



Nations Unies
Commission économique pour l'Afrique

Vers un régime juridique global et cohérent pour le recouvrement des avoirs





Nations Unies
Commission économique pour l'Afrique

Vers un régime juridique global et cohérent pour le recouvrement des avoirs

Pour commander des exemplaires du *Vers un régime juridique global et cohérent pour le recouvrement des avoirs*, veuillez contacter :

Section des publications
Commission économique pour l'Afrique
Avenue Menelik II
B.P. 3001
Addis-Abeba (Éthiopie)

Tél. : +251-11- 544-9900
Télécopie : +251-11-551-4416
Adresse électronique : eca-info@un.org
Web : www.uneca.org

© 2023 Commission économique pour l'Afrique
Addis-Abeba (Éthiopie)

La reproduction, en tout ou en partie, de la teneur de cette publication est autorisée. La Commission demande qu'en pareil cas, il soit fait mention de la source et que lui soit communiqué un exemplaire de l'ouvrage où sera reproduit l'extrait cité.

Conception de la couverture, mise en page et impression : Groupe de la publication et de l'impression de la CEA, Addis-Abeba, certifié ISO 14001:2015.
Imprimé sur du papier sans chlore

Table des matières

Remerciements.....	vi
Résumé	vii
1. Introduction.....	1
1.1 Nécessité de récupérer les avoirs mal acquis.....	2
1.2 Instruments mondiaux et régionaux actuels pour le recouvrement des avoirs mal acquis	4
1.3 Statut juridique des instruments et des initiatives en matière de recouvrement d'avoirs.....	8
1.4 La corruption et le blanchiment d'argent dans les instruments et les initiatives portant sur le recouvrement des avoirs.....	9
1.5 Les problèmes liés à l'approche cloisonnée du recouvrement des avoirs volés.....	12
1.6 Objectif du rapport	14
1.7 Valeur ajoutée et résultat attendu du rapport	16
2. Instruments destinés à faciliter le recouvrement des avoirs acquis dans le cadre d'activités illégales impliquant des flux financiers illicites	17
2.1 Instruments de détection, d'identification et de repérage des avoirs acquis par des activités illégales	17
2.1.1 Mesures prévues par la Convention des Nations Unies contre la corruption pour faciliter la détection, l'identification et le repérage des avoirs acquis par la corruption	18
2.1.2 Recommandations du Groupe d'action financière portant sur la détection, l'identification et le repérage des actifs criminels.....	20
2.2 Instruments destinés à faciliter le recouvrement et la restitution des biens acquis dans le cadre d'activités illégales.....	32
2.2.1 Mesures prévues par la Convention des Nations Unies contre la corruption pour faciliter le recouvrement et la restitution des avoirs acquis par la corruption	32
2.2.1.1 Mesures prévoyant l'exécution directe des décisions de gel ou de confiscation rendues par un tribunal d'un autre État Partie	32
2.2.2 Initiative de récupération des biens volés	36
2.2.3 Recommandations du Groupe d'action financière sur la confiscation des avoirs acquis par suite de délits financiers	37
2.2.4 Dispositions des conventions relatives à la double imposition visant à faciliter le recouvrement d'avoirs acquis par évasion fiscale	37
2.1 Instruments destinés à faciliter la coopération internationale en matière de recouvrement et de restitution des avoirs acquis dans le cadre d'activités illégales	40
2.3.1 Mesures de la Convention des Nations Unies contre la corruption visant à faciliter l'entraide judiciaire pour le recouvrement d'avoirs mal acquis ...	40

2.3.2	Recommandations du Groupe d'action financière visant à renforcer la coopération internationale en matière de recouvrement d'avoirs acquis par suite de délits financiers	44
2.3.3	Instruments visant à faciliter la coopération internationale en matière de recouvrement d'avoirs acquis par la fraude fiscale	45
2.3.4	Facteurs transversaux ayant un impact sur l'efficacité de la coopération internationale dans la lutte contre les aspects illégaux des flux financiers illicites	45
2.3	Instruments destinés à faciliter la gestion et la protection appropriées des actifs récupérés acquis dans le cadre d'activités illégales	51
2.4.1	Créer des institutions pour aider à la récupération des biens	51
2.4.2	Adopter une législation conforme à la Convention des Nations Unies contre la corruption.	53
2.4.3	Assurer des systèmes juridiques solides et efficaces	54
2.4.4	Garantir des systèmes financiers et fiscaux solides et efficaces.....	55
2.4.5	Confronter les facilitateurs d'activités illégales impliquant des flux financiers illicites	55
3.	Instruments destinés à faciliter la récupération des avoirs acquis dans le cadre d'activités légales impliquant des flux financiers illicites	57
3.1	Instruments de détection, de repérage et de suivi des avoirs transférés à l'étranger à la suite d'une évasion fiscale	57
3.1.1	Échange de renseignements dans le cadre des conventions relatives à la double imposition	57
3.1.2	Mesures visant à améliorer la transparence	57
3.1.3	Règles de divulgation obligatoire pour freiner la planification fiscale agressive.....	60
3.2	Instruments visant à faciliter la coopération internationale en matière de recouvrement et de restitution des avoirs acquis par le biais de l'évasion fiscale	61
3.2.1	Coopération sur la base des conventions relatives à la double imposition	61
3.2.2	Cadres de responsabilité mutuelle pour permettre la mise en œuvre de mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices	62
3.3	Mesures visant à assurer la bonne gestion et la protection des avoirs récupérés acquis à la suite d'une évasion fiscale	63
3.3.1	Veiller à ce que la législation fiscale soit alignée sur les normes internationales et sur les meilleures pratiques	63
3.3.2	Réglementer la conduite des professionnels de la fiscalité	63
4.	Mise en œuvre des recommandations du présent rapport	67
4.1	Recommandation principale au niveau international	67
4.2	Recommandations au niveau régional	72
4.3	Recommandations au niveau national.....	73
	Conclusion.....	75
	Bibliographie complémentaire.....	76

