasion fiscale, de fraude fiscale et de kleptocratie. On peut se demander combien d'autres cabinets d'avocats, dans combien d'autres juridictions opaques, se livrent aux mêmes pratiques. La publication par l'ICIJ, en mai 2016, d'une base de données consultable répertoriant plus de 214 488 sociétés extraterritoriales créées dans 21 juridictions, du Nevada à

<sup>62</sup> Voir [www.globaltaxjustice.org/the-world-needs-a-un-global-tax-body-now/](http://www.globaltaxjustice.org/the-world-needs-a-un-global-tax-body-now/).

<sup>63</sup> Voir [www.alliancesud.ch/en/publications/downloads/5769\\_alliancesud\\_news\\_nr%2079\\_GzD.pdf](http://www.alliancesud.ch/en/publications/downloads/5769_alliancesud_news_nr%2079_GzD.pdf).

<sup>64</sup> Voir [www.ipsnews.net/2005/01/world-economic-forum-corporations-in-search-of-paradise-fiscal-that-is/](http://www.ipsnews.net/2005/01/world-economic-forum-corporations-in-search-of-paradise-fiscal-that-is/).

<sup>65</sup> Voir <https://panamapapers.icij.org/>; et [www.cesr.org/article.php?id=1834](http://www.cesr.org/article.php?id=1834) Center for Economic and Social Rights, when Tax abuse is Human Rights Abuse.

Hong Kong (Chine) en passant par les Îles Vierges britanniques<sup>66</sup>, apportera peut-être des réponses.

32. Il existe une convergence de puissants intérêts travaillant main dans la main pour tirer parti de toute lacune dans la législation fiscale et créer des entités douteuses et des sociétés écrans qui ne présentent aucun intérêt économique ni entrepreneurial; leur objectif principal est de dissimuler d'importantes fortunes, y compris celles de kleptocrates du monde en développement ayant pillé leur pays<sup>67</sup>. Dans certains cas, ces entités sont utilisées pour blanchir des capitaux générés par des activités suspectes. Ces pratiques ont contribué à aggraver les inégalités économiques. Le sujet des Panama papers n'est ni le Panama, ni le cabinet d'avocats Mossack Fonseca<sup>68</sup>, mais le réseau mondial de juridictions opaques.

33. Dans sa réponse au questionnaire sur l'impact de la fraude fiscale et des paradis fiscaux sur les droits de l'homme envoyé par l'Expert indépendant<sup>69</sup>, l'OCDE a indiqué ce qui suit:

Il est certes facile de se concentrer sur les mauvaises nouvelles dévoilées par les Panama papers et autres fuites, mais il est important de reconnaître aussi les bonnes nouvelles. Il ressort clairement des informations disponibles que les mesures prises par la communauté internationale en matière de transparence sur la propriété commencent à porter leurs fruits. Les chiffres présentés par l'ICIJ, par exemple, révèlent que le nombre de sociétés par actions au porteur montées par Mossack Fonseca est en baisse depuis un certain temps et a pratiquement chuté à zéro en 2015. Toutes les juridictions qui servaient à la création de ces sociétés ont maintenant immobilisé les actions au porteur, comme l'a lui-même fait le Panama en 2015, ou les ont complètement supprimées, à l'instar des Seychelles. Toutes ces évolutions indiquent que nous sommes sur la bonne voie et que les centres financiers du monde entier répondent à ce nouveau contexte par des améliorations constantes en matière de transparence fiscale. Il reste maintenant à veiller à ce que les normes mondiales de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales soient pleinement appliquées.

34. Jusqu'à présent, les conséquences du scandale des Panama papers restent remarquablement limitées. Seul un chef de gouvernement, le Premier Ministre de l'Islande, a donné sa démission<sup>70</sup>. Il apparaît, comme dans d'autres situations de malversations en col blanc, que l'impunité perdure. Au terme d'une visite officielle aux États-Unis, en juillet 2016, le Rapporteur spécial sur le droit de réunion pacifique et d'association, Maina Kiai, a fait observer que les banquiers de Wall Street avaient pillé des milliards de dollars par le biais de dispositifs malhonnêtes,

<sup>66</sup> Voir <https://panamapapers.icij.org/blog/20160509-offshore-database-release.html>; <https://offshoreleaks.icij.org/nodes/61034>; et [https://www.icij.org/offshore#\\_ga=1.183963814.1052794772.1467974903](https://www.icij.org/offshore#_ga=1.183963814.1052794772.1467974903).

<sup>67</sup> Voir la série d'articles publiés par l'ICIJ concernant les accords secrets en Afrique, consultables à l'adresse suivante: <https://panamapapers.icij.org/>.

<sup>68</sup> Le 16 juin 2016, le *New York Times* a rapporté qu'un employé de Mossack avait été arrêté à Genève comme lanceur d'alerte présumé. Voir [www.counterpunch.org/2016/04/18/panama-and-the-criminalization-of-the-global-finance-system/](http://www.counterpunch.org/2016/04/18/panama-and-the-criminalization-of-the-global-finance-system/).

<sup>69</sup> Consultable à l'adresse suivante: <http://www.ohchr.org/FR/Issues/IntOrder/Pages/IEInternationalOrderIndex.aspx>.

<sup>70</sup> Voir [www.theguardian.com/world/2016/apr/05/iceland-prime-minister-resigns-over-panama-papers-revelations](http://www.theguardian.com/world/2016/apr/05/iceland-prime-minister-resigns-over-panama-papers-revelations).

entraînant des effets dévastateurs sur la situation financière de millions d'Américains et accablant les contribuables du fardeau d'un plan de sauvetage massif. Il a noté que jusqu'alors, il n'avait entendu personne suggérer de mener une "guerre contre le vol à Wall Street" (par analogie à la "guerre contre les drogues")<sup>71</sup>.

## B. Paradis fiscaux et corruption

35. En mars 2016, le Huffington Post a publié les résultats d'une enquête de plusieurs mois sur Unaoil, une société siégeant à Monaco immatriculée dans un paradis fiscal, les Îles Vierges britanniques. Unaoil et ses sous-traitants auraient versé des pots-de-vin à des hauts fonctionnaires étrangers afin d'aider d'importantes sociétés multinationales à remporter des contrats, comme en témoigneraient des dizaines de milliers de documents internes de la société. "L'enquête illustre bien le degré de complicité des grands groupes occidentaux dans la corruption à l'étranger. Elle montre aussi qu'en rendant possible la corruption, ces groupes alimentent les formes d'instabilité politique qui permettent aux insurrections comme celle qui se donne le nom d'État islamique de se développer."<sup>72</sup>

36. Le scandale de corruption d'Unaoil révèle qu'un grand nombre d'entreprises transnationales se livrent à une corruption systématique. Au-delà des problèmes de corruption, cela soulève des problèmes de fraude fiscale, dans la mesure où les pots-de-vin n'étaient vraisemblablement pas déclarés ni imposés. Où ces capitaux sont-ils abrités? D'après les renseignements divulgués, des contrats publics de plusieurs milliards de dollars auraient été attribués à la société britannique Rolls-Royce, à la multinationale américaine Halliburton, à la société australienne Leighton Holdings et aux groupes de la République de Corée, Samsung et Hyundai, en raison de pots-de-vin versés au nom de ces sociétés. Le Bureau d'enquête fédéral et le Département de la justice des États-Unis ainsi que les autorités anticorruption australiennes et britanniques ont ouvert une enquête conjointe sur le scandale "pots-de-vin contre contrats".

## C. L'art d'inventer l'"irréel": les stratégies innovantes de grands cabinets comptables

37. En novembre 2014, une source a procuré à l'ICIJ des milliers de documents ayant fait l'objet d'une fuite qui dévoilaient la trame complexe d'un système d'évasion fiscale basé au Luxembourg.

