

**LA FISCALITÉ AU SERVICE DE LA RÉALISATION DES DROITS ÉCONOMIQUES,
SOCIAUX ET CULTURELS**

Olivier De Schutter

Mars 2018

UCL
Université
catholique
de Louvain



Institute for Interdisciplinary Research in Legal sciences (JUR-I)
Centre for Philosophy of Law (CPDR)

La Cellule de recherche interdisciplinaire en droits de l'homme (CRIDHO) a été constituée au sein du Centre de philosophie du droit, centre de recherches localisé au sein de l'Institut pour la recherche interdisciplinaire en sciences juridiques (JUR-I) de l'Université de Louvain, par des chercheurs soucieux de réfléchir le développement contemporain des droits fondamentaux à l'aide d'outils d'autres disciplines, notamment l'économie et la philosophie politique. La CRIDHO travaille sur les rapports entre les mécanismes de marché et les droits fondamentaux, aussi bien au niveau des rapports interindividuels qu'au niveau des rapports noués entre Etats dans le cadre européen ou international.

CRIDHO Working Papers

Tous droits réservés.

Aucune partie de ce document ne peut être publiée, sous quelque forme que ce soit, sans le consentement de l'auteur.

The Interdisciplinary Research Cell in Human Rights (CRIDHO) has been created within the Centre for Legal Philosophy (CPDR), a research centre located in the Institute for Interdisciplinary research in legal science (JUR-I) of the University of Louvain, by scholars seeking to understand the development of fundamental rights by relying on other disciplines, especially economics and political philosophy. The CRIDHO works on the relationship between market mechanisms and fundamental rights, both at the level of interindividual relationships as at the level of the relationships between States in the European or international context.

CRIDHO Working Papers

All rights reserved

No part of this paper may be reproduced in any form without consent of the author

La fiscalité au service de la réalisation des droits économiques, sociaux et culturels

Olivier De Schutter*

RÉSUMÉ

L'outil fiscal permet aux États de mobiliser des ressources pour investir dans la santé, l'éducation, le logement, la protection sociale, la fourniture d'eau et d'électricité ou les infrastructures de transport, toutes politiques indispensables à la réalisation des droits reconnus dans le Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels. Il permet également aux États de redistribuer les richesses des tranches les plus riches de la population vers les plus pauvres. Enfin, l'élaboration des politiques fiscales est au cœur de l'autodétermination démocratique, ce qui donne toute leur pertinence aux principes de participation et de responsabilité. Pour l'ensemble de ces raisons, les politiques fiscales peuvent être qualifiées de politiques des droits de l'homme, et doivent être évaluées comme telles.

Cet article cherche à définir le cadre normatif qui pourrait guider le Comité des droits économiques, sociaux et culturels dans son examen des politiques fiscales des États parties au Pacte. Il soutient à cet égard que quatre normes clés peuvent être considérées. Premièrement, il est nécessaire d'élargir la base imposable afin d'assurer que la fiscalité, s'ajoutant à d'autres sources de recettes publiques, soit en mesure de financer les politiques publiques soutenant la réalisation des droits économiques, sociaux et culturels – y compris l'accès aux soins de santé, à l'éducation et au logement, mais aussi à la sécurité sociale. Deuxièmement, pour accélérer la réduction de la pauvreté et garantir à chaque individu la jouissance effective des droits économiques et sociaux, les politiques fiscales doivent être suffisamment progressives, sachant qu'il existe différentes manières de définir et d'évaluer ce besoin de progressivité. Troisièmement, il faut accroître les efforts en vue de lutter contre l'évasion fiscale, qui prive l'Etat de revenus indispensable au financement de politiques publiques visant à la réalisation des droits de l'homme. Quatrièmement enfin, les exigences de participation et de responsabilité démocratique doivent être renforcées dans le domaine de la fiscalité. Cet article examine tour à tour ces composantes d'une politique fiscale conforme aux droits de l'homme, afin d'en identifier les implications potentielles.

* Professeur à l'Université de Louvain (UCL) et Membre du Comité des droits économiques, sociaux et culturels. L'auteur s'exprime à titre personnel et ses prises de position ne peuvent être attribuées au comité dont il est membre. Ce texte constitue une version française, légèrement amendée, du chapitre "Taxing for the Realization of Economic, Social and Cultural Rights" (CRIDHO Working Paper 2017/1).

La fiscalité au service de la réalisation des droits économiques, sociaux et culturels

Olivier De Schutter

1. Introduction

Peut-on évaluer de manière rigoureuse les choix budgétaires que fait un Etat, au regard de l'obligation de consacrer le "maximum de ressources disponibles" à la réalisation progressive des droits économiques, sociaux et culturels? C'est aujourd'hui la question d'interprétation la plus vive posée au Comité des droits économiques, sociaux et culturels, le comité d'experts chargé de veiller au respect du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels¹. L'interrogation n'est pas entièrement neuve². Mais elle est posée à présent en termes plus insistants, à la fois en raison de l'impact des choix macro-économiques que les Etats ont faits en réponse à la crise financière et économique déclenchée en 2009³, et parce que le "groupe de travail de pré-session" du Comité a récemment proposé une approche plus systématique de cette question. Exprimant le regret que les informations fournies par l'Afrique du Sud dans son rapport initial ne permettait pas au Comité d'apprécier si cet Etat consacre bien le "maximum de ressources disponibles" à la réalisation des droits inscrits dans le Pacte, le groupe de travail a inclus la question suivante parmi la "Liste de points" qui doit préparer le dialogue avec l'Afrique du Sud, qui doit se tenir lors de sa 64^{ème} session (17-28 septembre 2018):

Veuillez fournir des informations concernant l'évolution depuis 2007 à propos: (i) des niveaux d'inégalité, mesurés en fonction du coefficient de Gini et du ratio de Palma (comparant les revenus du décile le plus riche de la population et les revenus des 40% les plus pauvres); (ii) de la proportion du budget public qui est financé par l'impôt; (iii) des niveaux d'imposition qui s'appliquent aux profits des entreprises commerciales, aux revenus des ménages, et des taux de TVA (à l'exclusion de la TVA applicable aux produits de luxe, au tabac / à l'alcool, ou aux boissons sucrées/snacks); (iv) du pourcentage des revenus publics générés par l'impôt qui résultent de l'imposition du décile le plus riche de la population; (v) poids du budget public allant aux priorités sociales (éducation, santé, eau et sanitation, logement); et (vi) niveaux absolus des dépenses allant à ces priorités sociales, ajustés en fonction de l'inflation.⁴

¹ A.G. rés. 2200A (XXI), 21 U.N. GAOR Supp. (No. 16) à 49, doc. ONU A/6316 (1966), 993 U.N.T.S. 3, entré en vigueur le 3 janvier 1976.

² Voir par exemple, par ordre chronologique d'apparition, les monographies suivantes: Diane Elson, *Budgeting for Women's Rights: Monitoring Government Budgets for Compliance with CEDAW* (New York, UNIFEM, 2006); Mary Robinson et al. (dir.), *Budgeting for the Poor* (New York: Palgrave MacMillan, 2008); Queens University Belfast Budget Analysis Project, *Budgeting for Economic and Social Rights: A Human Rights Framework* (Belfast, QUB, 2010); Radikha Balakrishnan, Diane Elson, James Heintz et Nicholas Lusiani, *Maximum Available Resources and Human Rights: Analytical Report* (Center for Women's Global Leadership, Rutgers University, 2011); Aoife Nolan, Rory O'Connell et Colin Harvey, *Human Rights and Public Finance: Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights* (Oxford: Hart Publishing, 2013); and Rory O'Connell, Aoife Nolan, Colin Harvey, Mira Dutschke & Eoin Rooney, *Applying An International Human Rights Framework to State Budget Allocations: Rights and Resources* (London: Routledge, 2014).

³ L'Expert indépendant sur les effets de la dette extérieure sur les droits de l'homme prépare actuellement des Principes directeurs pour l'évaluation des impacts sur les droits de l'homme des réformes économiques: voir son rapport à la trente-septième session du Conseil des droits de l'Homme (doc. ONU A/HRC/37/54) (20 décembre 2017).

⁴ Comité des droits économiques, sociaux et culturels, groupe de travail de pré-session, Liste de points en lien avec le rapport initial de l'Afrique du Sud, doc. ONU E/C.12/ZAF/Q/R.1 (septembre 2017) (disponible uniquement en anglais; traduction par l'auteur). On comparera par exemple la question ainsi adressée à l'Afrique du Sud à la formulation adoptée, lors de la même session du groupe de travail de pré-session, à l'Allemagne: " Please provide information on public expenditure, as a ratio of Gross Domestic Product, in the areas relating to the Covenant rights, including social security, housing, health and education. Please also provide information on the measures taken, including those pertaining to the tax regime, to increase the resources

Cette contribution replace dans son contexte le débat sur l'évaluation des choix budgétaires de l'Etat au regard du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels. Ce traité engage chaque État partie à ce Pacte à « agir, tant par son effort propre que par l'assistance et la coopération internationales, notamment sur les plans économique et technique, *au maximum de ses ressources disponibles, en vue d'assurer progressivement le plein exercice des droits reconnus dans le présent Pacte par tous les moyens appropriés, y compris en particulier l'adoption de mesures législatives* ». ⁵ Cette clause de « réalisation progressive » est habituellement considérée comme une faiblesse – comme une sorte d'aveu du fait que, dans le régime international des droits de l'homme, les droits économiques, sociaux et culturels restent sous-évalués par rapport aux droits civils et politiques plus « classiques ». Elle peut néanmoins être aussi considérée comme un atout. En effet, en vertu de cette disposition, la manière dont les États mobilisent les ressources et définissent leurs priorités en matière de dépenses devient une question de droits de l'homme. De telles décisions ne peuvent donc dépendre des choix arbitraires et capricieux des États : elles peuvent et doivent être soumises à un examen par les instances juridictionnelles et autres organes en charge de la mise en oeuvre du Pacte relatif aux droits économiques, sociaux et culturels.

Les politiques fiscales sont des politiques des droits de l'homme⁶. Il y a trois raisons à cela. Premièrement, en recourant à l'impôt, les États peuvent mobiliser des ressources pour investir dans la santé, l'éducation, le logement, la protection sociale, la fourniture d'eau et d'électricité ou les infrastructures de transport, et par là réaliser progressivement les droits reconnus dans le Pacte, à la fois en répondant directement aux besoins de la population⁷ et en allégeant le fardeau porté par les femmes. S'ils n'avaient pas la capacité de mobiliser des recettes intérieures à travers l'outil fiscal, les États devraient réduire l'offre de ces services, ce qui affecterait particulièrement les femmes puisque – dans la répartition actuelle des rôles selon le genre qui reste dominante dans la plupart des régions du monde – ce sont toujours les femmes qui prennent soin des nourrissons, des enfants et des personnes âgées et qui vont chercher le bois de chauffage ou l'eau pour répondre aux besoins du ménage⁸. Deuxièmement, l'impôt permet aux États de redistribuer les richesses des tranches les plus riches de la population vers les groupes les plus pauvres. L'impact sur la réduction des inégalités et, par conséquent, sur la jouissance effective des droits de l'homme peut donc être important. Troisièmement enfin, l'élaboration des politiques fiscales est au centre de l'autodétermination démocratique. Du point de vue des droits de l'homme, auxquels les principes de participation et de responsabilité sont étroitement liés, *la manière* dont les décisions ont été prises pour mobiliser les ressources et adopter les budgets publics aura autant d'importance que *la nature* des décisions qui ont été arrêtées.

for the realization of the Covenant rights" (Comité des droits économiques, sociaux et culturels, groupe de travail de pré-session, Liste de points en lien avec le sixième rapport périodique de l'Allemagne, doc. ONU E/C.12/DEU/Q/R.6 (septembre 2017), para. 8).

⁵ Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels, précité (note 1), art. 2 (1) (italiques ajoutées par l'auteur).

⁶ Rapport du Rapporteur spécial sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Philip Alston, à la 29^{ème} session du Conseil des droits de l'homme (doc. ONU A/HRC/29/31) (26 mai 2015), para. 53.

⁷ Il peut être utile de rappeler que, selon le Comité des droits économiques, sociaux et culturels, un « logement convenable » est celui qui, en particulier, garantit un accès à « de l'eau potable, de l'énergie pour cuisiner, le chauffage et l'éclairage, des installations sanitaires et de lavage » et qui se situe « en un lieu où existent des possibilités d'emploi, des services de santé, des établissements scolaires, des centres de soins pour enfants et d'autres services sociaux [particulièrement parce que] le coût (en temps et en argent) des déplacements pendulaires risque de peser trop lourdement sur les budgets des ménages pauvres » (Observation générale 4, Le droit à un logement suffisant (sixième session, 1991), doc. ONU E/1992/23, annexe III at 114 (1991), para. 8, (b) et (f)).