Remerciements

Le présent rapport a été établi sous la direction de la Secrétaire exécutive de la Commission économique pour l'Afrique, Vera Songwe, et réalisé sous la direction du Directeur de la Division de la macroéconomie et de la gouvernance, Adam Elhiraika, et de l'administrateur chargé de la Division, Bartholomew Armah. Le rapport a été rédigé par le personnel de la Section de la gouvernance économique et des finances publiques, avec la contribution technique d'une consultante indépendante, Annet Wanyana Oguttu, qui est professeure de droit fiscal au Département de la fiscalité de la Faculté des sciences économiques et de gestion de l'Université de Pretoria. L'équipe de rédaction était dirigée par le Chef de la Section de la gouvernance économique et des finances publiques de la Division de la macroéconomie et de la gouvernance, Gamal Eltaib Ibrahim, et était composée d'Allan Mukungu, Susan Karungi, Farzana Shamim et Douglas Kigabo Bitonda.

L'étude a également bénéficié des commentaires et contributions d'experts lors d'une session de révision organisée en ligne les 21 et 22 novembre 2022. Le groupe d'experts était composé de : Issaka Garba Abdou (Commission de l'Union africaine), Jonathan Spicer et Isys Lam (Basel Institute on Governance), Joy Waruguru Ndubai (Université d'économie et de commerce de Vienne), Rodrigo Kaysserlian (Krikor Kaysserlian and Associates, et Brazilian Institute of Asset Recovery), Dianne Willman (National Prosecuting Authority, Afrique du Sud), Babajide Ogundipe (Sofunde Osakwe Ogundipe et Belgore Legal Practitioners, Nigéria) et Charles Albert Balet (Réseau interinstitutions de recouvrement des avoirs pour l'Afrique de l'Ouest).

Ce rapport n'aurait pas été possible sans l'appui apporté par : Rahel Abebe, Bekele Demissie, Solomon Wedere, Tsedale Demissie, Melkamu Gebre Egziabher, Gerawork Getachew, Yetinayet Mengistu et Abraham Tameru.

Résumé

Tout pays a besoin de finances pour réaliser le Programme de développement durable à l'horizon 2030. Cependant, en Afrique, les flux financiers illicites constituent un obstacle majeur au financement du développement. Bien qu'ils touchent tous les pays, les flux financiers illicites ont un impact social et économique plus grave sur les pays africains en raison de la taille réduite de leurs marchés et de leurs ressources.¹

La définition et les limites des flux financiers illicites sont depuis longtemps un sujet de controverse.² La Commission économique pour l'Afrique (CEA) propose deux interprétations de la notion : l'une basée sur les aspects juridiques des flux financiers illicites et l'autre sur les valeurs normatives.³ L'interprétation légaliste fait référence à l'argent qui est gagné, transféré ou utilisé en violation de la loi existante. Il s'agit notamment de l'argent transféré à la suite d'actes de corruption, de blanchiment d'argent, de trafic de drogue, de détournement de fonds, de financement du terrorisme et de corruption⁴ et d'activités commerciales impliquant la fraude fiscale et la fausse facturation. Dans l'interprétation normative, une définition plus large est adoptée pour inclure les activités commerciales jugées illégitimes du point de vue des normes sociales existantes.⁵ Selon cette interprétation, certains systèmes d'évasion fiscale qui impliquent des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, comme la manipulation des prix de transfert par les entreprises multinationales, font également partie des flux financiers illicites. Bien que ces pratiques soient légales, elles sont jugées illégitimes car elles sont à la limite de la fraude fiscale, en particulier lorsque l'argent est acheminé par le biais de sociétés écrans ayant leur siège dans des paradis fiscaux.⁶ Cette définition large est utilisée dans le Cadre conceptuel pour la mesure statistique des flux financiers illicites, qui a été élaboré en 2020 par l'Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (ONUDD) et la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) pour aider les pays à suivre et à surveiller les flux financiers illicites, et dans la Position africaine commune sur le recouvrement des avoirs, qui a été approuvée par l'Assemblée des chefs d'État et de gouvernement de l'Union africaine lors de sa trente-troisième session ordinaire, tenue en 2020.

La justification du recouvrement des avoirs est que, depuis des siècles, les pays en développement, en particulier ceux d'Afrique, pâtissent gravement de la perte de ressources vitales du fait des sorties illicites de leurs avoirs, privant ainsi ces pays des ressources nécessaires au développement économique, à l'avènement du bien-être

1 Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). *Illicit financial flows from developing countries : measuring OECD responses* (Flux financiers illicites en provenance des pays en développement : Mesure des réponses de l'OCDE). Paris, 2014.

2 Voir Peter Chowla et Tatiana Falcao. « Illicit financial flows: concepts and scope ». Document de travail pour la réunion du groupe d'experts sur le thème « Mapping out a way forward on tax avoidance and evasion » de l'Équipe spéciale interinstitutions sur le financement du développement. New York, 16 septembre 2016.

3 Commission économique pour l'Afrique. *Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : Réformes pour faciliter une meilleure imposition des entreprises multinationales*. Addis-Abeba, 2018.

4 Rachel Payne et al. *Policy Options for Addressing Illicit Financial Flows: Results from a Delphi Study*. Rapport préparé pour l'association Academics Stand Against Poverty, 2014.

5 Stephanie Blankenburg et Mushtaq Khan. « Governance and illicit flows », in *Draining Development? Controlling Flows of Illicit Funds from Developing Countries*. (Peter Reuter, dir. de publ.). Banque mondiale, Washington, 2012.