38. Les cabinets d'audits internationaux sont les architectes des opérations bancaires extraterritoriales. Le site Web de l'ICIJ relate ce qui suit: depuis plus de 10 ans, PricewaterhouseCoopers a aidé Caterpillar à transférer ses bénéfices réalisés aux États-Unis vers une minuscule filiale implantée en Suisse. Alors que les pièces étaient envoyées aux États-Unis par les fournisseurs, puis acheminées de l'entrepôt à des distributeurs indépendants, les bénéfices étaient enregistrés par la filiale suisse, qui payait un impôt annuel sur les sociétés inférieur à 6 %, soit un taux

<sup>71</sup> Voir [www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20317&LangID=E](http://www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20317&LangID=E).

<sup>72</sup> Voir [www.huffingtonpost.com/entry/unaoil-scandal-explained\\_us\\_56fbd2f0e4b0daf53aee0cff](http://www.huffingtonpost.com/entry/unaoil-scandal-explained_us_56fbd2f0e4b0daf53aee0cff); et [www.theguardian.com/business/2016/jul/19/serious-office-opens-criminal-investigation-into-unaoil](http://www.theguardian.com/business/2016/jul/19/serious-office-opens-criminal-investigation-into-unaoil).

nettement plus bas que les 29 % dont Caterpillar serait redevable aux États-Unis. En 2008, les associés du cabinet comptable ont émis la crainte de voir cette stratégie menacée par la décision de Caterpillar de déplacer certains responsables aux États-Unis, un changement qui mettrait en évidence la légère empreinte laissée en Suisse par l'entreprise de pièces détachées. Un associé de PricewaterhouseCoopers qui avait contribué à la conception du plan d'épargne fiscale a écrit à l'un de ses collègues qu'il fallait qu'ils "inventent une histoire" qui "mette de la distance" entre les responsables et l'entreprise de pièces détachées. Le collègue a noté que, quoi qu'il en soit, ils auraient tous deux pris leur retraite avant que la stratégie ne fasse l'objet d'un audit. Lors d'une audition devant le Congrès des États-Unis, en 2015, le sénateur Carl Levin a critiqué la stratégie de transfert de bénéfices, qu'il a qualifiée d'art d'"inventer l'irréel". Une enquête a révélé que le cabinet comptable avait exploité des lacunes juridiques afin d'aider Caterpillar à transférer huit milliards de dollars de bénéfices fictifs des États-Unis vers la Suisse, réduisant de 2,4 milliards de dollars la facture fiscale de l'équipementier aux États-Unis<sup>73</sup>.

39. L'ICIJ poursuit en expliquant comment les documents internes de certaines sociétés basées au Luxembourg ont révélé que PwC aidait Pespico, Ikea et d'autres grandes entreprises à mettre en œuvre des stratégies abscondes de transfert de bénéfices qui leur permettaient de réduire leurs factures fiscales de plusieurs milliards de dollars. Parallèlement, les autorités des États-Unis enquêtaient sur un autre grand cabinet comptable, KPMG, suspecté de promouvoir des refuges fiscaux extraterritoriaux qui créaient de fausses pertes de plusieurs milliards de dollars et, semble-t-il, induisaient en erreur l'*Internal Revenue Service* au sujet desdits refuges. À New York, un autre cabinet d'expertise comptable, Deloitte, faisait l'objet d'une enquête pour avoir aidé une banque britannique à violer des sanctions imposées à la République islamique d'Iran en présentant un rapport "édulcoré" aux responsables de la réglementation.

40. À Doubaï, Ernst and Young aurait assisté la plus grande raffinerie d'or du Moyen-Orient dans des pratiques obscures qui sont peut-être contraires aux normes internationales visant à lutter contre le trafic d'"or provenant de zones de conflit" issu de régions où la concurrence pour ce minéral a conduit à des effusions de sang.

41. Même si KPMG et PwC soutiennent qu'elles appliquent des codes de conduite rigoureux à l'ensemble des personnes travaillant sous leurs enseignes dans le monde<sup>74</sup>, les cabinets comptables ont encore, semble-t-il, un très long chemin à parcourir avant de comprendre ce que signifient l'éthique, la responsabilité et la justice sociale.

42. On peut se demander si les gouvernements ne considèrent pas les grands cabinets comptables de la même façon qu'ils considéraient les banques, à savoir, "trop grands pour la faillite". Cette attitude décourage toute réforme, parce que les associés savent que les sanctions appliquées par les autorités publiques en cas de comportement répréhensible resteront limitées. Plus inquiétantes sont les pratiques du "pantouflage" et l'infiltration des administrations publiques par d'importants cabinets d'audit, qui ont gagné en influence et obtenu des informations internes en aidant les pouvoirs publics à rédiger les lois qui établissent les règles d'engagement du système offshore et en faisant fortement pression pour que ces règles restent à

<sup>73</sup> Voir [www.icij.org/project/luxembourg-leaks/big-4-audit-firms-play-big-role-offshore-murk](http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/big-4-audit-firms-play-big-role-offshore-murk)

<sup>74</sup> Ibid.



leur convenance. L'ancien député britannique Austin Mitchell a même déclaré que les cabinets d'audit étaient "plus puissants que l'État"<sup>75</sup>. Les détracteurs affirment qu'en Europe et ailleurs, les dirigeants des grands cabinets comptables font tellement d'allers-retours entre le secteur de l'expertise comptable et l'administration publique que cela sape les efforts des autorités visant à réprimer cette industrie et à appliquer la législation fiscale.

#### D. LuxLeaks et la protection des lanceurs d'alerte

43. L'enquête Luxembourg Leaks se fonde sur la mise au jour d'un ensemble d'accords fiscaux secrets approuvés par les autorités luxembourgeoises, qui accordent un "allègement fiscal" à plus de 350 entreprises dans le monde. Bien que contraires à l'ordre public national et international, les accords privés sont techniquement légaux au Luxembourg<sup>76</sup>. Le fait que le président luxembourgeois est devenu Président de la Commission européenne en 2014 vient questionner son engagement de mettre fin à l'évasion fiscale<sup>77</sup>. Malheureusement, le Parlement européen n'a pas institué la commission d'enquête sur le scandale Luxleaks réclamée par de nombreux parlementaires<sup>78</sup>.

44. Les lanceurs d'alerte ayant révélé la fraude fiscale ont été jugés au premier trimestre de l'année 2016<sup>79</sup>. Le 29 juin, deux anciens employés de PricewaterhouseCoopers ont été condamnés respectivement à 12 et 9 mois de prison avec sursis<sup>80</sup> pour avoir divulgué des documents montrant comment le Luxembourg accordait des dégrèvements fiscaux lucratifs à des sociétés comme Apple, Ikea et PepsiCo, leur permettant d'économiser des milliards de dollars d'impôts<sup>81</sup>. Il semble que nous vivions dans un monde à l'envers, dans lequel les lanceurs d'alerte sont condamnés et ceux qui pillent la société ne le sont pas. Les lanceurs d'alerte sont les héros de notre époque, au service de la société et des droits de l'homme. Il est urgent que les parlements adoptent des lois solides en vue, non seulement, de protéger les lanceurs d'alerte, mais aussi de les récompenser de leur contribution à l'éthique et à l'intégrité, tout particulièrement dans un secteur où le secret professionnel est à son comble<sup>82</sup>.

45. Au lieu de mener une enquête approfondie sur LuxLeaks et de prendre, le cas échéant, des mesures pénales à l'encontre des personnes impliquées dans le scandale, en mai 2016, l'Union européenne a approuvé la directive sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires)

<sup>75</sup> Voir [www.theaccountant-online.com/features/political-donations-are-a-way-of-influencing-policy-and-buying-influence-austin-mitchell-former-mp-4583932/](http://www.theaccountant-online.com/features/political-donations-are-a-way-of-influencing-policy-and-buying-influence-austin-mitchell-former-mp-4583932/).