⁸ Voir le Rapport de la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Magdalena Sepúlveda Carmona, présenté à la soixante-huitième session de l'Assemblée générale, A/68/293 (9 août 2013).

Bien sûr, la fiscalité n'est pas le seul outil dont les États disposent pour financer les politiques publiques en soutien à la réalisation des droits économiques, sociaux et culturels; pas plus qu'elle n'est le seul outil au moyen duquel les inégalités peuvent être réduites. En effet, d'autres sources importantes de recettes intérieures comprennent les droits de douane (sur les importations et les exportations), les redevances payées par les entreprises (tant nationales qu'étrangères) exploitant des ressources naturelles ainsi que les contributions qui peuvent être demandées aux utilisateurs de services publics tels que les écoles et hôpitaux. Les États peuvent également recourir à l'emprunt pour financer leurs politiques,⁹ et ils peuvent obtenir des financements auprès de la communauté internationale sous forme d'aide au développement. La position qu'occupe la fiscalité dans cette typologie est néanmoins unique : plus que toute autre source de recettes publiques, elle incarne le contrat civique entre le peuple et le gouvernement et, puisque c'est la population qui est mise à contribution, elle constitue une forte incitation à une gestion responsable des budgets publics.

Ce chapitre tente de définir le cadre normatif qui pourrait guider le Comité des droits économiques, sociaux et culturels dans son évaluation des politiques fiscales des États parties au Pacte. Il prend en compte quatre normes clés. Premièrement, il est nécessaire d'élargir la base imposable afin d'assurer que l'impôt, s'ajoutant à d'autres sources de recettes publiques, soit en mesure de financer les politiques publiques soutenant la réalisation des droits économiques, sociaux et culturels – y compris l'accès aux soins de santé, à l'éducation et au logement, mais aussi à la sécurité sociale. Deuxièmement, il faut accélérer la réduction de la pauvreté, et donc garantir à chaque individu la jouissance effective de ses droits économiques et sociaux, en s'assurant que les politiques fiscales soient suffisamment progressives. Troisièmement, il faut multiplier les efforts pour lutter contre la fraude fiscale : augmenter les niveaux d'imposition sans s'attaquer aussi à la fraude fiscale reviendrait à essayer de remplir un tonneau percé. Quatrièmement, les exigences de participation et de responsabilité démocratique doivent être renforcées dans le domaine de la fiscalité. Dans ce qui suit, l'on analyse séparément ces différentes composantes d'une politique fiscale conforme aux droits de l'homme.

2. Elargir la base imposable

En 2009, en se basant sur des données de 2000 à 2005, Martin Ravallion était arrivé à la conclusion que ce n'est qu'en appliquant des taux d'imposition « prohibitifs » (de 60% et plus, et souvent au-delà de 100%) aux personnes relativement riches (c'est-à-dire celles dont le revenu excède 13 dollars US par jour en parité de pouvoir d'achat (PPA) de 2005, ce qui correspond au niveau de consommation définissant le seuil de pauvreté dans les pays riches) qu'il serait possible pour les pays à faible revenu d'effectivement mettre fin à la pauvreté. La conclusion avait fait grand bruit à l'époque. Elle impliquait en effet que, bien qu'on puisse tenter de la combattre par d'autres approches, la pauvreté demeurerait tellement répandue dans ces pays, et la création d'emplois si notoirement insuffisante, que l'impôt ne pouvait être vu comme un moyen prometteur pour atteindre cet objectif.¹⁰ En d'autres mots, pour ces pays pauvres, la redistribution des richesses ne pouvait se substituer à la croissance économique et au soutien international : avant que les richesses puissent être redistribuées, écrivait en somme Ravallion, il fallait qu'il y ait des richesses à partager.

⁹ Bien qu'elle puisse entraîner le risque d'augmenter le déficit public annuel et, finalement, la dette publique, cette solution peut se justifier, en particulier en temps de ralentissement économique et pour autant que l'emprunt finance des politiques pouvant être considérées comme des investissements plutôt que comme une facilité permettant de faire face aux dépenses courantes. Rathin Roy et Antoine Heuty (dir.), *Fiscal Space: Policy options for financing human development* (Earthscan et PNUD, New York, 2009).

¹⁰ Martin Ravallion, "Do Poorer Countries have less Capacity for Redistribution?", Policy Research Working Paper 5046 (Washington DC: Banque mondiale, 2009).

Mais plus de dix années se sont écoulées depuis 2005, année où s'arrêtent les données de Ravallion. Or, au cours de ces années, la croissance économique a été forte dans la majorité des pays les plus pauvres : les recherches les plus récentes, utilisant une méthodologie très proche de celle de Ravallion, ont abouti à la conclusion que « sur base de leurs capacités nationales, la plupart des pays en développement ont [aujourd'hui] la surface financière nécessaire pour considérablement réduire la pauvreté aux seuils mondiaux de 1,90 USD ou 2,50 USD ». ¹¹ Pour ces pays, l'outil fiscal représente un potentiel encore relativement inexploité. Dans beaucoup de pays en développement en effet, surtout dans les pays les plus pauvres, la base imposable est très réduite et ne permet pas aux États concernés de mobiliser les ressources suffisantes à la réalisation des droits reconnus dans le Pacte. ¹² Les différences interrégionales sont énormes dans ce domaine : dans les pays développés, les recettes provenant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques représentent 8,4 pour cent du PIB alors que, dans les pays d'Amérique latine par exemple, cet impôt ne représente que 1,4 pour cent du PIB - c'est-à-dire six fois moins, en proportion de la richesse nationale. ¹³ L'on estime ainsi que « si tous les pays en développement étaient à même de prélever 15% de leur revenu national en impôts, un pourcentage minimal communément accepté (la moyenne de l'OCDE est de 37%), ils pourraient lever au moins 198 milliards USD supplémentaires par an, soit plus que l'ensemble de l'aide internationale au développement ». ¹⁴

Une action spécifique qui pourrait être entreprise pour élargir la base imposable afin de financer la réalisation des droits sociaux serait de réduire, ou d'éliminer complètement, le traitement fiscal favorable accordé aux investisseurs étrangers dans le but d'attirer des capitaux. En fait, on a fait depuis longtemps la démonstration que les exonérations fiscales ou même, plus généralement, les protections juridiques dont bénéficient les investisseurs, n'ont qu'un faible impact -- voire pas d'impact du tout -- sur la capacité du pays à attirer des investissements. ¹⁵ Les principaux déterminants de l'investissement direct étranger (IDE) sont des facteurs économiques tels que la taille du marché et le degré d'ouverture commerciale que l'on peut mesurer en termes d'exportations et d'importations par rapport au PIB total. ¹⁶ Bien que les autres variables fassent moins consensus dans la littérature, ces

¹¹ Chris Hoy et Andy Sumner, "Gasoline, Guns and Giveaways: Is there New Capacity for Redistribution to End Three Quarters of Global Poverty?", CGD Working Paper 433 (Washington, DC: Center for Global Development, 2016), at 19.

¹² Voir par exemple le Rapport du Rapporteur spécial sur le droit à l'alimentation à la treizième session du Conseil des droits de l'homme, Additif : Mission au Guatemala (3-5 septembre 2009), A/13/33/Add.4, para. 87.

¹³ Ana Corbacho, Vicente Frebes Cibils et Eduardo Lora (eds), *More than Revenue: Taxation as a development tool* (Banque interaméricaine de développement et Palgrave Macmillan, 2013), p. 115. Cette différence, en tant que mesure du degré de progressivité du régime fiscal (c'est-à-dire de sa capacité à réduire les inégalités) est à peine atténuée si l'on tient compte de la proportion que l'impôt sur le revenu des personnes physiques représente dans la charge fiscale totale : dans les pays de l'OCDE, la charge fiscale totale représente 34,8% du PIB tandis qu'elle est de 23,4% en Amérique latine. L'impôt sur le revenu des personnes physiques représente ainsi environ un quart de la charge fiscale dans les pays de l'OCDE contre seulement 5,98% dans les pays d'Amérique latine.

¹⁴ Rapport de la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Madgalena Sepúlveda Carmona, présenté à la 26^{ème} session du Conseil des droits de l'homme (A/HRC/26/28) (22 mai 2014), para. 56 (citant ActionAid, *Accounting for Poverty: How international tax rules keep people poor*, 2009, p. 5).

¹⁵ Pour un traitement plus systématique, voir Olivier De Schutter, Johan F. Swinnen et Jan Wouters, 'Introduction: Foreign Direct Investment and Human Development', in O. De Schutter et al. (dir.), *Foreign Direct Investment and Human Development. The Law and Economics of International Investment Agreements*, Routledge, London and New York, 2012, pp. 1-24. Voir aussi Banque mondiale, *Results of Investor Motivation Survey Conducted in the EAC (East African Community)*, présentation faite au Pacte fiscal international à Lusaka, Zambie (Global Tax Simplification Team, 2013), citée par l'OCDE, *Coopération pour le développement 2014. Mobiliser les ressources au service du développement durable* (Editions OCDE, Paris, 2014), p. 166 (selon laquelle « Une grande majorité d'investisseurs ayant participé aux enquêtes sur les motivations des investisseurs, menées par le Service-conseil du Groupe de la Banque mondiale sur le climat de l'investissement, affirment que, dans la plupart des cas (plus de 90 % au Rwanda, en Tanzanie et en Ouganda, par exemple), ils auraient investi même en l'absence d'incitations. »).

¹⁶ Ces dernières années, l'accent a davantage été mis sur le dernier déterminant en raison de la mondialisation et du développement de chaînes d'approvisionnement mondiales. Cependant, même à cet égard, la relation n'est en rien automatique comme l'illustre la situation des pays d'Afrique subsaharienne qui sont très ouverts au commerce mais ne sont pourtant généralement pas capables d'attirer les IED.

facteurs ainsi que la présence d'une main-d'œuvre qualifiée et relativement peu coûteuse sont plus importants pour la décision portant sur la localisation de l'investissement étranger que les garanties juridiques concernant la protection des droits des investisseurs ou même la faculté d'échapper à la double imposition par le biais de conventions visant à éviter la double imposition.¹⁷ En d'autres termes, s'il existe un moyen à travers lequel les recettes fiscales pourraient augmenter relativement sans douleur (et à un coût administratif relativement bas), c'est en augmentant les taxes dues par les entreprises étrangères opérant dans le pays ou en supprimant les échappatoires, tels que les mécanismes de transfert des prix, qui permettent à ces entreprises d'éviter de payer les taxes locales, si pas complètement, au moins dans une très large mesure.

3. Mise en œuvre de politiques fiscales progressives

L'ancienne Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme soutenait que les États devraient être encouragés à « [mettre] en place un système fiscal progressif aux réelles capacités de redistribution qui préserve et augmente progressivement les revenus des ménages les plus pauvres. [D]es mesures positives visant à aider les individus et les groupes les plus démunis qui ont souffert de discrimination historique ou persistante, telles que des subventions bien conçues ou des exemptions fiscales, ne [seraient] pas discriminatoires. En revanche, un impôt à taux unique ne serait pas propice à la concrétisation d'une égalité véritable, car [un tel taux unique] limite la fonction de redistribution de la fiscalité. »¹⁸ Son successeur dans ce mandat, Philip Alston, a davantage mis l'accent sur ce point, regrettant que nous soyons encore loin de reconnaître « que la politique fiscale constitue, à bien des égards, une politique en matière de droits de l'homme », malgré l'évidente contribution de la fiscalité à la réalisation des droits de l'homme : « Le caractère dégressif ou progressif de la structure fiscale d'un État, de même que les groupes et éléments pour lesquels sont prévues des exonérations ou des déductions, déterminent la répartition des revenus et des actifs dans la population et, partant, influent sur l'importance des inégalités et l'exercice des droits de l'homme ».¹⁹ Il est temps que ces appels soient entendus. Deux points méritent particulièrement l'attention dans l'évaluation des choix de l'Etat en matière de fiscalité et des impacts de ces choix sur la réalisation des droits humains.

a) La progressivité de l'impôt comme une exigence liée à la réalisation des droits de l'homme

Les politiques fiscales redistributives et les dépenses sociales, surtout en matière de sécurité sociale, ont joué un rôle majeur dans la réduction des niveaux d'inégalités qui ont leur source dans les revenus bruts que différents groupes de la population tirent du marché. Pour l'ensemble des pays de l'OCDE, on estime que les transferts monétaires publics, en combinaison avec l'impôt sur le revenu et les cotisations à la sécurité sociale, ont réduit les inégalités (mesurées selon le coefficient de Gini) d'environ un quart en moyenne au cours de la période allant du milieu des années 1980 à la fin des années 2000, au sein de la population en âge de travailler.²⁰ Peu de graphiques illustrent mieux cette contribution des politiques fiscales redistributives que celui présenté par l'OCDE en 2011 qui met en lumière ce qui sépare les niveaux d'inégalité provenant des seuls revenus marchands et les niveaux