6 Kristina Froberg et Attiya Waris. « Bringing back the billions: how Africa and Europe can end illicit capital flight ». *Global Studies*, vol. 37, p. 17, 2012.

social et au maintien de la stabilité politique. Le Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique note que, si les fonds soustraits illicitement étaient restés sur le continent, le stock de capital en Afrique aurait augmenté de plus de 60 % et le produit intérieur brut par habitant aurait été jusqu'à 15 % plus élevé.⁷

Divers instruments et initiatives ont été élaborés aux niveaux mondial, continental et sous-régional pour traiter la question du recouvrement des avoirs mal acquis. Il convient toutefois de noter que les méthodes les plus réglementées et les plus médiatisées de transfert d'avoir à l'étranger concernent la corruption, le détournement de fonds, la fraude, les pots-de-vin et le vol de biens publics par des fonctionnaires. La plupart des initiatives sur le recouvrement des avoirs mal acquis, telles que la Convention des Nations Unies contre la corruption, l'initiative StAR (Stolen Asset Recovery) de la Banque mondiale et de l'ONUDC et le *Digest of asset recovery cases (Recueil d'affaires de recouvrement d'avoirs)* de l'ONUDC, sont également axées sur la corruption et le blanchiment d'argent, qui ont également été les principaux moyens déployés par la société civile pour révéler les vastes sommes présumées volées par des chefs d'État et des membres de leur famille.⁸ Parmi les autres initiatives, on peut citer la récente Position africaine commune sur le recouvrement des avoirs, de l'Union africaine, et un nombre croissant d'initiatives internationales visant à traiter le rapatriement des avoirs et la disposition finale des biens restitués, notamment les réunions internationales d'experts sur la restitution des avoirs volés et le Forum mondial sur le recouvrement des avoirs et ses principes pour la disposition et le transfert des avoirs volés confisqués dans les affaires de corruption.

Malgré l'attention portée aux flux financiers illicites liés à la corruption, les efforts déployés pour rapatrier ces avoirs volés se sont soldés par des recouvrements, au cours des deux dernières décennies, qui sont bien inférieurs aux sommes estimées perdues chaque année.⁹ Le volume connu des produits de la corruption restitués ne représente qu'une infime partie du produit des flux financiers illicites.¹⁰

L'accent mis sur la corruption mérite qu'on s'y attarde, mais il se traduit aussi par une pénurie d'analyses de l'ensemble du système des flux financiers illicites dans le contexte du recouvrement des avoirs. Cela est dû en partie au fait que, dans la plupart des instruments et initiatives mondiaux, on adopte une approche restrictive axée sur la corruption et les activités criminelles, alors que ces activités ne représentent qu'une petite partie des flux financiers illicites. Les efforts de lutte contre ces flux doivent également porter sur ceux générés par les opérations fiscales et commerciales, notamment la fraude fiscale, la fausse facturation des échanges et l'évasion fiscale, qui sont les principaux canaux de la sortie des capitaux non enregistrés des pays et

7 Track it! Stop it! Get it! Illicit Financial Flows. Rapport commandé par la Conférence des ministres africains des finances, de la planification et du développement économique, p. 52, 2015.

8 Voir, par exemple, Transparency International. Global Corruption Report 2004. Pluto Press, Londres, p. 13, 2004.

9 Greta Fenner Zinkernagel et Anja Roth. « Practical hurdles to effective international recovery of stolen assets ». *Jurnal Opinio Juris*, vol. 11, n° 1, p. 90, 2012; Kevin M. Stephenson et al. *Barriers to Asset Recovery: An Analysis of the Key Barriers and Recommendations for Action*. Banque mondiale, Washington, p. 11, 2011.

10 Selon l'édition 2011 de l'*Asset Recovery Handbook: A Guide for Practitioners*, on estime que les pays en développement perdent chaque année entre 20 et 40 milliards de dollars à cause de la corruption, du détournement de fonds et d'autres activités de corruption. Dans le rapport conjoint de la Banque mondiale et de l'OCDE intitulé *Few and Far: the Hard Facts on Stolen Asset Recovery* publié en 2014 dans le cadre de l'initiative StAR, il est démontré qu'entre 2006 et 2012, les États membres de l'OCDE n'ont gelé que 2,6 milliards de dollars et restitué 423,5 millions de dollars aux pays d'origine.

qui représentent environ 80 % de tous les flux financiers illicites en provenance des pays en développement.¹¹

Il est également important de noter que les diverses activités et transactions impliquées dans les flux financiers illicites sont souvent liées entre elles. Cependant, dans les instruments actuels qui facilitent le recouvrement des avoirs, ces liens ne sont pas pris en compte. C'est ce qui ressort clairement d'un rapport du Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030, dans lequel le Groupe note que l'absence d'une perspective systémique unifiée sur les flux financiers illicites est limitative, en particulier dans une perspective de développement, car la conception actuelle des systèmes financiers contribue à la présence de lacunes qui se recoupent dans différentes parties du système. Le cloisonnement des politiques nuit à la capacité de susciter la volonté politique voulue et des changements de politique cohérents. Dans de nombreux cas, cela laisse des lacunes et des redondances importantes dans les mécanismes utilisés pour lutter contre les flux financiers illicites.¹² Il est clair que l'approche étroite actuelle du recouvrement des avoirs et les mesures de mise en œuvre limitées n'ont pas été très efficaces pour résoudre le problème. Il est nécessaire d'adopter une démarche mieux coordonnée, dans laquelle tous les aspects des flux financiers illicites sont couverts et toutes les formes de recouvrement des avoirs sont envisagées pour un suivi global.