<sup>76</sup> Voir [www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database](http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database).

<sup>77</sup> Voir [www.theguardian.com/world/2014/dec/14/jean-claude-juncker-luxembourg-tax-deals-controversy](http://www.theguardian.com/world/2014/dec/14/jean-claude-juncker-luxembourg-tax-deals-controversy).

<sup>78</sup> Voir [www.euractiv.com/section/euro-finance/news/parliament-despondent-after-failure-of-luxleaks-committee/](http://www.euractiv.com/section/euro-finance/news/parliament-despondent-after-failure-of-luxleaks-committee/).

<sup>79</sup> Voir [www.transparency.org/news/feature/whats\\_it\\_like\\_to\\_be\\_a\\_whistleblower](http://www.transparency.org/news/feature/whats_it_like_to_be_a_whistleblower).

<sup>80</sup> Voir [www.bbc.com/news/world-europe-36662636](http://www.bbc.com/news/world-europe-36662636).

<sup>81</sup> Voir les critiques de la société civile à l'égard de cette décision à l'adresse suivante: [www.transparency.org/news/pressrelease/transparency\\_international\\_condemns\\_prosecution\\_and\\_sentencing\\_of\\_luxleaks](http://www.transparency.org/news/pressrelease/transparency_international_condemns_prosecution_and_sentencing_of_luxleaks).

<sup>82</sup> Voir [www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20212&LangID=E#sthash.vCPcNjq5.dpuf](http://www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20212&LangID=E#sthash.vCPcNjq5.dpuf).

contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites<sup>83</sup>; la société civile craint que celle-ci puisse permettre d'attaquer en justice les journalistes, syndicalistes ou lanceurs d'alerte qui publient des informations internes d'une entreprise<sup>84</sup>.

46. Parmi d'autres lanceurs d'alerte concernés par une procédure de justice, on peut citer:

- Daniel Schlicksup, dont la plainte pour représailles envers un lanceur d'alerte déposée en 2012 contre Caterpillar a amené la *Senate Permanent Subcommittee on Investigations* (Sous-Commission permanente d'enquête du Sénat américain) à enquêter sur la "stratégie fiscale extraterritoriale de Caterpillar".
- Bradley Charles Birkenfeld, dont les divulgations ont abouti à une enquête du Gouvernement des États-Unis contre la banque suisse UBS et d'autres banques pour fraude massive; M. Birkenfeld a été condamné en 2009 à une peine d'emprisonnement.
- Le commissaire aux comptes suisse Rudolf Elmer, poursuivi par les tribunaux suisses pour avoir prétendument violé le secret bancaire suisse alors qu'il travaillait aux Îles Caïmanes.
- Stéphanie Gibaud, alors salariée d'UBS France, a été victime de harcèlement moral et a fini par être renvoyée après avoir formulé des allégations au sujet de sa société. En mars 2015, le conseil de prud'hommes a reconnu le harcèlement qu'elle avait subi.
- Rafi Rotem, qui a dévoilé une grave affaire de corruption au sein de l'autorité fiscale israélienne et a été renvoyé.

## E. Concurrence fiscale et "incitations"

47. La concurrence qui a lieu entre les États pour établir qui proposera le taux d'imposition le plus bas ne peut qu'aggraver leur appauvrissement et les inégalités aux niveaux national et international<sup>85</sup>. Dans son rapport sur la fiscalité et les droits de l'homme (A/HRC/26/28 et Corr.1), la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Magdalena Sepúlveda, déplorait les difficultés pour parvenir à un accord international sur la coopération fiscale, faisant observer que les États à faible revenu et les États qui sont fortement endettés ou ont contracté des emprunts auprès d'institutions financières internationales avaient perdu leur souveraineté en matière fiscale et que leurs actions étaient souvent limitées par les pays puissants, les institutions financières internationales ou les intérêts commerciaux. Elle note qu'au nombre des facteurs portant atteinte à la souveraineté fiscale, figure également la concurrence entre pays en développement pour attirer les investissements étrangers, qui entraîne "une course vers le bas" en matière de taux d'imposition des entreprises et d'incitations fiscales, et que de nombreux États

<sup>83</sup> Voir <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013PC0813&from=FR>.

<sup>84</sup> Voir <http://corporateeurope.org/power-lobbies/2016/05/trade-secrets-protection-directive-still-dangerous-freedoms-and-rights>.

<sup>85</sup> OCDE, *Concurrence fiscale dommageable: Un problème mondial* (Paris, 1998), p. 13 et 14; et Africa Progress Panel, *Equity in Extractives: Stewarding Africa's Natural Resources for All: Africa Progress Report 2013*, p. 65.

accordent des incitations fiscales aux sociétés pour attirer les investissements étrangers, notamment dans les secteurs de l'agriculture et de l'exploitation minière. Elle conclut que ces incitations justifient un niveau accru de contrôle en termes de droits de l'homme, parce qu'elles restreignent les recettes de l'État et donc les ressources susceptibles d'être consacrées à la réalisation de ces droits. Le manque à gagner pour les pays en développement peut atteindre 138 milliards de dollars par an. L'auteur du présent rapport approuve et affirme qu'il faut interdire cette concurrence dommageable.

48. En 1997, le Conseil "Affaires économiques et financières" (ECOFIN) de l'Union européenne a adopté un Code de bonne conduite non contraignant dans le domaine de la fiscalité des entreprises<sup>86</sup>, en vertu duquel les États s'efforcent d'éviter les pratiques fiscales dommageables. Les critères permettant de déceler des "mesures potentiellement dommageables" incluent des facilités fiscales réservées aux non-résidents et le manque de transparence. Toutefois, le groupe "code de conduite" s'est abstenu de décourager l'utilisation d'accords de complaisance, et les dernières données en date donnent à penser que cette pratique est de plus en plus fréquente. Parallèlement, l'article 87 du Traité instituant la Communauté européenne interdit les aides d'États qui menacent de fausser le marché unique européen. L'application de cet article a été établie dans la "Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises" (1998), en vertu de laquelle des mesures prises par les États membres peuvent être considérées comme des aides d'États si elles sont spécifiques ou sélectives, au lieu d'avoir un caractère continu. En outre, il n'est pas nécessaire que la mesure soit une subvention directe. Le paragraphe 22 de cette communication dispose ce qui suit: "En principe, toute décision administrative qui s'écarte des règles fiscales généralement applicables pour favoriser des entreprises individuelles donne lieu à une présomption d'aide d'État et doit être analysée en détail." Conformément à cette disposition, la Commission a ouvert des enquêtes sur des allégations d'accords de complaisance au sujet de sociétés multinationales parmi lesquelles figurent Apple<sup>87</sup>, en Irlande, Starbucks<sup>88</sup>, aux Pays-bas, et Fiat<sup>89</sup>, Amazon.com<sup>90</sup> et McDonald's<sup>91</sup>, au Luxembourg.

49. Le 11 janvier 2016, la Commission a constaté que les avantages fiscaux sélectifs octroyés par la Belgique au titre de son régime d'exonération des bénéfices excédentaires étaient contraires aux règles de l'Union européenne en matière d'aides d'États. Ce régime, dont ont bénéficié au moins 35 multinationales, doit prendre fin et les multinationales doivent maintenant rembourser les impôts impayés à la Belgique. Le régime d'exonération des bénéfices excédentaires, applicable depuis 2005, a permis à certaines sociétés faisant partie de groupes multinationaux de payer nettement moins d'impôts en Belgique sur la base de décisions fiscales

<sup>86</sup> Voir [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/harmful\\_tax\\_practices/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_fr.htm).