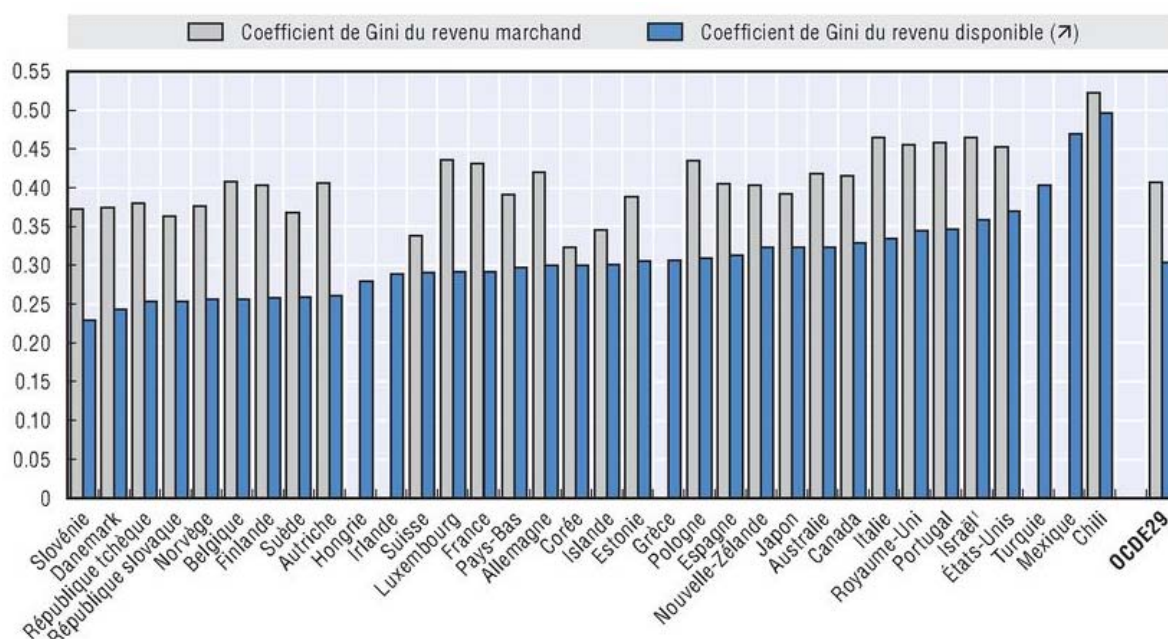
¹⁷ La littérature économique empirique confirme la suspicion exprimée par une partie de la littérature juridique (M. Sornarajah, 'State responsibility and bilateral investment treaties', *Journal of World Trade Law*, vol. 20 (1986), pp. 79–98; Jason Webb Jackee, 'Do Bilateral Investment Treaties Promote Foreign Direct Investment? Some Hints from Alternative Evidence', *Virginia Journal of International Law*, vol. 51 (2011), p. 397) : la conclusion d'accords d'investissement garantissant des droits étendus aux investisseurs paraît n'avoir qu'un impact marginal sur l'afflux d'IDE et, là où ces accords peuvent avoir un certain impact, c'est surtout afin de compenser la faible confiance qu'inspirent des cadres institutionnels médiocres, en particulier dans les pays d'Afrique subsaharienne ou dans des économies de transition évoluant rapidement vers la libéralisation des marchés.

¹⁸ Rapport de la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Madgalena Sepúlveda Carmona, présenté à la 26^{ème} session du Conseil des droits de l'homme (A/HRC/26/28) (22 mai 2014), para. 16.

¹⁹ Rapport du Rapporteur spécial sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Philip Alston, à la 29^{ème} session du Comité des droits de l'homme (A/HRC/29/31) (26 mai 2015), para. 53.

²⁰ Organisation de coopération et de développement économiques, *Toujours plus d'inégalité : Pourquoi les écarts de revenus se creusent* (OCDE, Paris, 2011).

d'inégalité résultant des revenus nets, c'est-à-dire après prise en compte des impôts et des mécanismes sociaux de redistribution.²¹ Le graphique est le suivant :



Graphique 1. Impacts sur les inégalités (coefficient de Gini) de la différence entre revenus marchands et revenus (disponibles) nets après imposition et transferts de sécurité sociale, pays OCDE, fin des années 2000 (données de 2006 à 2009 selon les données disponibles pour chaque pays).

Source : OCDE, *Toujours plus d'inégalité : Pourquoi les écarts de revenus se creusent* (2011), chap. 6, graphique 6.1.

Tant par la réduction du poids des inégalités de revenus avant impôt que par l'augmentation de la capacité fiscale de l'État, un régime fiscal progressif a un rôle important à jouer dans la réalisation des droits sociaux. Le Comité des droits économiques, sociaux et culturels a dès lors régulièrement exprimé son inquiétude face à des réformes du régime fiscal qui le rendraient moins progressif (par exemple, en déplaçant la charge fiscale des entreprises vers les familles ou en augmentant les taux de TVA sur les biens de première nécessité). Ainsi, dans ses Observations finales adressées au Royaume-Uni, le Comité exprime sa préoccupation par rapport aux modifications apportées à la politique fiscale de cet Etat, concernant notamment « le relèvement du seuil d'abattement applicable aux droits de succession et l'augmentation de la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que la réduction progressive de l'impôt sur le revenu des sociétés », toutes mesures qui, note le Comité, « affaiblissent la capacité des pouvoirs publics à faire face aux inégalités sociales persistantes et à collecter des recettes suffisantes pour atteindre l'objectif de la pleine réalisation des droits économiques, sociaux et culturels par les personnes et groupes défavorisés et marginalisés ».²²

²¹ L'estimation selon laquelle en moyenne, dans les pays de l'OCDE, impôts et politiques sociales ont permis de réduire d'un quart les inégalités qui seraient le résultat des seuls revenus du marché, ne doit pas masquer que, dans certains pays, cet effet redistributif de la fiscalité et des politiques sociales est plus élevé encore : c'est le cas dans les pays nordiques, en Allemagne ou en Belgique. D'autre part, ce calcul ne prend pas en compte la contribution de la fourniture de services publics (tels que l'eau, l'électricité ou les infrastructures de communication) à l'amélioration des conditions de vie, notamment, des groupes de la population dont le revenu monétaire est le plus faible.

²² Comité des droits économiques, sociaux et culturels, Observations finales concernant le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, E/C.12/GBR/CO/6 (14 juillet 2016), para. 16.

b) La progressivité bien comprise

Trois remarques sont à faire, cependant. Premièrement, afin d'évaluer si un Etat partie au Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels s'acquitte bien de son obligation de dédier le "maximum de ressources disponibles" à la réalisation progressive des droits du Pacte -- comme l'y engage l'article 2, para. 1er de celui-ci --, il s'impose de faire le lien entre, d'une part, la progressivité des régimes fiscaux et, d'autre part, le champ d'application et le contenu des politiques redistributives adoptées dans chaque pays. Même s'il est fortement progressif, un régime fiscal ne peut avoir un impact sur la réduction des inégalités que si le produit des impôts perçus est redistribué à travers des politiques sociales qui bénéficient aux pauvres plutôt que d'être consacré à des investissements qui permettront seulement aux riches de le devenir plus encore. Pour la réalisation effective des droits économiques, sociaux et culturels, ce qui importe, c'est la *combinaison* de la mobilisation des revenus et des choix de dépenses. Aucun de ces deux éléments pris isolément ne permettra d'évaluer si les efforts de l'État sont suffisants : tout comme il est aisé d'imaginer qu'un État ayant mis sur pied des politiques sociales généreuses destinées à s'attaquer à la pauvreté, fasse financier ces politiques principalement par les pauvres eux-mêmes (par exemple, par une augmentation des taux de TVA sur les biens de consommation courante, ou par une taxation à un taux élevé des revenus du travail, alors que les revenus du capital ne sont pas taxés ou ne le sont que faiblement),²³ il est possible qu'un État taxe les riches mais n'utilise pas les recettes ainsi générées de manière à ce qu'elles aient un impact significatif sur la réduction des inégalités.

Deuxièmement, même pour un régime fiscal progressif, la capacité de réduire les inégalités ne dépend pas uniquement des contributions *en pourcentage* de la tranche la plus riche de la population aux recettes publiques mais également des niveaux *absolus* de ces contributions : si, par exemple, le décile le plus riche de la population paie 90 pour cent de l'impôt sur le revenu perçu dans le pays, le régime fiscal peut être qualifié de progressif selon la mesure de progressivité fiscale la plus répandue connue sous le nom d'indice de Kakwani. Mais, si ces 10 pour cent les plus riches sont soumis à des taux d'imposition très bas, la capacité redistributive de l'imposition demeurera très limitée : cette capacité redistributive est représentée par un autre indice, appelé indice de Reynolds-Smolensky, qui mesure la différence dans la répartition des revenus avant et après impôt.²⁴ Une conséquence importante de cette distinction est qu'une réforme fiscale qui, à première vue, peut sembler régressive parce que la part des recettes fiscales totales payées par la tranche la plus riche de la population diminuera (ce qui, autrement dit, revient à répartir l'effort sur une tranche plus large de la population), peut néanmoins

²³ Voir par ex. le Rapport du Rapporteur spécial sur le droit à l'alimentation, Olivier De Schutter, à la treizième session du Conseil des droits de l'homme, Additif : Mission au Brésil (12-18 octobre 2009) (A/HRC/13/33/Add.6), para. 36 (en anglais) : « Le régime fiscal du Brésil reste extrêmement régressif. Les taux d'imposition sont élevés sur les biens et services et bas sur les revenus et la propriété, ce qui entraîne des résultats très inéquitables. [...] [B]ien que les programmes sociaux développés dans le cadre de la stratégie « Faim zéro » soient très ambitieux, ils sont essentiellement financés par ceux-là même qu'ils cherchent à avantager : le caractère régressif du régime d'imposition réduit sérieusement l'impact redistributif de ces programmes. Ce n'est que par une réforme fiscale qui inverserait la situation actuelle que le Brésil pourrait se présenter comme visant à réaliser le droit à une alimentation adéquate en prenant des mesures au maximum de ses ressources disponibles ».

²⁴ Les indices de Kakwani et de Reynolds-Smolensky sont apparus simultanément dans la littérature économique : voir Nanak C. Kakwani, "Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison", *The Economic Journal*, vol. 87 (345) (1977), pp. 71-80; et Morgan O. Reynolds et Eugene Smolensky, *Public Expenditures, Taxes and the Distribution of Income: The United States, 1950, 1961, 1970* (New York, Academic Press, 1977). Pour une présentation générale, voir Jonathan Houghton et Shahidur Khandker, *Handbook on Inequality and Poverty* (Washington, D.C.: Banque mondiale, 2009) (chap. 15: "The Effects of Taxation and Spending on Inequality and Poverty"). Ces différentes manières d'évaluer la contribution de la progressivité de l'impôt à la réduction des inégalités a été critiquée parce qu'elles ne tiennent pas compte, dans une perspective dynamique, des changements de revenus pouvant découler de l'introduction de réformes fiscales : voir Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín et Jesús Ruiz-Huerta, "The paradox of progressivity in low-tax countries: income tax in Guatemala", *CEPAL Review*, n° 102 (Déc. 2010), pp. 85-99.

avoir des conséquences progressives si les taux d'imposition globaux, et donc les recettes que l'État peut mobiliser, sont relevés.