Les acteurs de la justice pénale, de la finance et de la fiscalité ont des spécialités différentes et les instruments qu'ils utilisent pour faciliter le recouvrement d'avoirs mal acquis ont été élaborés sur la base d'impératifs spécifiques. L'objectif du présent rapport n'est pas de promouvoir une approche uniforme, car les méthodes de recouvrement axées sur un sujet particulier peuvent être appropriées pour les travaux qualitatifs et quantitatifs. Cependant, toutes les parties prenantes devraient reconnaître qu'une approche cloisonnée visant à aborder le problème de leur point de vue particulier sans reconnaître l'interconnexion et les synergies des transactions impliquées dans les flux financiers illicites ne permettra pas d'aborder le recouvrement des avoirs mal acquis de manière globale. Toutes les parties prenantes doivent être conscientes des forces et des limites des différents instruments qui traitent des composantes larges et interconnectées des flux financiers illicites qui, ensemble, ont un impact important sur le financement du développement. Cela montre la nécessité d'un régime juridique global sur le recouvrement des avoirs mal acquis qui s'appuie sur les conclusions et les recommandations du Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030 dans deux domaines : l'amélioration de la coopération en matière fiscale et le renforcement de la coopération internationale et des capacités. L'objectif du présent rapport est donc de combler le fossé des connaissances (du point de vue de la fiscalité, des finances et de la justice pénale) entre toutes les parties prenantes dans la lutte contre le problème multiforme des flux financiers illicites, dans le but ultime est

¹¹ Kar Dev et Joseph Spanjers. *Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013*. Global Financial Integrity, décembre 2015.

¹² Nations Unies. *Financial integrity for sustainable development : Report of the high-level panel on international financial accountability, transparency and integrity for achieving the 2030 agenda (L'intégrité financière au service du développement durable : Rapport du Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030)*. P. 8, février 2021.

d'éclairer les efforts internationaux et le discours actuel sur l'élaboration d'un régime juridique mondial du recouvrement des avoirs.

Les instruments utilisés pour dépister, suivre et recouvrer les avoirs acquis par des activités illégales impliquant des flux financiers illicites sont dispersés entre plusieurs sources dans les domaines pénal, financier et fiscal. Il s'agit notamment des mesures énoncées dans la Convention des Nations Unies contre la corruption pour recouvrer les avoirs acquis par la corruption, des recommandations du Groupe d'action financière (GAFI), qui sont axées sur le recouvrement des avoirs acquis par la criminalité financière, ainsi que des instruments fiscaux élaborés par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et les Nations Unies pour recouvrer les avoirs criminels produits par la fraude fiscale. Pour chacun de ces instruments, les mesures prises aux différentes étapes du recouvrement sont examinées dans le rapport. Il s'agit : a) de la détection, de l'identification et du suivi des avoirs ; b) du recouvrement et de la restitution ; c) de la coopération internationale en matière de recouvrement et de restitution des avoirs criminels ; et d) de la protection et de la gestion des montants recouverts.¹³ Les problèmes rencontrés aux différentes étapes sont examinés et les meilleures approches pour les résoudre sont présentées. L'objectif du rapport est de fournir une base sur laquelle les meilleures approches peuvent être synthétisées dans un régime juridique mondial cohérent pour le recouvrement des avoirs.

Pour traiter tous les aspects des flux financiers illicites, il faut également évaluer les diverses mesures et instruments disponibles pour faciliter le recouvrement des avoirs acquis par des moyens légaux, c'est-à-dire par l'évasion fiscale. Les conventions fiscales multilatérales et bilatérales sont l'une des méthodes par lesquelles les pays peuvent échanger des informations et renforcer leur coopération sur les questions fiscales afin de faciliter le recouvrement des avoirs acquis par évasion fiscale. Le rapport contient une discussion de diverses dispositions des modèles de conventions fiscales de l'OCDE et de l'ONU qui peuvent servir de base à l'établissement de conventions bilatérales relatives à la double imposition. En outre, les initiatives prises par l'OCDE pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices comprennent des orientations sur le recouvrement des avoirs criminels. L'OCDE et le Groupe des 20 ont lancé un projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, dans le cadre duquel 15 actions ont été identifiées pour doter les pays de règles et d'instruments permettant de lutter contre l'évasion fiscale. Le Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices a également été élaboré par l'OCDE pour permettre à tous les pays intéressés de participer à la réforme fiscale internationale sur un pied d'égalité.¹⁴ Pour chaque instrument utilisé pour faciliter le recouvrement d'avoirs obtenus par des moyens légaux, les problèmes rencontrés aux différentes étapes du recouvrement sont également abordés dans le rapport, et les meilleures méthodes pour les résoudre sont présentées.

La recommandation primordiale du rapport est qu'au niveau international, les pays doivent établir un nouvel instrument multilatéral sur le recouvrement des avoirs, qui serait développé comme un instrument autonome de l'Assemblée générale. Cet instrument serait global afin de garantir que tous les aspects des flux financiers

¹³ Union africaine. Document EX.CL/1213(XXXVI) Add.1 Rev.1, par. 10.

¹⁴ OCDE. « Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) : rapport d'étape, juillet 2016-juin 2017 », pages 1 et 4, 2017.

illicites soient traités de manière globale et coordonnée. Il serait élaboré en combinant les différentes approches du recouvrement d'avoirs que l'on trouve dans les divers instruments, évitant ainsi les doubles emplois qui se traduisent par des inefficacités, un gaspillage de ressources et une gestion inefficace du processus de recouvrement. Il est évident que la rédaction et l'adoption d'un instrument international demandent beaucoup de temps et de ressources. Cependant, l'adoption d'un instrument plus large et global maintenant plutôt que plus tard sera bénéfique. Cela garantira également que les divers aspects du recouvrement seront rationalisés au plus tôt, ce qui aura un impact plus important.