<sup>87</sup> Voir [www.theguardian.com/technology/2016/jan/15/apple-european-commission-ruling-back-taxes-ireland](http://www.theguardian.com/technology/2016/jan/15/apple-european-commission-ruling-back-taxes-ireland).

<sup>88</sup> Voir [www.theguardian.com/business/2015/oct/21/starbucks-and-fiat-tax-deals-with-eu-nations-ruled-unlawful](http://www.theguardian.com/business/2015/oct/21/starbucks-and-fiat-tax-deals-with-eu-nations-ruled-unlawful).

<sup>89</sup> Voir [http://ec.europa.eu/competition/eojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_38375](http://ec.europa.eu/competition/eojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38375).

<sup>90</sup> Voir [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-1105\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_fr.htm).

<sup>91</sup> Voir [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-6221\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_fr.htm).

anticipées qui ont réduit de 50 à 90 % la base imposable des sociétés concernées afin d'en déduire les bénéfices dits "excédentaires" résultant prétendument de l'appartenance à un groupe multinational. L'enquête approfondie de la Commission ouverte en février 2015 a montré que le régime dérogeait à la pratique ordinaire prévue par les règles belges d'imposition des sociétés et au principe dit "de pleine concurrence"<sup>92</sup>.

50. Ce qui précède illustre le caractère généralisé des abus et la nécessité d'insister sur la déclaration publique pays par pays afin d'afficher le décalage énorme entre les activités commerciales menées dans d'autres pays et les bénéfices déclarés en Belgique, en Irlande, au Luxembourg, aux Pays-Bas et dans d'autres pays à taux d'imposition avantageux. Le Parlement européen a appelé à ce que les principaux éléments des accords de complaisance soient rendus publics, mais sa proposition n'a pas été entérinée par la Commission européenne ni par le Conseil de l'Union européenne.

## **F. Organisation de coopération et de développement économiques et directive du Conseil de l'Union européenne**

51. Le 21 juin 2016, le Conseil de l'Union européenne a approuvé un projet de directive qui vise à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale auxquelles les grandes entreprises ont couramment recours. La directive s'inscrit dans le cadre d'un ensemble de propositions que la Commission a présentées en janvier 2016 et s'appuie sur les recommandations émises par l'OCDE en 2015 en vue de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)<sup>93</sup>. Elle a fait l'objet de fortes critiques de la part de la société civile: Oxfam a déclaré que les gouvernements n'avaient pas su s'accorder sur une approche efficace pour lutter contre le placement de bénéfices dans les paradis fiscaux, à une époque où la répétition des scandales fiscaux appelle des mesures immédiates et efficaces; pour mettre un terme à l'évitement fiscal, il faut établir des règles imposant aux grandes entreprises de déclarer où elles réalisent leurs bénéfices et où elles paient leurs impôts<sup>94</sup>. En 2015, la Commission indépendante pour la réforme de l'impôt international sur les sociétés a publié une déclaration dans laquelle elle exprimait des réserves concernant les "réformes ciblées" du projet BEPS<sup>95</sup>.

## **G. Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement**

52. La quatorzième session de la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement s'est tenue en juillet 2016. En dépit des propositions constructives de nombreuses délégations, les documents finaux de la session ne chargent pas expressément la CNUCED d'étendre ses travaux aux incidences de la fiscalité et de l'évasion fiscale sur le développement. Aux fins de faciliter la réalisation des objectifs de développement durable et de promouvoir un ordre

<sup>92</sup> Voir [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-42\\_fr.htm?locale=FR](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_fr.htm?locale=FR).

<sup>93</sup> Voir <http://www.consilium.europa.eu/fr/press/press-releases/2016/06/21-corporate-tax-avoidance/>.

<sup>94</sup> Voir [www.oxfam.org/en/pressroom/reactions/eu-finance-ministers-unwilling-address-tax-avoidance](http://www.oxfam.org/en/pressroom/reactions/eu-finance-ministers-unwilling-address-tax-avoidance).

<sup>95</sup> Voir [http://www.icriict.org/wp-content/uploads/2015/06/ICRICT\\_Com-Rec-Report\\_FR\\_v1.2.pdf](http://www.icriict.org/wp-content/uploads/2015/06/ICRICT_Com-Rec-Report_FR_v1.2.pdf).

international démocratique et équitable, le rôle de la CNUCED doit être renforcé à certains égards concernant la coopération fiscale internationale, l'abolition des paradis fiscaux, le contrôle des flux financiers et la fourniture d'une assistance technique, tout en garantissant que tous les États participent aux forums fiscaux internationaux sur un pied d'égalité. Malheureusement, les pays développés ont bloqué les propositions pertinentes.

## IV. Bonnes initiatives et pratiques

53. La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, l'instrument multilatéral le plus complet en matière de coopération fiscale, a été élaborée par l'OCDE et le Conseil de l'Europe en 1988 et amendée par protocole en 2010. Le G20 a toujours encouragé les pays à signer la Convention, y compris très récemment, à la réunion des Ministres des finances et des Gouverneurs des banques centrales du G20 qui s'est tenue en février 2016<sup>96</sup>. Quatre-vingt-dix-neuf États sont actuellement parties à la Convention, représentant un large éventail de pays dont tous les pays du G20, les pays du groupe BRICS (Brésil, Russie, Inde, Chine et Afrique du Sud), tous les pays de l'OCDE, les grands centres financiers et un nombre croissant de pays en développement.

### A. Organe de l'Organisation des Nations Unies en matière de coopération fiscale

54. Au sein des Nations Unies, depuis 2012, le G77 et la Chine proposent de transformer le Comité d'experts de la coopération internationale en matière pénale en un organe normatif intergouvernemental de portée mondiale et ouvert à tous les pays qui soit chargé des questions de coopération internationale en la matière. Cette idée gagne du terrain auprès de nombreuses organisations non gouvernementales<sup>97</sup>, y compris l'Alliance mondiale pour la justice fiscale. En préparation de la troisième Conférence internationale des Nations Unies sur le financement du développement qui s'est tenue à Addis-Abeba en septembre 2015, l'Alliance mondiale a publié un article d'opinion appelant à la création d'un organe fiscal de portée mondiale<sup>98</sup>. Dans le prolongement de la conférence, l'Alliance mondiale a une nouvelle fois appelé à la création d'un tel organe qui, pour elle, serait le moyen le plus efficace de parvenir à instaurer un système fiscal mondial équitable, d'accroître la mobilisation des ressources nationales et de réduire les inégalités au sein des États et entre eux<sup>99</sup>.

55. Le 9 juin 2016, le Président équatorien, Rafael Correa, s'est dit favorable à la proposition de créer une institution mondiale destinée à supprimer les paradis fiscaux et s'est engagé à demander d'inscrire cette question fondamentale à l'ordre

<sup>96</sup> Voir <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/conventionconcernantlassistanceadministrativemutuelleenmatierefiscale.htm>.

<sup>97</sup> Voir <https://business-humanrights.org/en/ngos-call-for-greater-representation-of-developing-countries-in-global-tax-talks-emphasise-need-for-un-global-tax-body>.

<sup>98</sup> Voir [www.globaltaxjustice.org/sites/default/files/FINAL\\_GATJ\\_FFD\\_position-paper\\_20March2015.pdf](http://www.globaltaxjustice.org/sites/default/files/FINAL_GATJ_FFD_position-paper_20March2015.pdf).

<sup>99</sup> **Error! Hyperlink reference not valid.** [www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/GATJ-statement-GlobalTaxBodyPanamaPapers\\_18Apr2016.pdf](http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/GATJ-statement-GlobalTaxBodyPanamaPapers_18Apr2016.pdf).

du jour de l'Assemblée générale et à se concerter avec les pays du G77 en vue d'interdire l'opacité offshore<sup>100</sup>.