Troisièmement, l'introduction d'un régime fiscal progressif pourrait avoir des effets contre-productifs s'il devait conduire à un ralentissement significatif de l'activité économique, détruisant ainsi à moyen ou à long terme la base des recettes sur lesquelles l'État peut compter pour financer ses politiques sociales. Ceci est toutefois un domaine où la persistance de certains mythes a souvent desservi le débat public. Une hypothèse en particulier, popularisée sous le nom de « courbe de Kuznets », pose que l'augmentation des inégalités est le prix inévitable à payer pour la croissance économique de telle sorte que l'introduction de politiques visant à combattre les inégalités, si elle intervient prématurément, pourrait nuire aux perspectives de développement. Cependant, le constat qu'a fait Simon Kuznets dans un article publié en 1955,²⁵ portant sur une corrélation entre croissance des inégalités et croissance du PIB, ne valait que pour les pays en développement -- pays à forte croissance, donc, et connaissant des processus d'industrialisation et d'urbanisation rapides; le constat ne peut être transposé aux économies industrielles avancées dans lesquelles ces processus de transformation structurelle sont déjà achevés. En outre, l'usage idéologique qui a été fait de son travail ne correspond pas aux résultats réels de Kuznets. Bien qu'historiquement il puisse y avoir eu corrélation entre la transformation structurelle liée à l'industrialisation et l'augmentation des inégalités, cela n'implique pas qu'une telle augmentation doive être considérée comme condition à l'industrialisation. On peut en effet imaginer que l'industrialisation aurait eu des conséquences bien moins néfastes pour la cohésion sociale, et aurait donc été bien plus soutenable, si elle avait été accompagnée de régimes redistributifs solides compensant les perdants en transférant des ressources des gagnants. Du reste, il existe aujourd'hui un consensus quant au fait que des niveaux élevés d'imposition, permettant à l'État d'adopter de solides politiques redistributives et d'assurer des services publics de haute qualité, loin d'être un obstacle à la croissance économique, en sont l'un des ingrédients. Le Fonds monétaire international (FMI) lui-même soutient que « la combinaison des effets directs et indirects de la redistribution, y compris la réduction des inégalités qui en découle, est dans une certaine mesure bénéfique à la croissance ».²⁶ Des recherches plus récentes ont d'ailleurs généralisé certains résultats (centrés, à l'origine, sur les seuls pays de l'OCDE) ayant montré que la concentration de revenus au sommet ralentit la croissance alors qu'au contraire la croissance est stimulée par l'augmentation de la part des richesses totales allant au quintile le plus bas de la population ou à la classe moyenne : les chercheurs du FMI ont donc établi « une relation inverse entre la part de revenus revenant aux 20 pourcent les plus riches et la croissance économique » :

Si la part de revenus des 20 pourcent les plus riches augmente d'un point de pourcentage, la croissance du PIB est en réalité 0,08 point de pourcentage *inférieure* durant les cinq années suivantes, ce qui tend à montrer que les avantages ne sont pas réinjectés [dans l'économie]. Par contre, une même augmentation de la part des revenus des 20 pourcent du bas de l'échelle (les pauvres) s'accompagne d'une croissance de 0,38 point de pourcentage *supérieure*. Ce rapport positif entre parts de revenus disponibles et croissance plus élevée reste valable pour les deuxième et troisième quintiles (la classe moyenne).²⁷

²⁵ Voir Simon Kuznets, "Economic Growth and Income Inequality", *American Economic Review* 45 (March 1955): 1–28.

²⁶ Jonathan D. Ostry, Andrew Berg et Charalambos G. Tsangarides, "Redistribution, Inequality and Growth", IMF Staff Discussion Note, February 2014 (Fonds monétaire international, Washington, D.C., 2014) (également cités par le Rapport de la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Madgalena Sepúlveda Carmona, présenté à la 26^{ème} session du Conseil des droits de l'homme (A/HRC/26/28) (22 mai 2014), para. 40. Voir également Andrew Berg et Jonathan D. Ostry, "Inequality and Unsustainable Growth: Two Sides of the Same Coin?", IMF Staff Discussion Note 11/08 (Fonds monétaire international, Washington, D.C., 2011).

²⁷ IMF Staff Discussion Note, *Causes and Consequences of Income Inequality: A Global Perspective* (Era Dabla-Norris, Kalpana Kochhar, Nujin Suphaphiphat, Frantisek Ricka, Evridiki Tsounta), June 2015, p. 7.

Contrairement à un préjugé répandu, il n'y a donc aucun compromis nécessaire entre le souhait compréhensible des pays à faible revenu de faire croître leur économie et la réduction des inégalités au sein de ces pays par une imposition progressive et des régimes redistributifs.

Il y a par conséquent de bonnes raisons de faire de l'adoption de régimes fiscaux progressifs une condition de la réalisation des droits économiques, sociaux et culturels et donc une obligation pour les États parties au Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels. Pourtant, pour de nombreux gouvernements, une imposition progressive ayant de puissants effets de réduction des inégalités peut se révéler difficile à mettre en œuvre. Pour des administrations fiscales faiblement outillées, les impôts indirects (tels que la TVA) sont les plus faciles à encaisser. En dépit de leurs impacts régressifs (puisque les ménages pauvres consacrent une part plus importante de leurs revenus à l'achat de biens de consommation courante²⁸), ils peuvent être dès lors, pour les gouvernements n'ayant qu'une faible capacité administrative, le moyen privilégié pour percevoir des recettes. En outre, parce que les capitaux sont plus mobiles que la main-d'œuvre et les ménages, il est tentant de réduire les niveaux d'imposition du capital, singulièrement en diminuant l'impôt des sociétés et l'impôt sur le revenu des particuliers bénéficiant des rémunérations les plus élevées,²⁹ et de compenser ces réductions par une augmentation de l'imposition des salariés et des ménages.

Cette stratégie des États, qui encourage la concurrence fiscale, repose largement sur une illusion. Plusieurs études ont démontré que les niveaux des impôts payés par les entreprises ne jouent qu'un rôle secondaire dans les décisions des investisseurs concernant la localisation de leurs investissements -- d'autant plus qu'avec la dématérialisation de l'économie, où l'économie de la connaissance se substitue progressivement à l'économie des produits, et compte tenu de la facilité avec laquelle les entreprises peuvent choisir où elles paient leurs impôts en recourant à des stratégies d'optimisation fiscale toujours plus poussées, le lieu effectif de la production correspond de moins en moins au lieu où les profits sont taxés.³⁰

Pourtant, la concurrence fiscale perdure; elle a même pris un tour nouveau, plus agressif, avec les évolutions récentes dans des pays comme les États-Unis, la France ou la Royaume-Uni. Il semble que le mythe persiste selon lequel attirer des investisseurs en diminuant l'assiette de l'impôt sur les sociétés constitue une stratégie durable, comme si l'avantage comparatif des pays consistait à faire en sorte de prolonger leur incapacité à former une main-d'œuvre hautement qualifiée, à maintenir des services publics performants et à améliorer la qualité de vie de leurs travailleurs. Cette concurrence est stimulée, il est vrai, par des indicateurs tels que le classement de la Banque mondiale sur le "Doing Business" – qui évalue si l'environnement réglementaire et fiscal favorise les investisseurs –, indicateurs qui – en contradiction pourtant avec les conclusions d'organisations comme l'OCDE et le

²⁸ Diane Elson, Radhika Balakrishnan et James Heintz, "Public Finance, Maximum Available Resources and Human Rights", in Aiofe Nolan, R. O'Connell & Colin Harvey, *Human Rights and Public Finance: Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights* (Oxford: Hart Publishing, 2013), pp. 13-39, ici p. 28; et dans le même volume, Ignacio Saiz, "Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective", pp. 77-104, ici p. 84. Il est toutefois important de noter que, bien que la TVA soit régressive lorsque les calculs portent sur le revenu (les ménages les plus pauvres y consacrent une part plus importante de leurs revenus), cette régressivité soit disparaît soit est considérablement atténuée lorsque les calculs se font sur base de la consommation : les niveaux de consommation plus importants des riches et les taux élevés de TVA sur certains produits de luxe que seuls les riches peuvent se permettre peuvent en effet amener une situation dans laquelle les riches contribuent davantage que les pauvres aux recettes de TVA. Voir Corbacho et al., *More than Revenue: Taxation as a development tool*, cité plus haut (note 13), at 167-168.

²⁹ Fonds monétaire international, Note d'orientation, *Fiscal Policy and Income Inequality*, Jan. 2014, p. 37 (estimant que les impôts sur les revenus personnels les plus élevés ont diminué d'environ 30% en moyenne depuis 1980).

³⁰ Voir les références citées plus haut, note 15; ainsi que, sur les stratégies d'évitement de l'impôt des sociétés transnationales et la concurrence fiscale entre États que ces stratégies stimulent, Gabriel Zucman, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux* (Paris, Seuil, 2017); et Eric Walravens, *Dumping fiscal. Enquête sur un chantage qui ruine nos États* (éd. Les Petits Matins, 2016).

FMI – laissent entendre que réduire l'impôt sur les sociétés reste un moyen efficace pour attirer les investissements : les pays qui réduisent leurs taux d'imposition, ou relèvent le seuil du revenu imposable, ou proposent un éventail d'exemptions plus large, sont les mieux classés dans ce curieux concours de beauté.

Ainsi, par exemple, *Paying Taxes 2017: The Global Picture*, une étude explorant un des aspects du classement "Doing Business" menée conjointement par la Banque mondiale et PwC, conclut, après avoir passé en revue les régimes fiscaux de 190 pays, que le taux d'imposition total (le poids de toutes les taxes imposées aux opérateurs économiques en % des bénéficiaires commerciaux) a diminué de 0,1% en 2015, pour s'établir à 40,6% – résultat déduit de la prise en compte de 38 territoires ayant diminué les taxes tandis que 44 autres les augmentaient (mais dans une moindre mesure).³¹ Le commentaire de la Banque mondiale inclus dans l'étude reconnaît que « Les taxes sont importantes pour le bon fonctionnement d'une économie. Elles représentent la source principale des recettes publiques fédérales et locales utilisées pour financer notamment les soins de santé, l'éducation, les transports publics, les allocations de chômage et les pensions ». ³² Pourtant, le classement envoie, au moins implicitement, un message à l'exact opposé, puisque les pays qui se trouvent les mieux classés sont ceux où les coûts pour faire des affaires diminuent : parmi les onze facteurs selon lesquels les pays sont classés dans la plus récente édition (la quatorzième du genre) du rapport "Doing Business", on trouve « les paiements, le temps et le taux d'imposition total dont une entreprise doit tenir compte pour se conformer à toutes les réglementations fiscales ainsi qu'aux procédures post-déclaration ». ³³ De plus, alors même que les impôts directs ont un potentiel de contribution à la réduction des inégalités plus important que les taxes sur la consommation (dont l'impact est généralement régressif³⁴), le rapport laisse entendre que le passage des impôts directs (tels que, en particulier, ceux sur les revenus des sociétés) à des impôts indirects constitue une tendance relativement positive : « Les taxes à la consommation, principalement sous forme de taxe à la valeur ajoutée, de taxes sur les biens et services (TPS) ainsi que de taxes sur les ventes et l'usage (TVU), ont crû pour devenir une source majeure de recettes fiscales pour des gouvernements qui, partout dans le monde, commencent à se rendre compte que taxer la consommation assure un flux de recettes fiscales plus sûr que taxer les revenus ou les bénéficiaires. Partout dans le monde, les gouvernements cherchent à percevoir une plus grande partie de leurs taxes des impôts indirects, ce qui, du point de vue des affaires, devrait être plus neutre que les impôts directs. »³⁵

³¹ Banque mondiale et PwC, *Paying Taxes 2017: The Global Picture* (World Bank Group, Washington, D.C., 2017). Assez maladroitement, ce total est obtenu en incluant dans les calculs du taux total d'imposition « la somme de toutes les différentes taxes et cotisations dues après prise en compte des déductions et exemptions admissibles et qui entrent dans cinq catégories : impôt sur les bénéfices ou impôt sur les sociétés, cotisations sociales et coûts du travail supportés par l'employeur (y compris toutes les charges obligatoires même si elles sont payées par une entité privée telle qu'un fonds de pension conventionnel), impôt foncier, taxe sur le chiffre d'affaires et autres taxes (telles que taxes communales et taxes sur les véhicules et les carburants) » (id., 91 dans l'annexe 1 sur la méthodologie). Ceci s'écarte de la pratique courante, telle que recommandée par exemple par le *Manuel de statistiques de finances publiques* du FMI qui traite les taxes pour la collecte des déchets ou la protection de l'environnement et les contributions aux fonds d'assurance santé ou de pension des employés séparément des impôts généraux. Il résulte de ce choix méthodologique que la charge fiscale imposée aux entreprises fait l'objet d'une estimation artificiellement gonflée, ce qui ne peut qu'augmenter la pression sur les gouvernements pour qu'ils réduisent les coûts pour les entreprises dans tous les domaines étudiés. Voir Jomo Kwame Sundaram et Anis Chowdhury, *World Bank Must Stop Encouraging Harmful Tax Competition*, IPS (Inter Press Service) News Agency, April 2017, disponible sur : <http://www.ipsnews.net/2017/04/world-bank-must-stop-encouraging-harmful-tax-competition/> (dernière consultation le 30 avril 2017).

³² Banque mondiale et PwC, *Paying Taxes 2017: The Global Picture*, cité plus haut (note 31), p. 20.

³³ Banque mondiale, *Doing Business 2017. Equal Opportunity for All* (World Bank Group, Washington, D.C., 2017), p. 14 (table 2.1.).

³⁴ Voir ci-dessus, note 28.

³⁵ Banque mondiale et PwC, *Paying Taxes 2017: The Global Picture*, cité plus haut (note 31), p. 82.