L'instrument devrait définir les structures d'organisation et de gouvernance du recouvrement des avoirs de manière à garantir l'équité et l'inclusivité. Cela impliquerait la création d'un organe intergouvernemental inclusif et neutre sous les auspices des Nations Unies, qui serait chargé de gouverner et de surveiller l'architecture réglementaire du nouvel instrument. Cet organe serait chargé de définir les normes, principes et obligations internationaux en matière de recouvrement d'avoirs de manière globale et coordonnée, en s'inspirant des meilleures pratiques exposées dans le présent rapport, et de mettre en place et gérer des registres mondiaux sur le recouvrement d'avoirs. Une structure à trois niveaux est recommandée, dans laquelle les institutions régionales seraient chargées de gérer le processus de recouvrement des avoirs et de superviser l'application des normes énoncées dans l'instrument au niveau régional, et les agences nationales seraient chargées de la gestion et du contrôle au niveau national, les agences nationales faisant rapport aux agences régionales, et les agences régionales faisant rapport à l'organe des Nations Unies.

Lors de l'élaboration du nouvel instrument multilatéral, deux problèmes devront être résolus en termes de portée et de spécialisation. D'une part, il faudra s'efforcer d'éviter d'augmenter le coût de fonctionnement et de renforcer le champ d'application étroit des approches actuelles en matière de recouvrement d'avoirs, ce qui pourrait conduire à la création de deux institutions spécialisées distinctes dont les mandats porteraient sur les activités légales et illégales impliquant des flux financiers illicites. D'autre part, les questions liées au recouvrement d'avoirs acquis par la corruption ou d'autres comportements criminels deviendront plus compliquées et difficiles à gérer si le domaine est élargi pour inclure les activités liées à la fiscalité dans le cadre de l'architecture institutionnelle actuelle.

Pour résoudre le double problème de la portée et de la spécialisation, une approche plus globale du recouvrement des avoirs bénéficierait d'économies d'échelle et de portée, englobant toutes les sources et tous les canaux de flux financiers illicites tout en s'appuyant sur un large éventail de compétences. Dans un sens, cela ressemblerait à une entreprise multidivisionnelle qui partage de nombreux équipements et coûts mais s'adresse à des marchés différents. Un tel cadre global devrait garantir une approche systémique du recouvrement des avoirs mal acquis. Il contribuera également à garantir que les stratégies globales utilisées pour stimuler le développement viseront à relever les défis liés à l'application des instruments, des lois, des normes et des règlements relatifs au recouvrement des avoirs acquis par toutes les formes de flux financiers illicites, qu'ils soient légaux ou illégaux.

1. Introduction

Chaque pays a besoin de bonnes finances pour fournir des biens et services publics, soutenir l'emploi et promouvoir un développement économique inclusif afin d'assurer le bien-être des habitants. Les finances sont essentielles pour permettre la transformation structurelle nécessaire pour résoudre les problèmes sociaux et économiques, tels que la pauvreté, l'inégalité et le chômage, afin de réaliser le Programme de développement durable à l'horizon 2030. Cependant, le plus grand obstacle au financement du développement en Afrique est le problème des flux financiers illicites. On estime que ces flux représentent entre 50 et 80 milliards de dollars par an et que le manque à gagner dépasse le niveau de l'aide étrangère reçue par les pays africains.¹⁵ Si les flux financiers illicites existent dans tous les pays – et sont préjudiciables partout – l'impact social et économique sur les pays en développement est plus grave étant donné que leurs marchés et leur base de ressources sont plus restreints.¹⁶

La définition et les limites des flux financiers illicites sont depuis longtemps un sujet de controverse.¹⁷ Dans son rapport intitulé *Base Erosion and Profit Shifting in Africa : Reforms to Facilitate Improved Taxation of Multinational Enterprises*, la Commission économique pour l'Afrique (CEA) **met en évidence** deux interprétations principales. Premièrement, selon l'interprétation légaliste, les flux financiers illicites sont définis comme des flux impliquant de l'argent gagné, transféré ou utilisé en violation de la loi en vigueur. Il s'agit d'argent acquis illégalement, par exemple par le canal de la criminalité organisée, du blanchiment d'argent, du trafic de drogue, du détournement de fonds, du financement du terrorisme et de la corruption,¹⁸ et d'argent gagné légalement mais sur lequel l'impôt est évité ou qui est ensuite transféré illégalement hors du pays en contournant les contrôles monétaires ou par le biais de la fausse facturation, qui est une fraude douanière consistant à présenter des documents falsifiés aux fonctionnaires des douanes.¹⁹ Deuxièmement, selon l'interprétation normative, les flux financiers deviennent illicites parce qu'ils sont jugés illégitimes du point de vue des normes sociales existantes.²⁰ Selon cette interprétation, les flux financiers illicites impliquent également divers stratagèmes d'évasion fiscale qui entraînent une érosion de la base d'imposition et un transfert de bénéfices. Ces systèmes comprennent la manipulation des prix de transfert par les entreprises multinationales, considérée comme légale mais jugée illégitime parce qu'elle frise l'évasion fiscale frauduleuse, en particulier lorsque l'argent est acheminé par des sociétés fictives basées dans des paradis fiscaux.²¹ Dans son rapport intitulé ***Track it ! Stop it! Get it! Illicit Financial***

15 Track it! Stop it! Get it! Illicit Financial Flows. Rapport commandé par la Conférence des ministres africains des finances, de la planification et du développement économique, 2015.

16 OCDE. Illicit financial flows from developing countries : measuring OECD responses (Flux financiers illicites en provenance des pays en développement : Mesure des réponses de l'OCDE). Paris, 2014.