56. Un autre événement positif a été l'annonce, à la Conférence des Nations Unies, de l'Initiative fiscale d'Addis-Abeba<sup>101</sup>, dans le cadre de laquelle les pays en développement seront assistés dans le renforcement de leurs systèmes fiscaux nationaux. Dans la déclaration formulée par les partenaires de l'Initiative, les pays et organisations internationales participants affirment que la mobilisation et l'utilisation efficace des ressources est au cœur de la recherche commune d'un développement durable et de la réalisation des objectifs de développement durable. Les partenaires s'engagent à soutenir les pays qui ont besoin d'assistance, en particulier les pays les moins avancés, grâce notamment à une augmentation substantielle de l'aide publique au développement et de l'assistance technique visant à renforcer leurs capacités en matière de gestion des ressources publiques. Ils sont en outre convenus de coopérer pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

## **B. Norme commune de déclaration**

57. Conformément à la Norme commune de déclaration conçue par l'OCDE en 2014, l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers se fera dès 2017 sans que la juridiction destinataire ait besoin de formuler une demande. Dans sa réponse au questionnaire de l'Expert indépendant, l'OCDE a déclaré que l'impact de la Norme commune de déclaration et de l'amélioration de la transparence était déjà visible, avec au moins 50 milliards d'euros de recettes supplémentaires enregistrées dans les pays ayant mis en place des programmes de divulgation volontaire et de semblables initiatives permettant aux contribuables de venir spontanément régulariser leur situation fiscale. Les observateurs ont cependant identifié des lacunes concernant les seuils de participation élevés qui empêchent l'identification des bénéficiaires effectifs – les véritables propriétaires des sociétés écrans – et la possibilité pour les propriétaires dissimulés derrière une "entité non financière active" d'échapper à toute identification. En outre, la Norme restreint explicitement à des fins fiscales l'utilisation des renseignements reçus et interdit explicitement d'en faire part aux services de détections et de répression. Même si l'OCDE a précisé qu'il était possible d'échanger des informations avec d'autres services de détections et de répression si la partie expéditrice donnait explicitement son accord, ces restrictions risquent d'empêcher des synergies gratuites de lutte contre la corruption et le blanchiment d'argent.

58. L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) fait référence aux stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de transférer artificiellement des bénéfices vers des territoires qui appliquent une fiscalité faible ou nulle, alors que les activités économiques y sont limitées, voire inexistantes. Bien que certains des dispositifs employés soient illicites, la plupart sont techniquement licites. Le projet BEPS a le potentiel pour résoudre certains aspects de l'évasion fiscale des multinationales mais n'a pas abordé à ce jour les principales difficultés auxquelles

<sup>100</sup> Voir [www.andes.info.ec/en/news/president-rafael-correa-commits-end-offshore-secrecy.html](http://www.andes.info.ec/en/news/president-rafael-correa-commits-end-offshore-secrecy.html); et <http://www.telesurtv.net/news/Correa-propone-consulta-popular-sobre-paraisos-fiscales-en-Ecuador-20160715-0003.html>.

<sup>101</sup> Voir [https://www.addistaxinitiative.net/documents/Addis-Tax-Initiative\\_Declaration\\_FR.pdf](https://www.addistaxinitiative.net/documents/Addis-Tax-Initiative_Declaration_FR.pdf).

doivent faire face les pays en développement. L'OCDE a aussi élaboré un cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS. En octobre 2015, elle a annoncé une campagne visant à mettre un terme aux paradis fiscaux et aux lacunes juridiques<sup>102</sup>. Elle a également rédigé un modèle de convention fiscale<sup>103</sup>.

59. En septembre 2013, les dirigeants du G20 ont approuvé le Plan d'action exhaustif concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices<sup>104</sup>. Deux ans plus tard, le G20 a proposé des normes et des mesures internationales renforcées destinées à aider les pays à lutter contre les pratiques de BEPS. Cet ensemble de mesures et de normes apporte des outils permettant de garantir que les bénéficiaires soient imposés sur le territoire où les activités économiques sont réalisées et où la valeur est créée.

60. À l'occasion d'un discours prononcé à Abu Dhabi le 22 février 2016, la Directrice générale du FMI, Christine Lagarde, a estimé que le projet BEPS n'allait pas assez loin pour créer un système fiscal international efficace. Elle a dit que même si ce projet avait accompli des progrès non négligeables, il restait beaucoup à faire, tant sur le fond que sur la portée de cette mesure. Les règles BEPS avaient été conçues pour fonctionner dans le cadre de l'architecture fiscale internationale traditionnelle, pensée presque un siècle plus tôt pour un monde dans lequel le commerce international était moins important et portait presque exclusivement sur des biens matériels. Les défis auxquels nous étions confrontés aujourd'hui concernaient notamment la fiscalité des services marchands et le transfert d'actifs intellectuels par-delà les frontières, c'est pourquoi il fallait disposer d'un système fiscal international qui soit véritablement adapté au XXI<sup>e</sup> siècle et qui fonctionne pour tous les pays<sup>105</sup>.

61. Le 14 avril 2016, M<sup>me</sup> Lagarde a appelé à renforcer les efforts menés à l'échelle internationale pour mettre un frein à l'évasion fiscale agressive, de façon que le système fiscal international ne présente plus de lacunes exploitables par les riches et les sociétés. L'impression que les règles sont faussées en faveur de certains ou qu'elles ne s'appliquent pas à tous constitue une menace pour l'économie mondiale. Mme Lagarde a averti que le monde ne pouvait plus tolérer que la fiscalité soit traitée "comme une question locale liée à la souveraineté"<sup>106</sup>.

62. Le Parlement européen a lancé plusieurs initiatives de lutte contre l'évasion fiscale<sup>107</sup>, tandis que la Commission européenne a conçu des indicateurs utiles pour mesurer la planification fiscale agressive, y compris l'exonération fiscale des redevances, avances et autres revenus provenant de brevets sur des inventions, de droits d'auteurs et de marques déposées.

63. Le 21 juin 2016, la commission spéciale du Parlement européen sur les rescrits fiscaux II a adopté des recommandations comprenant la création d'un registre public

<sup>102</sup> Voir [www.telegraph.co.uk/finance/economics/11912495/OECD-unveils-global-push-to-end-tax-havens-and-loopholes.html](http://www.telegraph.co.uk/finance/economics/11912495/OECD-unveils-global-push-to-end-tax-havens-and-loopholes.html).

<sup>103</sup> Voir <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2014-version-complete-9789264239142-fr.htm>.

<sup>104</sup> Voir <https://www.oecd.org/fr/ctp/PlanActionBEPS.pdf>.

<sup>105</sup> Voir [www.publicfinanceinternational.org/news/2016/02/international-tax-reforms-do-not-go-far-enough-says-lagarde](http://www.publicfinanceinternational.org/news/2016/02/international-tax-reforms-do-not-go-far-enough-says-lagarde).

<sup>106</sup> <https://next.ft.com/content/9ce6c362-0262-11e6-af1d-c47326021344> (abonnement requis).

<sup>107</sup> <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//FR>.

européen des bénéficiaires effectifs des entreprises, une liste noire des paradis fiscaux, des sanctions contre les juridictions fiscales non coopératives, une action contre l'abus des régimes de boîte à brevets favorables aux brevets pour les revenus concernant la propriété intellectuelle, ainsi qu'à un code de conduite pour les banques et les conseillers fiscaux. Les députés demandent également des règles de bonne gouvernance en matière fiscale dans tous les accords commerciaux de l'Union européenne et une retenue d'impôt sur les bénéfices qui quittent l'Union<sup>108</sup>. Le Parlement européen a approuvé ces recommandations le 6 juillet 2016<sup>109</sup>.