Le résultat de ces pressions est que nous nous trouvons face à des politiques fiscales qui, au lieu de faire davantage porter la charge de l'impôt sur les entreprises les plus florissantes et les individus les plus riches – ce qu'exigeraient aussi bien le sens commun économique que l'obligation de réalisation progressive des droits de l'homme "au maximum des ressources disponibles" que l'Etat peut mobiliser –, finissent par taxer les salariés et les consommateurs à travers la TVA et l'imposition de redevances aux utilisateurs dans des secteurs tels que la santé et l'éducation. Selon les calculs de la Banque mondiale, le taux d'imposition total payable par les entreprises sur leurs bénéfices commerciaux a diminué de 53,5% à 40,8% entre 2005 et 2015.³⁶ Quoique certains pays aient évolué en sens contraire (comme par exemple l'Argentine et le Chili en Amérique latine, la Malaisie en Asie et le Niger en Afrique), la tendance générale à la baisse est manifeste : dans de nombreux pays, l'impôt sur les sociétés a connu une réduction à deux chiffres au cours de cette période. En moyenne, les taux d'imposition totaux dans les pays de la zone euro sont passés de 51,0 % à 43,6%, une tendance qui correspond à peu près à la tendance de l'Union européenne dans son ensemble. Le phénomène est toutefois particulièrement spectaculaire dans les pays classés par les Nations unies comme étant les pays les moins avancés où le taux a en moyenne baissé de 75,4% à 44,7%; si l'on considère uniquement les pays pauvres fortement endettés, la diminution va de 81,2% à 52,7%. Voilà des Etats déjà pauvres, qui courent le risque de s'appauvrir encore, sous prétexte d'attirer des investisseurs qui, pourtant, ne viendront pas dans ces pays afin de ne pas y payer de taxes – mais plutôt, en raison des atouts géographiques du pays, ou bien parce que l'environnement macro-économique et y favorable, parce que les services publics fonctionnent, et parce que la main-d'œuvre est suffisamment qualifiée.

4. Combattre efficacement la fraude fiscale et les flux financiers illicites

La lutte contre la fraude fiscale est le troisième canal à travers lequel les politiques fiscales peuvent mieux contribuer à la réalisation des droits économiques, sociaux et culturels. Pour nombre de pays, la fraude fiscale représente une perte considérable; le problème est particulièrement important (si l'on évalue la fraude en pourcentage de leurs finances publiques) pour les pays à faible ou moyen revenu.³⁷ En 2008, Global Financial Integrity a estimé que, au cours de la période 2002-2006, les flux financiers illicites en provenance des pays en développement s'élevaient en moyenne entre 859 milliards et 1,06 billion de dollars par an.³⁸ Pour la seule Afrique, une estimation prudente est que les flux financiers illicites ont porté sur un total de 854 milliards de dollars pour la période allant de 1970 à 2008.³⁹ Durant cette période, ces fuites de capitaux ont crû de manière constante à une moyenne annuelle de 12,1 pour cent (des sommets étant atteints dans des pays producteurs de pétrole tels que le Nigéria et le Soudan au cours des périodes ayant connu une augmentation des prix du pétrole). Les conséquences en sont considérables : la même étude relevait que, fin 2008, l'impact cumulé de ces fuites financières illicites représentait pour chaque femme, homme et enfant africain une perte de 989 dollars.⁴⁰ En fait, le total des flux financiers pour la période 1970-2008 représente un montant de loin supérieur à la

³⁶ Il s'agit d'une moyenne non pondérée : dans le calcul, les petites économies comptent autant que les grandes. Pour les besoins de ce calcul, le taux d'imposition total est le « montant, exprimé en pourcentage des bénéfices commerciaux, des taxes et charges obligatoires payables par les entreprises après prise en compte des déductions et exemptions admissibles ». Pour plus de détails, voir <https://donnees.banquemondiale.org/indicateur/IC.TAX.TOTL.CP.ZS?end=2015&start=2005&view=chart> (dernière consultation le 9 septembre 2016). Certains pays ont diminué leur impôt sur les sociétés plus rapidement que d'autres : durant cette période de dix ans, l'Albanie a diminué l'impôt des sociétés de 58,2% à 36,5%, la Biélorussie de 137,3% à 51,8% et l'Ouzbékistan de 96,7% à 41,1% ; le Canada est passé de 47,5% à 21,1%, le Paraguay de 54,5% à 35,0% et la Turquie de 52,8% à 40,9%.

³⁷ Pour une évaluation utile, voir OCDE, *Coopération pour le développement 2014. Mobiliser les ressources au service du développement durable*, cité plus haut (note 15), chapitre II.13.

³⁸ Dev Kar et Devon Cartwright-Smith, *Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2002-2006* (Global Financial Integrity, Washington DC, décembre 2008).

³⁹ Dev Kar et Devon Cartwright-Smith, *Illicit Financial Flows from Africa: Hidden Resource for Development* (Global Financial Integrity, Washington DC, 2010).

⁴⁰ Dev Kar et Devon Cartwright -Smith, *Illicit Financial Flows from Africa: Hidden Resource for Development*, cité à la note précédente, p. 12.

dette extérieure de tous les pays africains (qui était de 279 milliards de dollars en 2008). Autrement dit, tenant compte des flux financiers illicites, l'Afrique est un créancier net pour le reste du monde et, si l'on s'était attaqué à ces flux illicites, environ 600 milliards de dollars auraient pu être mobilisés pour combattre la pauvreté dans le continent.⁴¹ 60 à 65 pourcent du total des flux financiers illicites proviennent de la fraude à l'impôt sur les bénéfices commerciaux liée à une surfacturation des importations et à une sous-facturation des exportations sur les documents de douane – ce qu'on appelle la manipulation des prix de transfert –, entraînant de ce fait un transfert illégal de capitaux vers l'étranger. Quoique la situation soit particulièrement troublante en Afrique, ce continent n'est pas le seul à cet égard. Ainsi, selon la Banque interaméricaine de développement, les taux de fraude en matière d'impôt sur les revenus des personnes et des entreprises s'élèvent en moyenne à 50 pour cent dans 10 pays latino-américains représentatifs, le Guatemala étant largement en tête avec un taux de fraude de 70 pour cent.⁴²

Cette situation est actuellement qualifiée de prioritaire dans différents documents exprimant un consensus entre gouvernements. Dans le programme d'action d'Addis-Abeba adopté en juillet 2015 lors de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, les Chefs d'État et de gouvernement et Hauts-représentants présents « [ont] constat[é] que des ressources publiques intérieures supplémentaires appréciables, complétées au besoin par une aide internationale, seront d'importance critique pour le développement durable et pour atteindre les Objectifs de développement durable »; ils se sont engagés à « améliorer l'administration fiscale, par des systèmes fiscaux modernisés et progressifs, par une politique fiscale mieux conçue et par une collecte plus efficace des impôts ».⁴³ Ils ont en outre affirmé leur volonté de renforcer « l'équité, la transparence, l'efficacité et le rendement de notre fiscalité, notamment en élargissant l'assiette fiscale et en continuant de nous efforcer à intégrer le secteur informel dans l'économie formelle, en fonction des caractéristiques de chaque pays ».⁴⁴ Bien qu'ils ne soient pas explicitement définis comme étant une exigence des droits de l'homme, ces engagements doivent être considérés comme une composante de l'obligation de réalisation progressive.

a) Renforcer la capacité à collecter l'impôt

Afin de lutter efficacement contre la fraude fiscale, un renforcement de l'administration fiscale (en affectant suffisamment de personnel et de ressources à cet effet) est nécessaire.⁴⁵ A cet égard, le Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance de l'Afrique établi sous les auspices de l'Union africaine et de la Commission économique des Nations unies pour l'Afrique a recommandé en particulier d'« acquérir les capacités nécessaires, établir ou renforcer les institutions voulues, notamment en créant des services de détermination des prix de transfert et en dégageant des ressources pour assurer leur bon fonctionnement », et de « tenir les entreprises multinationales comptables de pratiques frauduleuses en créant des règles pour le transfert des fonds et les pratiques commerciales ».⁴⁶ Ceci doit également être traité prioritairement car l'incapacité de s'attaquer

⁴¹ C'était aussi la conclusion à laquelle sont arrivés Léonce Ndikumana et James K. Boyce, *New Estimates of Capital Flight from Sub-Saharan African Countries: Linkages with External Borrowing and Policy Options* (University of Massachusetts, Amherst, April 2008).

⁴² Ana Corbacho, et al. (dir.), *More than Revenue: Taxation as a development tool*, citée plus haut (note 13), p; 121 (fig. 7.4.). Ces estimations sont basées sur des données pour la période 2003-2010 et portent sur différentes années pour les différents pays (pour le Guatemala, par exemple, l'année de référence est 2006). Elles doivent donc être considérées avec prudence comme source de comparaisons entre pays. Elles donnent toutefois une idée de l'ampleur du problème.

⁴³ Document final de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement (Addis-Abeba, Ethiopie, 13-16 juillet 2015) approuvé par l'Assemblée générale [des Nations unies] dans sa résolution 69/313 du 27 juillet 2015, para. 22.

⁴⁴ Id.

⁴⁵ Rapport de la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Madgalena Sepúlveda Carmona, présenté à la 26^{ème} session du Conseil des droits de l'homme (A/HRC/26/28) (22 mai 2014), para. 57.

⁴⁶ Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, *Flux financiers illicites* (2014), p. 68.

efficacement à la fraude fiscale a des impacts régressifs qui affectent les pauvres de manière disproportionnée :

Les particuliers fortunés et les grandes entreprises ont [...] davantage de moyens d'échapper aux impôts car ils peuvent s'offrir les services de conseillers fiscaux, de juristes et de comptables (dont les conseils et l'aide ne sont pas nécessairement toujours appropriés) et ouvrir des comptes bancaires non déclarés à l'étranger, dans des pays à faible taux d'imposition. La fraude fiscale des entreprises et des particuliers fortunés oblige les gouvernements à se procurer des rentrées fiscales par d'autres moyens : souvent par des impôts dégressifs, dont les pauvres supportent la plus lourde charge. Par conséquent, si les États ne luttent pas contre la fraude fiscale, il est probable qu'ils favorisent de manière disproportionnée les particuliers fortunés au détriment des plus défavorisés. Surveiller, prévenir et punir la fraude est donc indispensable pour être en accord avec les principes relatifs aux droits de l'homme et améliorer les effets redistributifs des systèmes fiscaux.⁴⁷

Combattre les flux financiers illicites relève donc des droits de l'homme. En effet, « reconnaissant que la fuite illicite des capitaux à partir d'Afrique entrave la capacité des États parties à mettre en exécution la Charte africaine des droits de l'homme et des peuples et à atteindre les objectifs du Millénaire pour le Développement », la Commission africaine des droits de l'homme et des peuples a appelé les États parties à la Charte africaine des droits de l'homme et des peuples « à examiner leurs législations fiscales nationales et les politiques fiscales en vue de prévenir la fuite illicite des capitaux en provenance d'Afrique ».⁴⁸

b) Le rôle des obligations extraterritoriales en matière de droits de l'homme

Renforcer les institutions nationales chargées de lutter contre la fraude fiscale est essentiel, mais ne suffira pas. Les efforts déployés au plan national ne seront pleinement efficaces que s'ils sont soutenus par un effort de coopération internationale, fondé sur le respect par chaque Etat de ses obligations extraterritoriales en matière de droits de l'homme.⁴⁹ Les formes classiques de coopération internationale ont un rôle à jouer à cet égard, notamment à travers les stratégies d'« aide à la fiscalité » qui visent à soutenir les institutions locales chargées de la collecte de l'impôt⁵⁰. Mais pareilles formes de soutien resteront elles-mêmes insuffisantes si elles ne s'accompagnent pas de réformes dans les pays où aboutissent les flux financiers illicites provenant de la fraude fiscale ou d'autres formes de criminalité économique telle que la corruption. Cela concerne en particulier les pays dans lesquels la question des paradis fiscaux n'est actuellement pas abordée ou dont la législation en matière de secret bancaire facilite la fraude fiscale. Comme l'a souligné la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme : « À titre individuel, les pays, en particulier ceux à faible revenu, sont fortement limités quant aux mesures qu'ils peuvent prendre seuls pour lutter contre la fraude fiscale. Les flux financiers illicites ont, par nature, une dimension internationale et dépassent par conséquent la capacité de lutte d'un seul État. L'existence de centres financiers extraterritoriaux (paradis fiscaux),

⁴⁷ Rapport de la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Madgalena Sepúlveda Carmona, présenté à la 26^{ème} session du Conseil des droits de l'homme (A/HRC/26/28) (22 mai 2014), para. 60.

⁴⁸ Résolution adoptée par la Commission lors de sa 53^{ème} session ordinaire, 23 avril 2013.

⁴⁹ Les Principes de Maastricht relatifs aux obligations extraterritoriales des États dans le domaine des droits économiques, sociaux et culturels visent à rassembler les contributions relativement disparates d'organes judiciaires et non judiciaires dans le domaine en évolution rapide de la législation des droits de l'homme. Ils ont été approuvés le 28 septembre 2011 par plusieurs organisations non gouvernementales et des experts des droits de l'homme, dont des titulaires de mandat au titre des Procédures spéciales du Conseil des droits de l'homme. Voir Olivier De Schutter, et al., "Commentary to the Maastricht Principles on Extraterritorial Obligations of States in the area of Economic, Social and Cultural Rights", *Human Rights Quarterly*, vol. 34 (2012), pp. 1084-1171.