17 Voir Peter Chowla et Tatiana Falcao. « Illicit financial flows : concepts and scope ». Document de travail pour la réunion du groupe d'experts sur le thème 'Mapping out a way forward on tax avoidance and evasion' du Groupe de travail interinstitutions sur le financement du développement. New York, 16 septembre 2016.

18 Rachel Payne et al. Policy Options for Addressing Illicit Financial Flows: Results from a Delphi Study. Rapport préparé pour l'association Academics Stand Against Poverty, 2014.

19 Raymond Baker et al. Hiding in Plain Sight: Trade misinvoicing and the impact of revenue loss in Ghana, Kenya, Mozambique, Tanzania, and Uganda: 2002-2011. Global Financial Integrity, Washington, 2014.

20 Stephanie Blankenburg et Mushtaq Khan. « Governance and illicit flows » in *Draining Development? Controlling Flows of Illicit Funds from Developing Countries*. (Peter Reuter, dir. de publ.). Banque mondiale, Washington, 2012.

21 Kristina Froberg et Attiya Waris. « Bringing back the billions: how Africa and Europe can end illicit capital flight ». *Global Studies*, vol. 37, p. 17, 2012.

Flows, le Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique adopte une définition large des flux financiers illicites, qui inclut des activités d'érosion de la base et de transfert de bénéfices telles que la manipulation des prix de transfert.

Le Cadre conceptuel pour la mesure statistique des flux financiers illicites, élaboré en 2020 par l'Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (ONUDC) et la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) pour aider les pays à suivre et à mesurer ces flux, contient également une définition large. Les flux financiers illicites sont définis comme 'des flux financiers dont l'origine, le transfert ou l'utilisation sont illicites, qui reflètent un échange de valeur et qui franchissent les frontières nationales. Ils renvoient à des activités considérées comme des infractions pénales, mais aussi à certains comportements liés aux pratiques fiscales et commerciales'. Quatre types d'activités susceptibles de générer des flux financiers illicites sont constatés : a) les activités fiscales et commerciales illicites ; b) les activités sur les marchés illégaux ; c) les activités impliquant de la corruption ; et d) les activités de type exploitation et financement du crime et du terrorisme. Les flux financiers illicites sont reconnus comme étant multidimensionnels, 'comprenant plusieurs types d'activités différentes, y compris des flux provenant d'activités illicites, des transactions illicites pour transférer des fonds ayant une origine licite, et des flux provenant d'une activité licite utilisée de manière illicite'. Il est clair que tous les flux financiers illicites ne proviennent pas d'une activité illégale. Par exemple, l'évasion fiscale agressive est considérée comme une composante des flux financiers illicites, car pouvant nuire au développement durable dans de nombreux pays, même si elle n'est généralement pas illégale.²²

1.1 Nécessité de récupérer les avoirs mal acquis

L'une des principales cibles de l'objectif de développement durable n° 16, axé sur la paix, la justice et la solidité des institutions, est de réduire sensiblement les flux financiers illicites et de renforcer le recouvrement et la restitution des avoirs volés, d'ici à 2030 (cible 16.4). Les progrès réalisés par rapport à cette cible doivent être mesurés par la valeur totale des flux financiers illicites entrants et sortants (indicateur 16.4.1). Il est donc reconnu dans le Programme de développement durable à l'horizon 2030 qu'il existe un lien intrinsèque entre la ponction des ressources destinées au développement par les flux financiers illicites et la nécessité de recouvrer les avoirs volés pour garantir les progrès du développement durable.²³ En outre, conformément à la cible 16.6, les pays doivent mettre en place des institutions efficaces, responsables et transparentes qui favorisent le recouvrement et la restitution des avoirs mal acquis en faisant respecter l'état de droit et en permettant la mise en place de capacités techniques et d'institutions de responsabilisation robustes.

Que les capitaux aient été sortis d'un pays par des moyens illégaux ou légaux, des mesures doivent être prises pour garantir le retour de ces capitaux dans leur pays d'origine. Souvent, les capitaux sont investis dans des actifs extraterritoriaux, qui peuvent prendre la forme d'actifs mobiliers tels que des produits financiers ou d'actifs

²² Nations Unies. Cadre conceptuel pour la mesure statistique des flux financiers illicites. Vienne, octobre 2020.

²³ Jean-Pierre Brun et al. Asset Recovery Handbook : A Guide for Practitioners, 2e édition. Banque mondiale, Washington, p. 1, 2021.

immobiliers tels que des terrains, des bâtiments, des yachts de luxe et des jets privés dans des juridictions extraterritoriales.²⁴

Dans la Position africaine commune sur le recouvrement des avoirs, qui a été approuvée par l'Assemblée des chefs d'État et de gouvernement de l'Union africaine lors de sa trente-troisième session ordinaire, tenue en 2020, il est indiqué qu'outre les ressources naturelles, les avoirs comprennent notamment les objets d'art africains, les produits du crime tels que définis dans la Convention de l'Union africaine sur la prévention et la lutte contre la corruption et la Convention des Nations Unies contre la corruption, tous les produits et avoirs mentionnés dans les conventions susmentionnées et le rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique intitulé *Track it ! Stop it ! Get it ! Illicit Financial Flows*, et toutes les ressources provenant d'une fixation abusive des prix de transfert, de la mauvaise facturation commerciale, de la fraude fiscale, de l'évasion fiscale agressive et de la double imposition, du blanchiment d'argent, de la contrebande, du trafic et de l'abus de pouvoir.²⁵ Il ressort clairement de cette définition que les actifs acquis peuvent provenir d'activités légales ou illégales impliquant des flux financiers illicites.