64. Pour que les gouvernements puissent financer les objectifs de développement durable et s'acquitter de leurs obligations d'assurer un accès à des soins de santé publique, à l'éducation, à des services d'eau et d'assainissement, ainsi qu'à un logement et des moyens de transports abordables, tous les pays doivent participer sur un pied d'égalité à la définition de pratiques fiscales internationales équitables.

### C. Taxe sur les transactions financières

65. Dans *l'Étude sur la situation économique et sociale dans le monde, 2012*, intitulée *À la recherche de nouveaux modes de financement du développement*, l'Organisation des Nations Unies proposait d'imposer une taxe internationale qui, combinée à d'autres mécanismes fondateurs de financement, permettrait de lever plus de 400 milliards de dollars par an aux fins du développement et des défis mondiaux tels que la lutte contre les changements climatiques<sup>110</sup>.

66. En octobre 2012, Christine Lagarde a déclaré qu'une taxe sur les transactions financières était un pas dans la bonne direction<sup>111</sup>. Selon le Centre for Economic and Policy Research<sup>112</sup>, un ensemble de taxes progressives sur les transactions, imposées sur les transferts d'actions et autres actifs financiers, pourraient rapporter plus de 100 milliards de dollars par an. Ces ressources pourraient servir à la protection de l'environnement et au développement durable dans le monde. Même si cette idée gagne du terrain<sup>113</sup>, cette "taxe Tobin" est loin d'être adoptée<sup>114</sup>.

### D. Programme de développement de la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement

67. Le *Rapport sur l'investissement dans le monde 2015: Réformer la gouvernance de l'investissement international* consacre un chapitre entier à la cohérence entre les politiques internationales en matière de fiscalité et

<sup>108</sup> Voir <http://www.europarl.europa.eu/news/fr/news-room/20160621IPR33011/fiscalit%C3%A9-les-d%C3%A9put%C3%A9s-demandent-une-liste-noire-des-paradis-fiscaux>.

<sup>109</sup> Voir <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+XML+V0//FR>.

<sup>110</sup> See [www.un.org/en/development/desa/news/policy/wess2012.html](http://www.un.org/en/development/desa/news/policy/wess2012.html); et [www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2012/03/2011esm\\_NGO1.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2012/03/2011esm_NGO1.pdf).

<sup>111</sup> Voir <http://robinhoodtax.org.uk/content/response-imf-chief-christine-lagarde-supporting-financial-transaction-tax>.

<sup>112</sup> Voir <http://cepr.net/documents/publications/financial-transactions-tax-2008-12.pdf>.

<sup>113</sup> Voir [http://cepr.net/documents/Support\\_for\\_FTT\\_09-14.pdf](http://cepr.net/documents/Support_for_FTT_09-14.pdf).

<sup>114</sup> Voir <http://www.monde-diplomatique.fr/2016/05/LEMAIRE/55434>.



d'investissement. Prendre conscience des problèmes ne constitue toutefois qu'une première étape vers leur résolution. La CNUCED fait observer ce qui suit:

L'évasion fiscale et le manque de transparence qui entoure les opérations financières internationales sont des problèmes mondiaux exigeant une approche multilatérale qui fasse suffisamment intervenir les pays en développement... La coopération internationale joue un rôle fondamental dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable; la concurrence pour attirer les investissements ne devrait pas entraîner une course vers le bas. La coopération internationale est également importante pour le succès des initiatives de transparence, telles que l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives... L'idéal voudrait que ces initiatives ne soient pas uniquement axées sur les États, mais qu'elles soient étendues aux entreprises.

68. Le rapport affirme en outre que "[l]'évasion fiscale prive le développement d'importants moyens de financement. On estime à 100 milliards de dollars par an les recettes fiscales perdues par les pays en développement sur le stock intérieur d'investissements directs via les centres extraterritoriaux." L'Oxfam a retenu ce chiffre comme estimation du manque à gagner subi par les pays en développement du fait de l'évitement fiscal pratiqué par les sociétés. Pour son étude, la CNUCED identifie les centres d'investissement extraterritoriaux à partir de la liste des paradis fiscaux et des juridictions abritant des entités à vocation spéciale publiée en 2000 par l'OCDE. Le FMI définit les entités à vocation spéciale comme des "personnes morales autonomes à capital entièrement étranger, direct ou indirect, faisant partie d'un groupe de sociétés, sans liens économiques réels importants avec l'économie d'accueil, engagées dans diverses activités financières transfrontières, dont l'objectif est de faire transiter tous types d'actifs, de passifs et autres produits financiers et non financiers vers des pays tiers." Parmi ces centres figurent l'Autriche, la Hongrie, le Luxembourg et les Pays-Bas, ces deux derniers représentant l'essentiel des investissements étrangers directs transitant par des centres extraterritoriaux. La CNUCED constate que la liste des juridictions qui publient des données relatives aux investissements d'entités à vocation spéciale s'allonge rapidement<sup>115</sup>.

69. Lors de la quatorzième session de la CNUCED, les délégations ont empêché une mainmise néolibérale sur le futur programme de développement de la CNUCED et sont parvenues à inclure un énoncé utile dans le document final<sup>116</sup> :

Compte tenu des inquiétudes croissantes que suscite la viabilité de la dette extérieure, la gestion de la dette publique s'avère importante pour prévenir et éviter toute crise financière ou crise de la dette. Il est aussi nécessaire de disposer d'un registre central de données comprenant notamment des informations sur la restructuration de la dette. À cet égard, les travaux que la CNUCED consacre depuis longtemps à la dette au sein du système des Nations Unies, notamment en promouvant ses Principes visant à promouvoir des pratiques responsables pour l'octroi de prêts et la souscription d'emprunts

<sup>115</sup> Voir [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf).

<sup>116</sup> Le passage cité provient du texte final négocié et accepté du document de consensus (le Maafikiano de Nairobi), chap. I, sect. A, thème subsidiaire n° 1, "Challenges and opportunities in multilateralism for trade and development". Au moment de la présentation du présent document, le rapport final de la conférence n'avait pas été publié.

souverains, sont reconnus. Les travaux des organismes des Nations Unies, du Fonds monétaire international et de la Banque mondiale demeurent importants.

...

Une fiscalité efficace jouera un rôle crucial dans la mobilisation de ressources au service des objectifs de développement durable et du progrès économique général des pays en développement. Elle y parviendra notamment en réduisant les possibilités d'évasion fiscale, ainsi qu'en luttant contre les flux financiers illicites et les activités sous-jacentes telles que la fraude fiscale, l'exploitation illégale de ressources naturelles, la corruption, le détournement de fonds et l'escroquerie. Il s'agit d'un problème mondial dont la solution exige une plus grande coopération multilatérale. Les initiatives actuelles devraient aussi être davantage ouvertes à la participation des pays en développement.

### **E. Fonds monétaire international: un changement de mentalité?**

70. Un article récemment rédigé par les économistes du FMI Jonathan Ostry, Prakash Lougani et Davide Furceri<sup>117</sup> et certaines déclarations prononcées par Christine Lagarde<sup>118</sup> donnent des raisons d'espérer que des organisations internationales comme le FMI puissent progressivement abandonner les refrains néolibéraux et se mettre à appliquer une approche fondée sur les droits de l'homme dans leurs programmes à court, moyen et long termes. Il apparaît clairement que les entrées de capitaux sous forme d'investissements de portefeuille et d'afflux de dettes bancaires et spéculatives ne stimulent pas la croissance et exposent les populations. La libéralisation du compte de capital a laissé place à l'admission qu'il est nécessaire de contrôler les capitaux pour répondre à la volatilité des flux de capitaux.