⁵⁰ Voir à ce sujet OCDE, *Tax and Development: Aid Modalities for Strengthening Tax Systems* (OECD Publishing, Paris, 2013).

qui proposent des taux d'imposition nuls ou faibles ainsi que le secret, constitue un élément fondamental. »⁵¹

Certains indices encourageants tendent à montrer que les gouvernements accordent enfin à ces questions l'attention qu'elles méritent. En 2010, la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, résultat d'un effort conjoint de l'OCDE et du Conseil de l'Europe remontant à 1988, a été amendée afin de permettre la participation de pays en développement. Le nouveau texte a été ouvert à la signature le 1^{er} juin 2011. Il concerne aujourd'hui 109 juridictions, y compris 15 juridictions couvertes par extension.⁵² Il prévoit différentes formes de coopération administrative entre les États pour l'évaluation et la collecte de l'impôt facilitant l'échange d'informations et le recouvrement des créances fiscales étrangères dans le but de soutenir les efforts des États dans leur lutte contre l'évasion et la fraude fiscales. Parallèlement, le G20 a identifié l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) comme étant un obstacle majeur à la justice fiscale dans le monde : la capacité des États à lever des recettes est entravée du fait que les entreprises multinationales tirent avantage des différences entre les taux d'imposition en transférant artificiellement leurs bénéfices d'un pays à un autre plutôt que de les déclarer (et de payer l'impôt correspondant) là où leurs activités productives ont lieu. Afin de s'attaquer à ce problème, l'OCDE a adopté en 2013 un plan d'action en 15 points⁵³, qui doit être progressivement mis en œuvre au cours des quelques prochaines années.

Les organes des traités des Nations unies relatifs aux droits de l'homme ont insisté plus nettement, au cours des dernières années, sur la nécessité de ces efforts au regard de l'obligation de réalisation des droits de l'homme. Ainsi en 2016, le Comité des droits économiques, sociaux et culturels a-t-il pu noter dans ses Observations finales concernant le Royaume-Uni que « la législation sur le secret des transactions financières [permettant aux territoires d'outre-mer et dépendances de la Couronne] et la réglementation permissive régissant l'impôt sur les sociétés réduisent la capacité de l'État partie ainsi que d'autres États de remplir leur obligation d'agir au maximum de leurs ressources disponibles afin d'assurer l'exercice des droits économiques, sociaux et culturels », et il a pu lui recommander d'« intensifier ses efforts, en coordination avec les territoires d'outre-mer et les dépendances de la Couronne, pour combattre l'évasion fiscale à l'échelon mondial ».⁵⁴

Le Comité des droits économiques, sociaux et culturels n'a pas été le seul à s'exprimer en ce sens. Quelques mois après que cette recommandation ait été adressée au Royaume-Uni, le Comité pour l'élimination de la discrimination à l'égard des femmes recommandait que la Suisse « procède à des évaluations d'impact indépendantes, participatives et périodiques des effets extraterritoriaux de ses politiques de secret financier et d'impôt sur les sociétés sur les droits et l'égalité véritable des femmes, en veillant à ce que ces évaluations soient menées de manière impartiale et que la méthodologie et les résultats soient rendus publics ».⁵⁵ Cette recommandation fait suite à un rapport⁵⁶ présenté par

⁵¹ Rapport de la Rapporteuse spéciale sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Madgalena Sepúlveda Carmona, présenté à la 26^{ème} session du Conseil des droits de l'homme (A/HRC/26/28) (22 mai 2014), para. 61.

⁵² Ainsi, Anguilla, les Bermudes, les Îles Vierges britanniques, les Îles Caïmans, Gibraltar, Guernesey, l'île de Man, Jersey, Montserrat et les Îles Turks-et-Caïcos sont par extension rattachés au Royaume-Uni ; Aruba, Curaçao et Saint-Martin, les deux derniers anciennement parties des Antilles néerlandaises, sont par extension rattachés aux Pays-Bas et les Îles Féroé au Danemark.

⁵³ OCDE, *Coopération pour le développement 2014. Mobiliser les ressources au service du développement durable*, cité plus haut (note yyy), pp. 183-193.

⁵⁴ Comité des droits économiques, sociaux et culturels, Observations finales concernant le sixième rapport périodique du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (doc. ONU E/C.12/GBR/CO/6 (14 juillet 2016), para. 16-17.

⁵⁵ Comité sur l'élimination de la discrimination à l'égard des femmes, Observations finales sur le rapport unique tenant lieu des quatrième et cinquième rapports périodiques de la Suisse (doc. ONU CEDAW/C/CHE/CO/4-5) (25 novembre 2016), para. 41.

⁵⁶ Alliance Sud, Centre for Economic and Social Rights, Global Justice Clinic of New York University School of Law, Public Eye and Tax Justice Network, *Swiss Responsibility for the Extraterritorial Impacts of Tax Abuse on Women's Rights*, 2 novembre 2016, disponible (en anglais) sur :

une coalition d'organisations non gouvernementales et une clinique des droits de l'homme montrant comment l'évasion fiscale internationale pratiquée par des entreprises et des particuliers (sous différentes formes, y compris « le controversé glissement fiscal, la sous-déclaration frauduleuse de la valeur des opérations imposables et l'usage de comptes offshore pour dissimuler des revenus imposables »⁵⁷) a un impact sur la capacité des pays en développement à protéger et à réaliser les droits des femmes. Comme l'explique le rapport :

La perte de revenus du fait de la fraude fiscale transfrontalière contribue au sous-financement de services, d'institutions et d'infrastructures essentiels dont dépendent les femmes, allant des soins de santé et de l'éducation aux tribunaux publics et aux systèmes de transport, ainsi que de programmes spécifiquement conçus pour protéger et promouvoir les droits des femmes. Des dépenses inadéquates dans les services sociaux peuvent avoir de lourdes conséquences particulièrement pour les femmes car c'est à elles qu'échoit habituellement la charge des soins aux proches et des travaux non rémunérés lorsque les institutions publiques font défaut.⁵⁸

La coopération au développement peut en outre soutenir les efforts déployés au niveau local pour lutter contre les flux financiers illicites. En 2011, près de 11% de l'aide au développement des pays de l'OCDE étaient consacrés à ces efforts, par exemple à travers des programmes visant à renforcer l'autorité judiciaire ou les instances de lutte contre la corruption.⁵⁹ De telles interventions peuvent être très efficaces : au Kenya, un programme de soutien de 20.000 dollars US a permis d'augmenter les recettes fiscales de 33 millions de dollars en une année (2012-2013), ce qui représente un retour de 1.650 dollars pour chaque dollar dépensé.⁶⁰ Pourtant, ici aussi, de tels efforts pourraient aller plus loin. Le personnel des instances publiques concernées pourrait être formé afin de contribuer aux enquêtes en matière de criminalité économique et de récupération d'actifs. Les pays en développement pourraient être encouragés à en faire une priorité politique. Le soutien aux organisations de la société civile agissant comme lanceurs d'alerte pour dénoncer la corruption ou la fraude fiscale pourrait être accru.⁶¹

c) Le rôle du secteur privé : les institutions financières

Bien que la responsabilité première de la lutte contre les flux financiers illicites incombe aux gouvernements, le secteur privé – les banques et les autres institutions financières – a également un rôle à jouer dans ce domaine. Il est permis de soutenir que ne pas s'acquitter de leurs responsabilités à cet égard constitue, dans le chef de ces entités, une violation de leurs engagements en matière de droits de l'homme. Les Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme⁶² mettent

http://chrgj.org/wp-content/uploads/2016/11/switzerland_cedaw_submission_2nov2016.pdf (dernière consultation le 20 décembre 2016).

⁵⁷ Id., p. 1.

⁵⁸ Id., p. 2.

⁵⁹ OCDE, *Flux financiers illicites en provenance des pays en développement : Évaluation des mesures prises par l'OCDE* (OECD Publishing, Paris, 2014).

⁶⁰ OCDE, *Coopération pour le développement 2014. Mobiliser les ressources au service du développement durable*, cité plus haut (note 15), page 186.

⁶¹ OCDE, *Coopération pour le développement 2014. Mobiliser les ressources au service du développement durable*, cité plus haut (note 15), pp. 179-181.

⁶² Les Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme ont été approuvés le 16 juin 2011 par le Conseil des droits de l'homme lors de sa dix-septième session, par la résolution 17/4 (pour le texte des Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme, voir doc. ONU A/HRC/17/31). Ils clarifient le contenu du cadre de référence « protéger, respecter et réparer » définissant les obligations respectives des États et des entreprises. A propos des Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme, voir, entre autres, Surya Deva et David Bilchitz (dir.), *Human Rights Obligations of Business. Beyond the Corporate Responsibility to Respect?* (Cambridge Univ. Press, 2013) ; sur le devoir de diligence concernant la responsabilité du respect des droits de l'homme, voir Olivier De Schutter, Anita Ramasastry, Mark Taylor et Robert Thompson, *Human Rights Due Diligence: The Role of States (La diligence raisonnable en matière de droits humains : Le rôle des États)* (International Corporation Accountability Roundtable, European Coalition for Corporate Justice and Canadian Network for Corporate Accountability, 2012).

en avant une "responsabilité" des entreprises de respecter les droits de l'homme -- la terminologie a été soigneusement choisie afin de ne pas suggérer que les entreprises se verraient imposer des obligations directement en droit international. Cette responsabilité implique notamment que ces entreprises fassent preuve de « diligence raisonnable pour s'assurer de ne pas porter atteinte aux droits d'autrui et de parer aux incidences négatives dans lesquelles elles ont une part »⁶³: elles doivent mettre en place « un processus de diligence raisonnable afin d'identifier leurs incidences sur les droits de l'homme, prévenir ces incidences et en atténuer les effets, et rendre compte de la manière dont elles y remédient. »⁶⁴ Suite à leur révision en mai 2011 destinée à y insérer un chapitre sur les droits de l'homme (chapitre IV) -- révision elle-même inspirée par l'adoption, alors imminente, des Principes directeurs sur les entreprises et les droits de l'homme des Nations Unies --, les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales incluent également la diligence raisonnable dans la définition de la responsabilité des entreprises commerciales au regard des droits de l'homme.

De telles obligations en matière de diligence raisonnable exigent des entreprises qu'elles prennent des mesures pour s'assurer que leurs clients n'échappent pas à leur devoir de payer l'impôt là où se situe leur résidence fiscale. Cette interprétation est confirmée par le Principe 17 des Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme qui prescrit que la diligence raisonnable en matière de droits de l'homme devrait « viser les incidences négatives sur les droits de l'homme que l'entreprise peut avoir ou auxquelles elle peut contribuer par le biais de ses propres activités, *ou qui peuvent découler directement de ses activités, produits ou services par ses relations commerciales* » (nous plaçons l'accent). De même, les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales posent que les entreprises commerciales domiciliées dans des pays membres de l'OCDE devraient « s'efforcer de prévenir et d'atténuer les incidences négatives sur les droits de l'homme directement liées à leurs activités, leurs biens ou leurs services *en raison d'une relation d'affaires avec une autre entité*, même si elles ne contribuent pas à ces incidences ». Comme expliqué dans le commentaire relatif à ce principe (au paragraphe 43), cela implique que

une entreprise, agissant seule ou en coopération avec d'autres entités, le cas échéant, ... exerce son pouvoir pour convaincre l'entité qui a une incidence négative sur les droits de l'homme d'empêcher ou d'atténuer cette incidence. Les « relations d'affaires » d'une entreprise englobent les relations avec ses partenaires commerciaux, les agents de sa chaîne d'approvisionnement, d'autres acteurs non publics et des agents de l'État directement liés à ses activités commerciales, biens ou services. Parmi les facteurs qui entreront en ligne de compte pour déterminer l'action appropriée à engager en pareilles situations figurent le pouvoir exercé par l'entreprise sur l'entité concernée, l'importance de cette relation pour l'entreprise, la gravité de l'incidence, et le point de savoir si la rupture de la relation avec l'entité aurait en soi une incidence négative sur les droits de l'homme.

Les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales posent également que les entreprises devraient « encourager dans la mesure du possible leurs partenaires commerciaux, y compris leurs fournisseurs et leurs sous-traitants, à appliquer des principes de conduite responsable conformes aux Principes directeurs. »⁶⁵

Sans accès à un mécanisme de blanchiment d'argent, les acteurs économiques seront moins tentés de violer leurs obligations fiscales: de là découlent les responsabilités des banques et autres institutions

⁶³ A/HRC/17/31, para. 6.

⁶⁴ Pour une description plus détaillée de ce que cela implique, voir le Principe 17 des Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme.