Les pays en développement, en particulier ceux qui sont riches en ressources naturelles, sont généralement ceux d'où partent la plupart des avoirs dérobés. Les juridictions qui se présentent comme des centres financiers extraterritoriaux sont souvent des intermédiaires dans le transfert d'actifs financiers mobiles. Les pays développés sont souvent, à leur tour, les destinataires de ces investissements en actifs physiques, généralement détenus dans des biens immobiliers. La justification du recouvrement des avoirs est que, depuis des siècles, les pays en développement, en particulier ceux d'Afrique, souffrent de la perte de ressources vitales en raison des sorties illicites de leurs avoirs, ce qui prive ces pays de la capacité de les utiliser pour le développement économique et l'amélioration de la vie de la population.²⁶ Les sorties d'avoirs mal acquis constituent un sérieux obstacle aux efforts déployés par les pays en développement pour mobiliser les ressources nationales nécessaires à la réalisation de leurs programmes de développement et des objectifs de développement durable.

Le Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique note que, si les fonds sortis de façon illicite d'Afrique étaient restés sur le continent, le stock de capital de celui-ci aurait augmenté de plus de 60 % et le produit intérieur brut (PIB) par habitant aurait été jusqu'à 15 % plus élevé.²⁷ La Banque africaine de développement et ses partenaires affirment que les flux financiers illicites creusent le déficit de financement des investissements publics pour les infrastructures et les mesures de politique sociale visant à réduire la pauvreté.²⁸ Dans la Position africaine commune sur le recouvrement des avoirs, il est noté que la consignation illicite d'avoirs africains dans des juridictions étrangères sape et continuera de saper les objectifs de développement et les aspirations de l'Afrique, à moins que la communauté

²⁴ Fatima Kanji et Richard Messick. « Recommendations for accelerating and streamlining the return of assets stolen by corrupt public officials ». Document d'information n° 7 à l'intention du Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme de développement durable à l'horizon 2030, p. 5, 17 juillet 2020.

²⁵ Union africaine. Document EX.CL/1213(XXXVI) Add.1 Rev.1, par. 3.

²⁶ Ibid., par. 6.

²⁷ Track it! Stop it! Get it! Op. cit., p. 52.

²⁸ BAD, Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD), OCDE et Commission économique pour l'Afrique (CEA). Perspectives économiques en Afrique 2012, 2012.

mondiale n'agisse contre elle.²⁹ Ces considérations humanitaires et morales devraient contraindre les pays développés et les centres financiers qui servent de destinations ou de lieux de transit à prendre des mesures pour empêcher que d'autres fonds volés n'entrent dans leurs juridictions et pour rapatrier ces fonds.³⁰

À sa troisième session, tenue en 2009, la Conférence des États Parties à la Convention des Nations Unies contre la corruption a tenu compte de l'importance particulière de la restitution des avoirs volés pour le développement (CAC/COSP/2009/15, résolution 3/3). À sa cinquième session, tenue en 2013, la Conférence a tenu compte de l'importance particulière de la restitution des avoirs volés pour le développement durable et la stabilité (CAC/COSP/2013/18, résolution 5/3). À sa septième session, tenue en 2017, la Conférence a encouragé les États Parties à tenir compte des Objectifs de développement durable dans l'utilisation et la gestion des avoirs recouverts (CAC/COSP/2017/14, résolution 7/1). Lors de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, qui s'est tenue en 2015, les pays ont affirmé qu'ils redoubleraient d'efforts pour réduire sensiblement les flux financiers illicites d'ici à 2030, en vue de les éliminer à terme, notamment en luttant contre la fraude fiscale et la corruption grâce à une réglementation nationale renforcée et à une coopération internationale accrue. Ils ont convenu d'inviter le Fonds monétaire international (FMI), la Banque mondiale et l'ONU à aider les pays d'origine et de destination à lutter contre les flux financiers illicites.³¹

1.2 Instruments mondiaux et régionaux actuels pour le recouvrement des avoirs mal acquis

Le terme « régime juridique » fait généralement référence à un ensemble de textes qui régissent la conduite dans un domaine donné au niveau national ou international. Il s'agit notamment des constitutions, des lois, des règlements et des accords. Dans la plupart des cas, ces textes définissent des obligations et des principes généraux, mais laissent aux autorités nationales le soin de promulguer des décrets d'application et d'autres mesures spécifiques, le cas échéant.³² Les différents instruments et initiatives qui traitent de la question du recouvrement des avoirs mal acquis sont énumérés ci-dessous.

Les instruments et organes des Nations Unies suivants traitent de la question du recouvrement des avoirs :

- a) Convention des Nations Unies contre le trafic illicite de stupéfiants et de substances psychotropes de 1988 (entrée en vigueur en 1990) ;
- b) Convention des Nations Unies contre la criminalité transnationale organisée (entrée en vigueur en 2003) ;

29 Union africaine. Op. cit., par.8.

30 Greta Fenner Zinkernagel et Anja Roth. « Practical hurdles to effective international recovery of stolen assets ». *Jurnal Opinio Juris*, vol. 11, n° 1, p. 90, 2012.

31 Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement. (A/CONF.227/20, chap. I, résolution 1, annexe), pars. 23 et 24.

32 Lidija Knuth et Margret Vidar. *Constitutional and Legal Protection of the Right to Food around the World*. Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture (FAO), Rome, p. 30, 2011.

- c) Convention des Nations Unies contre la corruption (entrée en vigueur en 2005) ;
- d) Groupe de travail intergouvernemental à composition non limitée sur le recouvrement d'avoirs de la Conférence des États Parties à la Convention des Nations Unies contre la corruption ;
- e) Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (édition 2017) ;
- f) ONUDC et CNUCED.