### **F. Impôts et dépenses militaires**

71. Comme l'a établi l'Expert indépendant dans le rapport qu'il a présenté en 2014 au Conseil des droits de l'homme (A/HRC/27/51), les groupes de pression exercent une influence de façon antidémocratique sur les parlements pour le compte du complexe militaro-industriel et de nombreux pays consacrent une part déraisonnable de leur budget discrétionnaire à des activités liées au domaine militaire. Ayant à l'esprit que l'article 18 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques reconnaît le droit à l'objection de conscience à la guerre, on peut se demander s'il est légitime de retenir des impôts qui seront utilisés pour financer la guerre ou la recherche militaire, par exemple le développement de systèmes d'armes létales autonomes<sup>119</sup>. Au Royaume-Uni, un projet de loi parlementaire vise à reconnaître aux personnes le droit de choisir, pour des raisons morales, de ne pas faire la guerre et de ne pas payer d'impôts destinés à financer la guerre dans la mesure où, à travers ces impôts, elles financeraient ce qu'elles jugent immoral. La

<sup>117</sup> Voir [www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2016/06/ostry.htm](http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2016/06/ostry.htm).

<sup>118</sup> Voir [www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp041116](http://www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp041116); <http://www.imf.org/fr/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp040516>; et [www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp011216](http://www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp011216).

<sup>119</sup> Voir [www.unog.ch/80256EE600585943/\(httpPages\)/37D51189AC4FB6E1C1257F4D004CAF2B2](http://www.unog.ch/80256EE600585943/(httpPages)/37D51189AC4FB6E1C1257F4D004CAF2B2).

reconnaissance de ce droit par les États et l'utilisation des impôts payés par les objecteurs de conscience pour financer des mesures de prévention des conflits constitueraient une avancée majeure de la civilisation<sup>120</sup>.

## V. Conclusions

**72. L'évasion fiscale, la fraude fiscale et les paradis fiscaux privent les pays des ressources dont ils ont besoins pour s'acquitter de leurs obligations conventionnelles en matière de droits de l'homme, faire reculer la pauvreté, améliorer l'administration de la justice, garantir aux victimes de violations des droits de l'homme l'accès à des voies de recours, bâtir des infrastructures, créer des emplois et assurer une protection sociale, des services sanitaires de qualité et la gratuité de l'enseignement.**

**73. Compte tenu des impacts directs et indirects considérables des activités fiscales des sociétés nationales et internationales sur le plan socioéconomique, il convient d'adopter un instrument juridique contraignant sur la responsabilité sociale des entreprises<sup>121</sup> qui prévoit l'obligation de payer des impôts là où les bénéfices sont réalisés et l'interdiction de transférer des bénéfices. Cela encouragerait un comportement fiscal responsable ne portant atteinte ni à la stabilité financière mondiale, ni au développement, ni aux droits de l'homme.**

**74. Même si la fin des paradis fiscaux est un objectif encore lointain, les États prennent peu à peu conscience qu'il est dans leur intérêt de mettre fin progressivement à l'existence des juridictions opaques. Une convention fiscale internationale est nécessaire pour faire cesser la concurrence entre juridictions fiscales et supprimer l'opacité.**

**75. La fiscalité devrait servir à promouvoir les droits de l'homme. Il convient de réformer la politique financière et budgétaire dans l'optique de parvenir à une justice fiscale en abolissant les paradis fiscaux et les accords de complaisance, en comblant les lacunes juridiques et en refusant les procédés contraires aux bonnes mœurs et l'abus de droit<sup>122</sup>. Des politiques de**

<sup>120</sup> Voir [www.conscienceonline.org.uk/wp-content/uploads/2016/06/Taxes-for-Peace-Bill-2016.pdf](http://www.conscienceonline.org.uk/wp-content/uploads/2016/06/Taxes-for-Peace-Bill-2016.pdf): "Chaque arme fabriquée, chaque navire de guerre lancé, chaque roquette tirée vole, au final, ceux qui ont faim et n'ont pas de quoi manger, ceux qui ont froid et n'ont pas de quoi se vêtir. Ce monde armé ne dépense pas uniquement de l'argent. Il dépense la sueur de ses travailleurs, le génie de ses savants, les espoirs de ses enfants. Dwight D. Eisenhower"

<sup>121</sup> Voir la résolution 26/9 du Conseil des droits de l'homme; et [www.globalreporting.org/Pages/FR-CSX-2016.aspx](http://www.globalreporting.org/Pages/FR-CSX-2016.aspx).

<sup>122</sup> "La doctrine de l'abus de droit est un des nombreux prolongements du principe juridique de bonne foi." Sir Robert Jennings, éd., *Oppenheim's International Law*, 9<sup>e</sup> éd., p. 407. "Cette doctrine empêche une partie à un accord d'exercer ses droits d'une manière déraisonnable eu égard à l'esprit de l'accord. Fréquemment appliquée dans les tribunaux internationaux, l'intention de la doctrine de l'abus de droit est de plus en plus reconnue comme une norme de droit international." Selon Sir Hersch Lauterpacht, le concept d'abus de droit se retrouve dans la plupart des systèmes juridiques développés, et "la société n'autorise l'exercice incontrôlé des droits sans préoccupation à l'égard des conséquences sociales qu'à un stade rudimentaire dans le développement du droit". *The Development of International Law by the International Court* (1958), p. 162. Voir aussi Lauterpacht, *The Function of Law in the International Community* (1933), chap. 14 et la critique de la réédition de 2011 de cette ouvrage par Isabel Feichtner dans *European Journal of International Law*, vol. 22, n° 4 (2011), p. 1177 à 1179; G.D.S. Taylor, "The content of the rule

redistribution fiscale progressive permettront de financer les services publics essentiels qui réduiront les inégalités et la pauvreté et permettront de parvenir au développement durable.

## VI. Recommandations

76. Ayant à l'esprit l'impact de la fiscalité sur les droits de l'homme et l'ordre international, l'Expert indépendant propose le plan d'action suivant :

77. Les États devraient:

a) Créer un organe fiscal intergouvernemental sous les auspices de l'Organisation des Nations Unies, chargé de rédiger une convention des Nations Unies sur la fiscalité et la coopération internationale en matière fiscale;

b) Adopter une norme commune des Nations Unies concernant l'échange multilatéral et automatique de renseignements financiers;

c) Réaliser la transparence fiscale et financière des entreprises, notamment par la mise en place de registres publics de bénéficiaires effectifs ultimes;

d) Veiller à ce que les sociétés multinationales soient traitées comme des entités uniques exerçant des activités à l'international;

e) Promulguer une législation imposant la déclaration pays par pays et l'échange automatique et multilatéral de renseignements financiers, de façon à révéler le décalage entre le lieu effectif de l'activité commerciale et le lieu de déclaration des bénéfices et d'imposition. Les données devraient être rendues accessibles à tous afin que les citoyens puissent demander des comptes aux multinationales et aux autorités fiscales;

f) Mettre fin aux accords fiscaux de complaisance; les États membres de l'Union européenne devraient modifier le Code de bonne conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises afin d'interdire spécifiquement les accords de complaisance;

g) Mener systématiquement des évaluations d'impact sur les droits de l'homme pour surveiller les retombées aux niveaux national et international de leurs politiques et accords en matière fiscale. Ces évaluations devraient être réalisées périodiquement et faire l'objet de vérifications indépendantes;

h) Imposer des sanctions pénales aux pratiques fiscales abusives et mettre fin aux amnisties fiscales;

i) Promulguer des lois pour protéger les lanceurs d'alerte et les témoins, et faire en sorte que les personnes qui souhaitent partager des informations au sujet des pratiques fiscales de certaines entreprises portant atteinte aux droits de l'homme ne fassent pas l'objet de poursuites ou de représailles; les États devraient cesser de punir les personnes qui divulguent des informations que le public est en droit de recevoir au titre de l'article 19 du

---

against abuse of rights in international law", *British Yearbook of International Law*, vol. 46 (1972-1973), qui cite également Lauterpacht; et Alexandre Kiss, "Abuse of rights" dans R. Wolfrum (éd.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, vol. I (2012), p. 20 à 26.

Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Il faudrait adopter une charte relative aux droits des lanceurs d'alerte et un "moyen de défense fondé sur la divulgation protégée", qui prévoient la décharge de responsabilité pénale ou civile pour les divulgations protégées et la mise à disposition d'une "voie officielle" pour ces divulgations;

j) Créer une taxe sur les transactions financières et l'imposer;

k) Poursuivre les efforts de recouvrement des impôts, en imposant des amendes aux fraudeurs fiscaux, et utiliser les recettes pour s'acquitter de leurs obligations conventionnelles en matière de droits de l'homme, notamment sur le plan de l'administration de la justice, de la santé et de l'éducation. Les États devraient cesser d'imposer des "mesures d'austérité" dans le secteur social et appliquer l'austérité sur les dépenses militaires;

l) Convenir d'un taux minimum d'imposition des sociétés et endiguer la concurrence fiscale entre les pays, compte tenu du fait que cette politique favorise la corruption sous toutes ses formes et le blanchiment d'argent;

m) Effectuer des audits des banques, cabinets d'avocats et cabinets d'expertise comptable et de conseil spécialisés dans la création de sociétés anonymes, écrans ou boîtes aux lettres qui n'ont d'autre fin que l'évasion fiscale;

n) Expérimenter la procédure de plaintes interétatiques prévue à l'article 41 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et à l'article 10 1) du Protocole facultatif se rapportant au Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels à l'égard, par exemple, de la responsabilité extraterritoriale des États dans les activités des sociétés et des banques transnationales, en particulier dans les cas de pertes fiscales dues à l'activité des paradis fiscaux. Ces questions devraient systématiquement être étudiées lors de l'examen des rapports d'États parties.

78. Les parlements devraient :

a) Exercer leurs fonctions de contrôle sur les impacts des politiques fiscales sur les droits de l'homme et sur les effets des paradis fiscaux aux niveaux national et international;

b) Informer en amont leurs électeurs des objectifs et des conséquences des politiques fiscales et s'efforcer de parvenir à la justice fiscale dans leur pays et dans le monde;

c) Adopter une législation solide pour protéger les lanceurs d'alerte et les témoins de toutes représailles et de toutes poursuites judiciaires.

79. L'Assemblée générale devrait :

a) Réviser les Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme et soutenir l'adoption d'un instrument juridiquement contraignant sur la responsabilité sociale des entreprises qui interdise l'"évasion fiscale agressive", la fraude fiscale et les paradis fiscaux;

b) Soumettre les questions juridiques pertinentes à la Cour internationale de Justice pour avis consultatif.

80. La CNUCED devrait mettre au point une stratégie pour protéger la marge d'action des États dans le contrôle des flux de capitaux pour leur permettre, notamment, de limiter et d'incriminer les flux financiers illicites et la fuite des capitaux vers les paradis fiscaux, en coopération avec le Haut-Commissariat des Nations Unies aux droits de l'homme et l'Office des Nations Unies contre la drogue et le crime.

81. L'OCDE devrait faciliter le partage de renseignements collectés conformément à la NCD par la juridiction destinataire avec d'autres autorités publiques compétentes aux fins de lutte contre la corruption et le blanchiment d'argent.

82. Le Fonds monétaire international, la Banque mondiale et les banques centrales devraient refuser les prêts aux pays qui abritent des paradis fiscaux. Aucun projet lié à des entreprises ayant recours à des juridictions opaques ne devrait être subventionné.

83. Les banques nationales devraient se renseigner sur l'origine des dépôts et des investissements qu'elles gèrent et restituer aux pays d'origine les fonds illicites détenus par des sociétés et des kleptocrates.

84. La Cour internationale de Justice devrait statuer, dans un avis consultatif, que les paradis fiscaux sont contraires aux bonnes mœurs et à l'ordre public international.

85. Les membres de la société civile devraient :

a) Exiger une démocratie plus directe concernant les questions telles que la fiscalité. Ils devraient exiger une démocratie participative et dénoncer la démocratie dite "représentative" lorsque celle-ci cesse de représenter la voix du peuple et est asservie aux groupes de pression des entreprises;

b) Exiger des référendums sur les questions importantes, par exemple l'adoption d'une taxe sur les transactions financières, l'interdiction des paradis fiscaux et les dépenses militaires effrénées;

c) Exiger une réduction des dépenses militaires. Étant donné que l'article 18 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques protège le droit à l'objection de conscience, ce droit devrait aussi exempter de poursuites judiciaires les citoyens qui pratiquent la désobéissance civile pacifique et refusent de contribuer à la course aux armements et aux activités gouvernementales susceptibles de porter atteinte à l'article 6 du Pacte international, qui porte sur le droit à la vie, et contraires à l'article 20 1), qui interdit toute propagande en faveur de la guerre. Les objecteurs de conscience devraient insister pour que leurs impôts soient utilisés pour financer les politiques de prévention des conflits;

d) Les organisations non gouvernementales comme Amnesty International, Human Rights Watch, le Service international pour les droits de l'homme et la Fédération internationale des ligues des droits de l'homme devraient ajouter la justice fiscale et l'abolition des paradis fiscaux à leurs objectifs urgents.

86. Les facultés de droit et les écoles de commerce devraient:

a) Inclure l'éthique et la responsabilité sociale des entreprises comme matières obligatoires dans leurs programmes. Les associations du barreau devraient évaluer les candidats sur ces points. La profession juridique ne doit pas rester silencieuse alors que certains membres du barreau compromettent gravement les politiques sociales en créant des sociétés frauduleuses et d'autres montages destinés à l'évasion fiscale;

b) Instiller le sens des responsabilités aux étudiants, en tant que futurs avocats et personnalités d'affaires. Il faut leur apprendre qu'ils ont le devoir de servir la société et de promouvoir les droits de l'homme. Enseigner l'"évasion fiscale agressive" est contraire à l'éthique. Les étudiants doivent comprendre la différence entre bénéfice légitime et pillage de la société.

## VII. Note

87. L'Expert indépendant remercie les gouvernements, les organisations intergouvernementales, les organisations non gouvernementales, les universitaires et les experts de leurs réponses instructives à son questionnaire et tient à rendre hommage une nouvelle fois au secrétariat du Haut-Commissariat des Nations Unies aux droits de l'homme pour son dévouement, son travail acharné et sa compétence. L'Assemblée générale devrait allouer des ressources beaucoup plus importantes au Haut-Commissariat, au Conseil des droits de l'homme et à ses procédures spéciales, aux organes conventionnels et à la CNUCED.

## Annexe

### **Indice d'opacité financière 2015 du Réseau mondial pour la justice fiscale<sup>a</sup>**

---

1. Suisse
  2. Hong Kong (Chine)
  3. États-Unis d'Amérique
  4. Singapour
  5. Îles Caïmanes\*
  6. Luxembourg
  7. Liban
  8. Allemagne
  9. Bahreïn
  10. Émirats arabes unis (Doubaï)
  11. Macao (Chine)
  12. Japon
  13. Panama
  14. Îles Marshall
  15. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord
- 

\* Territoire britannique d'outre-mer. Si le Royaume-Uni, ses territoires d'outre-mer et les dépendances de la Couronne étaient évalués ensemble, ils figureraient en première place.

---

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