⁶⁵ Principes directeurs à l'intention des entreprises multinationales (tels que révisés le 25 mai 2011), II. Principes généraux, para. 13.

financières visant à garantir qu'elles soutiennent les efforts des gouvernements pour lutter contre l'évasion fiscale. Pourtant, l'organisation non gouvernementale Global Witness et d'autres ont dénoncé le fait que de nombreuses réglementations destinées à combattre le blanchiment sont ignorées ou contournées par certains acteurs financiers.⁶⁶ Les pays en développement paient le prix de cette complicité des opérateurs financiers dans l'évasion fiscale : en 2015, l'Office des Nations unies contre la drogue et le crime estimait que le blanchiment d'argent représentait chaque année l'équivalent de 2 à 5% du PIB total, soit de 800 milliards à 2 billions de dollars.⁶⁷

Plusieurs initiatives ont été lancées afin de sensibiliser les acteurs financiers privés à leurs responsabilités. En particulier, le Groupe d'action financière (GAFI), un organe intergouvernemental indépendant créé en 1989 en appui de la lutte contre le blanchiment d'argent, a adopté des *Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération* (normes LBC/FT). Initialement élaborées en 1990, ces recommandations aux gouvernements ont été mises en jour régulièrement depuis, et elles sont adoptées à ce jour par 180 pays.⁶⁸ L'on ne saurait évidemment décrire ici toutes les recommandations dans le détail. L'on peut relever cependant que ces recommandations prévoient l'obligation pour les institutions financières de prendre des mesures de vigilance à l'égard de leur clientèle lorsqu'elles établissent des relations d'affaires avec de nouveaux clients ou lorsqu'elles effectuent des opérations occasionnelles, soit parce qu'elles atteignent un certain niveau, soit parce qu'il y a suspicion de blanchiment d'argent ou de financement du terrorisme. Ce devoir de vigilance implique d'identifier le client et de vérifier son identité ; d'identifier le « bénéficiaire effectif » et de « prendre des mesures raisonnables pour vérifier son identité de sorte que l'institution financière a l'assurance de savoir qui est le bénéficiaire effectif », afin d'éviter le recours à des prête-noms ou à des sociétés-écran. Si le client est une entreprise, cela implique d'en comprendre la structure de propriété pour déterminer qui est « derrière » cette structure, « de comprendre et, ..., obtenir des informations sur l'objet et la nature envisagée de la relation d'affaires », « d'exercer une vigilance constante à l'égard de la relation d'affaires et assurer un examen attentif des opérations effectuées pendant toute la durée de cette relation d'affaires, afin de s'assurer qu'elles sont cohérentes avec la connaissance qu'a l'institution financière de son client et des activités commerciales et du profil de risque de ce client, ce qui comprend, le cas échéant, l'origine des fonds ».⁶⁹

Les recommandations du GAFI portant sur la nécessité de rechercher des informations sur les bénéficiaires effectifs sont particulièrement importantes. Un obstacle majeur à l'application concrète des réglementations anti-blanchiment est en effet que l'identité des véritables propriétaires des entreprises peut rester cachée ou peut n'être connue des autorités du pays A (où l'entreprise est enregistrée et a son siège social) qu'en demandant cette information au pays B (d'où l'entreprise est administrée). Relevant que, dans de nombreux cas, certaines institutions financières ne cherchent pas à identifier le bénéficiaire effectif lorsqu'elles établissent une relation d'affaires, les auteurs de l'étude de 2011 de la Banque mondiale sur le blanchiment des produits de la criminalité économique soulignent la nécessité d'imposer des obligations de vigilance aux banques et autres intermédiaires

⁶⁶ Global Witness, *Undue Diligence. How banks do business with corrupt regimes* (2009).

⁶⁷ Voir <https://www.unodc.org/unodc/en/money-laundering/globalization.html> (dernière consultation le 28 février 2016). Ce montant recouvre le montant total des sommes d'origine suspecte qui sont recyclées: ceci inclut les sommes non déclarées à l'administration fiscale, mais aussi les produits du crime ou de trafics illégaux.

⁶⁸ Pour le texte des recommandations, voir : http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/Recommandations_GAFI.pdf

⁶⁹ Recommandation 10.

financiers tels que les prestataires de services aux trusts et aux sociétés.⁷⁰ L'étude relève que cela conduit à imposer aux prestataires de services qu'ils « collecte[nt] des informations et [fassent] preuve de vigilance dans des matières à propos desquelles ils préféreraient rester ignorants » : « si un prestataire de services est obligé de rassembler des informations complètes en rapport avec le devoir de vigilance, il devient impossible pour l'intermédiaire de légitimement plaider l'ignorance quant au contexte du client ou à la source de ses fonds ». ⁷¹ De plus, la collecte de telles informations par les intermédiaires financiers facilite les investigations en fournissant aux enquêteurs une source adéquate de précieux renseignements.

Même en ignorant le fait qu'elles ne sont pas complètement mises en œuvre dans les pays participants, loin s'en faut, les normes LBC/FT ne suffisent pas à combattre efficacement la pratique largement répandue de la fraude fiscale. Des failles subsistent, par exemple, dans l'exécution du devoir de vigilance des institutions financières pour assurer qu'elles identifient le bénéficiaire effectif. Premièrement, lorsque des enquêteurs demandent à avoir accès à des informations détenues par un avocat, le secret professionnel de l'avocat et le respect de la confidentialité de sa communication avec le client (*legal privilege*) sont invoqués pour s'y opposer et soustraire ces informations à l'examen. Un tel obstacle devrait être levé lorsque les circonstances le justifient : l'étude de 2011 de la Banque mondiale déjà évoquée plus haut note que de nombreuses juridictions ont introduit des exceptions au *legal privilege* « dans des cas où l'avocat agit en qualité d'intermédiaire financier ou en toute autre capacité strictement fiduciaire ou transactionnelle plutôt qu'en qualité de représentant juridique ». ⁷² Deuxièmement, une coopération internationale est essentielle au succès des modalités relatives à l'identification du bénéficiaire effectif : afin d'éviter les coûts considérables qu'implique la demande d'informations concernant le « véritable propriétaire » d'une entreprise adressée aux autorités d'un pays autre que celui où cette entreprise est enregistrée, les autorités sont encouragés à adopter une réglementation assurant que les informations concernant la propriété véritable de toute entité constituée sous leur juridiction soient disponibles entre les mains d'une personne *résidant* dans ce pays. ⁷³

Cependant, pour que les normes LBC/FT soient vraiment efficaces, les incitants auxquels sont soumis les gestionnaires de fonds devraient être alignées sur les obligations juridiques imposées aux

⁷⁰ E. van der Does de Willebois, E. M. Halter, R.A. Harrison, Ji Won Park et J.C. Sharman, *The Puppet Masters. How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It* (Stolen Asset Recovery Initiative, The World Bank / UNODC, 2011).

⁷¹ E. van der Does de Willebois, et al., *The Puppet Masters*, cité à la note précédente, p. 5.

⁷² Id., p. 6. La Directive de 2015 de l'UE relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme stipule à cet égard que, alors que les « entités assujetties » qui « sa[ven]t, soupçonne[nt] ou [ont] des motifs raisonnables de soupçonner que des fonds [...] proviennent d'une activité criminelle ou sont liés au financement du terrorisme » doivent faire part de leur soupçons aux autorités, cela peut ne pas être applicable « aux notaires, aux membres des autres professions juridiques indépendantes, aux auditeurs, aux experts-comptables externes ni aux conseillers fiscaux, *uniquement dans la stricte mesure où* cette exemption concerne des informations qu'ils reçoivent de l'un de leurs clients ou obtiennent sur l'un de leurs clients, lors de l'évaluation de la situation juridique de ce client ou dans l'exercice de leur mission de défense ou de représentation de ce client dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une procédure, que ces informations soient reçues ou obtenues avant, pendant ou après cette procédure » (italiques ajoutées par l'auteur) : voir Directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) no 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission (JO L 141, 5.6.2015, p. 73), art. 34(2).

⁷³ E. van der Does de Willebois, et al., *The Puppet Masters*, cité à la note 70, p. 7. C'est la raison pour laquelle la Directive de 2015 de l'UE relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme stipule que les États membres de l'UE doivent s'assurer que « les sociétés et autres entités juridiques constituées sur leur territoire aient l'obligation d'obtenir et de conserver des informations adéquates, exactes et actuelles sur leurs bénéficiaires effectifs, y compris des précisions sur les intérêts effectifs détenus » : voir art. 30(1) de la Directive de 2015 de l'UE relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, citée plus haut, note yyy.

institutions financières elles-mêmes. En effet, tant que les autorités chargées des poursuites hésiteront à imposer des sanctions aux dirigeants des banques eux-mêmes en tant que personnes, ces dirigeants resteront enclins à traiter le risque que leur institution soit sanctionnée pour défaut de vigilance concernant des opérations portant sur des fonds d'origine suspecte comme étant un simple « risque commercial » – un risque qu'il peut valoir la peine de courir, donc, tant que les bénéficiaires escomptés l'emportent sur les coûts potentiels pour l'institution. Il est toutefois encourageant de constater que, ces dernières années, les autorités chargées des poursuites (singulièrement aux États-Unis) semblent avoir davantage la volonté d'imposer des sanctions non seulement aux institutions financières mais aussi aux personnes qui y travaillent – quoique les cadres intermédiaires soient plus fréquemment ciblés que les personnes se situant au sommet de la hiérarchie des établissements bancaires, tels que les PDG ou les membres du conseil d'administration.⁷⁴

5. Participation et responsabilisation en matière de politiques fiscales

Dans la définition d'une politique fiscale conforme aux exigences des droits de l'homme, la dimension procédurale enfin ne peut être ignorée. Après avoir exprimé son inquiétude à propos des réformes fiscales introduites par le Royaume-Uni, telles que le relèvement du seuil pour le paiement des droits de succession et les augmentations de la taxe sur la valeur ajoutée ou les réductions des taux d'imposition des sociétés, le Comité des droits économiques, sociaux et culturels a recommandé au Royaume-Uni de « mener une étude, avec une large participation du public, sur l'incidence sur les droits de l'homme des modifications apportées récemment à la politique fiscale, en analysant notamment les effets redistributifs ainsi que la pression fiscale pesant sur les différentes catégories de revenus et sur les groupes marginalisés et défavorisés ».⁷⁵ De même, les procédures spéciales du Conseil des droits de l'Homme qui déploraient les conséquences pour les ménages défavorisés de la loi sur la réforme de la protection sociale et du travail promulguée par le Royaume-Uni en 2016, critiquaient notamment le manque de crédibilité des études d'incidence ayant précédé les coupes dans les prestations sociales: ces experts indépendants relevaient que ces coupes étaient basées sur des hypothèses souvent sans fondement et que le gouvernement n'avait pas exploré l'éventail complet des alternatives pour assurer la soutenabilité du système de protection sociale. Elles demandaient dès lors au gouvernement de préciser s'il avait « consulté les personnes, groupes et familles les plus susceptibles d'être affectés par la loi ».⁷⁶ Un quatrième critère émerge de ces prises

⁷⁴ Pour plus de détails, voir Global Witness, *Banks and Dirty Money. How the financial system enables state looting at a devastating human cost* (2015). Encore une fois, la récente Directive de 2015 de l'UE relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme représente un pas prometteur dans cette direction : elle stipule que, lorsque des personnes morales sont coupables d'avoir failli à leurs obligations au titre de la législation nationale portant sur la mise en œuvre de la directive, « des sanctions et des mesures [peuvent] être imposées aux membres des organes de direction et aux autres personnes physiques qui sont responsables, au titre du droit national, de l'infraction » : voir art. 58(3) de la Directive de 2015 de l'UE relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, citée plus haut, note 66.

⁷⁵ Comité des droits économiques, sociaux et culturels, Observations finales concernant le sixième rapport périodique du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (doc. ONU E/C.12/GBR/CO/6, 14 juillet 2016), para. 17.

⁷⁶ Voir la Lettre d'allégation adressée au Royaume-Uni par la Rapporteuse spéciale sur le logement convenable, la Rapporteuse spéciale sur les droits des personnes handicapées, le Rapporteur spécial sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme et la Rapporteuse spéciale sur le droit à l'alimentation (réf. AL GBR 1/2016, 8 avril 2016, en anglais). Voir en particulier les questions 5 (« De quelle preuve disposez-vous pour démontrer que l'allocation de soutien à l'emploi des personnes du WRAG [Work Related Activity Group : personnes jugées incapables de travailler suite à des problèmes de santé ou à une invalidité] a créé chez elles une désincitation à prendre des mesures pour réintégrer le marché du travail ? En outre, de quelle preuve disposez-vous pour démontrer qu'en réduisant l'allocation de soutien à l'emploi elles seraient incitées à prendre des mesures pour réintégrer le marché du travail compte tenu du fait qu'elles ont été jugées incapables de travailler ? »), 7 (De quelle preuve disposez-vous pour soutenir que le gouvernement de vos Excellences a considéré les alternatives à la réduction de l'allocation dans le contexte de l'utilisation totale des ressources maximum disponibles ?), 12 (« Veuillez indiquer si la loi a été soumise à un examen et à une évaluation indépendants et, si tel est le cas, veuillez fournir des détails. Veuillez aussi indiquer si les droits de l'homme des personnes susceptibles d'être affectées par la réduction d'allocation ont été pris en compte dans l'examen/l'évaluation et avec quels résultats. ») et 13 (« Pouvez-vous préciser quel mécanisme sera mis en place pour contrôler les effets négatifs de la loi ? »). La réponse du Royaume-Uni a été envoyée le 14 juillet 2016 (Note verbale de la Mission du Royaume-Uni auprès des Nations unies à Genève, No. 231). Concernant ces éléments de procédure, elle déclarait simplement :

de position: afin d'être conformes aux exigences des droits de l'homme, les politiques fiscales doivent être soumises à un contrôle démocratique effectif.

Renforcer la participation, la transparence et la responsabilisation dans le processus de décision budgétaire est une façon d'assurer que les priorités budgétaires tiennent compte des intérêts des groupes les plus marginalisés de la société. Le lien est à ce point évident qu'on hésite à l'expliquer: de même que la "dé-démocratisation" des choix budgétaires a conduit à la croissance des inégalités dans la très grande majorité des pays depuis trente ans⁷⁷, la marginalisation économique de certains groupes sociaux (privés de la jouissance des droits économiques et sociaux) s'accompagne de leur incapacité à faire entendre leur voix dans la sphère politique, ce qui débouche sur un cercle vicieux dans lequel, parce que les pauvres sont incapables d'influencer les processus politiques, les politiques serviront les élites plutôt que de répondre à leurs besoins.⁷⁸

Renforcer la participation des pauvres dans l'élaboration des politiques peut contribuer à briser ce cercle et mener ainsi à l'adoption de politiques qui seront plus attentives à leurs besoins.⁷⁹ Cela renforcera également la position de négociation des départements s'occupant de santé, d'éducation et de protection sociale dont les demandes entrent fréquemment en concurrence avec celles des départements en charge de l'ordre public – Intérieur, Défense nationale ou Justice, particulièrement dans les pays assez faiblement gouvernés dans lesquels contrôler la population et faire respecter la loi sont vus comme des défis majeurs dont la stabilité même du gouvernement peut dépendre: si la société civile est impliquée dans la définition des priorités budgétaires, il est probable qu'elle soutiendra les secteurs liés au « développement humain » au sein de l'État. Finalement, dans la concurrence que se livrent dans l'orientation des politiques macroéconomiques, d'une part, le souci de maintenir la dette publique sous contrôle et de rassurer les créanciers extérieurs de l'État et celui,

« Conformément au processus parlementaire habituel, la Commission des projets de loi d'intérêt public a tenu 6 sessions portant sur les preuves orales avec une série de parties prenantes représentant des groupes d'intérêt qui sont enregistrées dans les comptes-rendus parlementaires. De plus, un appel à preuves ouvert a été lancé suite auquel 86 éléments de preuve ont été présentés et examinés par le Parlement au cours d'une période de 8 mois et 26 sessions parlementaires ». L'insuffisance des réponses aux questions de procédure qui ont été soulevées illustre sans doute bien le caractère subversif de ces questions.

⁷⁷ Dena Freeman, *De-Democratisation and Rising Inequality: The Underlying Cause of a Worrying Trend*, Department of Anthropology and International Inequalities Institute, London School of Economics, Working Paper 12 (mai 2017).

⁷⁸ Voir le Rapport du Rapporteur spécial sur l'extrême pauvreté et les droits de l'homme, Philip Alston, à la 29^{ème} session du Conseil des droits de l'homme (A/HRC/29/31) (26 mai 2015), para. 21 (citant *Combating Poverty and Inequality: Structural Change, Social Policy and Politics* (United Nations publication, Sales No. E.10.III.Y.1), p. 6) (« Les inégalités économiques semblent favoriser la mainmise de certains sur le pouvoir politique et l'inégalité dans l'exercice des droits civils et politiques. De fortes inégalités économiques « peuvent créer des institutions qui maintiennent les privilèges politiques, économiques et sociaux de l'élite et enferment les pauvres dans une pauvreté dont ils auront beaucoup de peine à s'extraire »). L'élite au pouvoir peut, par exemple, opposer son veto à des réformes fiscales qui mèneraient à un système fiscal plus progressif et saper les efforts visant à combattre les pratiques de fraude fiscale dont elle, plus que le citoyen lambda, est à même de profiter: voir Ana Corbacho, Vicente Frebes Cibils et Eduardo Lora (eds), *More than Revenue: Taxation as a development tool* (Inter-American Development Bank and Palgrave Macmillan, 2013), at 3 (« Un des mécanismes de recherche de rente que les plus fortunés ont imposé au reste de la société est la conception régressive du régime fiscal. Les opportunités d'échapper à l'impôt qui varient considérablement selon le niveau de revenus aggravent ce régime pervers, réduisant la base d'imposition effective et ayant pour résultat de bas niveaux de revenus »).

⁷⁹ Voir, par ex., Organisation mondiale de la santé, *Rapport sur la santé dans le monde 2010: Le financement des systèmes de santé: le chemin vers une couverture universelle* (Organisation mondiale de la santé, Genève 2011), p. 28 (« S'occuper de la couverture universelle de santé veut aussi dire s'occuper des pauvres et des marginalisés, des personnes qui sont souvent privées de leurs droits politiques et manquent de représentation. Voilà pourquoi il est si important de faire de la santé une question politique essentielle et pourquoi la société civile, rejointe par d'éminents champions de la couverture universelle, peut contribuer à persuader les hommes politiques de faire passer en priorité le financement de la santé pour une couverture universelle dans l'ordre du jour politique »). Pour une importante étude empirique portant sur la diffusion du pouvoir dans la société (c.-à-d. son degré de démocratisation) avec adoption de politiques en faveur des pauvres, voir Mwangi S. Kimenyi, "Economic Rights, Human Development Effort, and Institutions", in Hertel et Minkler (eds), *Economic Rights. Conceptual, Measurement, and Policy Issues* (Cambridge: Cambridge Univ. Press, 2007) 182-213, ainsi que le précédent travail de ce spécialiste montrant une corrélation statistique entre indicateurs de diffusion du pouvoir et progrès de l'Indice de développement humain: Mwangi S. Kimenyi, *Institutions of Governance, Power Diffusion and Pro-Poor Growth and Policies* (Consortium pour la recherche économique en Afrique, 2005).

d'autre part, de répondre aux besoins de la population, le renforcement de la participation améliore la position du gouvernement dans ses négociations avec ses créanciers et les institutions financières internationales en particulier. Sans doute, pour le gouvernement, cela peut rendre plus difficile la recherche d'un accord avec ses créanciers dans des situations où il sollicite leur soutien financier. Mais du moins les créanciers pourront-ils trouver une consolation dans le fait que transparence et responsabilisation peuvent contribuer à une gestion plus rigoureuse des finances publiques et maximiser l'efficacité des investissements publics afin de réduire la pauvreté et placer ainsi le pays sur la voie d'un développement humain durable.⁸⁰

Pour le Comité des droits économiques, sociaux et culturels, insister sur la participation et la responsabilisation présente également un avantage majeur : cette exigence procédurale réduit les tensions entre contrôle de conformité par un organe international d'experts indépendants et autodétermination démocratique. Après tout, le Pacte repose sur une formulation relativement vague pour évoquer l'obligation de réalisation progressive des droits du Pacte « au maximum des ressources disponibles », et toute tentative d'aller au-delà de cette formulation pour clarifier le contenu de l'obligation risque de paraître suspecte aux États parties. En insistant sur la participation et la responsabilisation dans l'élaboration des politiques fiscales, le Comité peut commodément passer du fond à la forme – ou, pour emprunter la phrase de John Hart Ely, d'une approche de la protection des droits de l'homme reposant sur la « restriction de la représentation » à une approche favorisant, à l'inverse, le « renforcement de la représentation », dans laquelle le contrôle de la légalité porte davantage sur des « questions de participation » que sur les « mérites réels du choix politique examiné ».⁸¹ Cela ne signifie certes pas que le Comité renonce à son devoir d'évaluer les politiques fiscales du point de vue du fond, en veillant en particulier à déterminer si suffisamment est fait pour élargir la base imposable, assurer une redistribution adéquate des richesses des tranches de la population les mieux nanties vers les plus pauvres ou combattre la fraude fiscale. Cependant, ces exigences de fond doivent être considérées à la lumière des règles de procédure en matière de participation et de responsabilisation : ces règles de procédure constituent aussi bien une obligation supplémentaire imposée aux États qu'un moyen de garantir que la marge d'appréciation laissée aux États dans l'élaboration de leurs politiques fiscales est utilisée de manière à vraiment bénéficier aux groupes les plus pauvres au sein de la population.

6. Conclusion

En théorie, le Comité des droits économiques, sociaux et culturels dispose de tous les outils dont il a besoin pour renforcer le rôle du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels dans l'élaboration et la mise en œuvre des politiques fiscales. Un consensus se dessine sur la nécessité de renforcer la mobilisation des ressources intérieures afin de réduire la dépendance du développement au soutien étranger et d'accroître la responsabilité des gouvernements envers les populations. La lutte contre les inégalités, et donc le besoin de régimes fiscaux redistributifs robustes, est largement reconnue comme étant prioritaire. Il existe également un large consensus sur l'importance de renforcer la capacité des administrations fiscales locales à combattre l'évasion fiscale et sur le rôle indispensable, tant de la coopération internationale dans ce domaine (en prenant des mesures contre les paradis fiscaux et en réformant les réglementations relatives au secret bancaire qui favorisent le blanchiment de capitaux), que de la nécessité de réglementer le secteur financier privé. Enfin, le rôle de la participation et de la responsabilisation dans l'élaboration des politiques fiscales est de plus en plus largement reconnu : réformer les processus de prise de décision de manière telle que

⁸⁰ Organisation mondiale de la santé, *Rapport sur la santé dans le monde 2010 : Le financement des systèmes de santé : le chemin vers une couverture universelle*, cité plus haut note 72, p. 28 (« Améliorer l'efficacité et la responsabilité peut aussi convaincre les ministères des Finances, et de plus en plus les donateurs, que plus de fonds seront bien utilisés »).

⁸¹ John Hart Ely, *Democracy and Distrust. A Theory of Judicial Review* (Cambridge: Harvard Univ. Press, 1980), at 181.

les choix posés ne soient pas le résultat de négociations en coulisse entre politiciens et technocrates mais bien le produit de débats publics impliquant de larges segments de la société est un critère essentiel pour assurer qu'elles répondent aux besoins des pauvres.

Mettre en œuvre ces quatre éléments clés reste pourtant un défi. Dans de nombreux pays, les élites économiques exercent une influence disproportionnée sur la prise de décision politique et résistent à toute réforme fiscale importante qui pourrait menacer leurs privilèges.⁸² Le mythe persiste selon lequel de faibles taux d'imposition des sociétés sont une condition pour attirer les capitaux étrangers: il continue de dominer les esprits et d'influencer les politiques, malgré les nombreuses études qui ont prouvé que les investisseurs se préoccupent davantage de la qualité de la main-d'œuvre et des services publics, de la qualité de la gouvernance et de facteurs économiques tels que la taille du marché et le degré d'ouverture commerciale. Certains gouvernements n'acceptent toujours pas l'idée que les efforts des pays pauvres pour combattre l'évasion fiscale doivent être soutenus par les pays riches, et pas uniquement en consacrant l'aide publique au développement (APD) à l'amélioration de la gouvernance, mais aussi par des mesures plus structurelles pour supprimer toutes les failles facilitant l'évasion fiscale. Alors que l'évasion fiscale est critiquée, au moins sur le plan rhétorique, ce n'est que très récemment que les techniques d'optimisation fiscale et le recours très répandu à des mécanismes de transfert des prix par les entreprises transnationales ont été évoqués comme problématiques au plus haut niveau politique, cette nouvelle prise de conscience ayant conduit à l'adoption au sein de l'OCDE d'un plan d'action contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS). Il est de la responsabilité du Comité des droits économiques, sociaux et culturels de continuer à insister pour que ces obstacles soient éliminés, que ces mythes soient dissipés, et que cette rhétorique enfin devienne réalité.

⁸² Voir par ex. Martin Gilens, *Affluence & Influence: Economic Inequality and Political Power in America* (Princeton University Press, 2012); Martin Gilens and Benjamin Page, "Testing Theories of American Politics: Elites, Interest Groups and Average Citizens", *Perspectives on Politics*, vol. 12(3) (2014), pp. 564-581.