Les instruments suivants de l'Union européenne peuvent être utilisés pour faciliter le recouvrement des avoirs :

- a) Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (entrée en vigueur en 1962) ;
- b) Convention pénale sur la corruption du Conseil de l'Europe (entrée en vigueur en 2002) ;
- c) Convention civile sur la corruption du Conseil de l'Europe (entrée en vigueur en 2003) ;
- d) Convention du Conseil de l'Europe relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime et au financement du terrorisme (entrée en vigueur en 2008) ;
- e) Décision 2007/845/JAI du Conseil du 6 décembre 2007 relative à la coopération entre les bureaux de recouvrement des avoirs des États membres en matière de dépistage et d'identification des produits du crime ou d'autres biens en rapport avec le crime ;
- f) Directive 2014/42/UE du Parlement européen et du Conseil du 3 avril 2014 relative au gel et à la confiscation des instruments et des produits du crime dans l'Union européenne ;
- g) Règlement (UE) 2018/1805 du Parlement européen et du Conseil du 14 novembre 2018 relatif à la reconnaissance mutuelle des décisions de gel et de confiscation.

Les instruments et initiatives suivants de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) traitent de la question du recouvrement des avoirs :

- a) Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales (entrée en vigueur en 1999) ;
- b) *Manuel de l'OCDE sur l'intégrité publique* : ce manuel fournit des conseils pour garantir l'intégrité publique dans les affaires où il existe un conflit d'intérêts et dans les marchés publics ;
- c) Comité d'aide au développement (CAD) : il facilite la coopération en matière de fourniture d'aide au développement pour assurer la mise en œuvre du Programme 2030. Le système de suivi et d'évaluation du CAD garantit la responsabilisation et l'intégrité dans l'utilisation de l'aide des donateurs, ce qui permet de suivre les pays sources, de transit et de destination des flux financiers illicites ;
- d) International Academy for Tax Crime Investigation : forme les administrations fiscales à la lutte contre les flux financiers illicites ;
- e) Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (version 2017).

Les instruments et initiatives suivants de l'Union africaine traitent de la question du recouvrement des avoirs :

- a) Protocole de la Communauté de développement de l'Afrique australe contre la corruption (entré en vigueur en 2005) ;
- b) Convention de l'Union africaine sur la prévention et la lutte contre la corruption (entrée en vigueur en 2006) ;
- c) Protocole de la Communauté de développement de l'Afrique australe sur l'entraide judiciaire en matière pénale (entré en vigueur en 2007) ;
- d) Position africaine commune sur le recouvrement des avoirs (approuvée en 2020) ;
- e) Réunions internationales d'experts sur la restitution des avoirs volés.

Les initiatives et organismes internationaux et régionaux suivants traitent de la question du recouvrement des avoirs :

- a) Recommandations du Groupe d'action financière ;

- b) Forum mondial sur le recouvrement des avoirs et les principes de disposition et de transfert des avoirs volés confisqués dans les affaires de corruption ;
- c) Initiative de la Banque mondiale et de l'ONUDC pour le recouvrement des avoirs volés ;
- d) Centre international pour le recouvrement des avoirs ;
- e) Groupe Egmont des cellules de renseignements financiers ;³³
- f) Camden Asset Recovery Inter-Agency Network;³⁴
- g) Organisation mondiale des douanes;
- h) Convention sur l'assistance judiciaire et les relations juridiques en matière civile, familiale et pénale de la Communauté des États indépendants (entrée en vigueur en 1994) ;
- i) Réseau interinstitutions de recouvrement des avoirs pour l'Afrique australe ;
- j) Réseau de recouvrement des avoirs du Groupe d'action financière d'Amérique latine ;
- k) Traité d'entraide judiciaire en matière pénale de l'Association des Nations de l'Asie du Sud-Est (ASEAN) (entré en vigueur en 2013).

Les instruments relatifs aux droits de l'homme suivants traitent de la question du recouvrement des avoirs mal acquis :

- a) En vertu de l'article 1 du Protocole n° 1 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, entré en vigueur en 1954, il existe une obligation d'assurer l'équité dans les procédures de gel ou de confiscation des avoirs ;
- b) Selon l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, entré en vigueur en 1976, les États doivent veiller à ce que, dans toute procédure pénale ou civile, les parties bénéficient d'un procès équitable et public ;
- c) En vertu de l'article 21 de la Convention américaine des droits de l'homme, entrée en vigueur en 1978, les droits des détenteurs de biens doivent être respectés dans toute procédure judiciaire impliquant la confiscation de biens ;

³³ Voir les principes du Groupe Egmont des cellules de renseignement financier pour l'échange d'informations entre cellules de renseignement financier. À consulter à l'adresse : <https://egmontgroup.org/wp-content/uploads/2021/09/Egmont-Group-of-Financial-Intelligence-Units-Principles-for-Information-Exchange-Between-Financial-Intelligence-Units.pdf>.

³⁴ Voir « Camden Asset Recovery Inter-Agency Network: the history, statement of intent, membership and functioning of CARIN ». La Haye, European Police Office, EUROPOL, 2012.

- d) Les articles 7 et 14 de la Charte africaine des droits de l'homme et des peuples, entrée en vigueur en 1986, garantissent les droits à un procès équitable et à la propriété ;
- e) Dans son *Guide sur l'article 1 du Protocole n° 1 à la Convention européenne des droits de l'homme : Protection de la propriété*, la Cour européenne des droits de l'homme indique que toute base juridique permettant de saisir des biens doit être compatible avec le respect de la légalité et doit offrir une protection contre l'arbitraire ou des garanties contre celui-ci ;
- f) Projet de lignes directrices sur un cadre des droits de l'homme pour le recouvrement d'avoirs du Haut-Commissariat des Nations Unies aux droits de l'homme.

1.3 Statut juridique des instruments et des initiatives en matière de recouvrement d'avoirs

La légalité des instruments et initiatives susmentionnés dépend de leur statut international et national. La liste fournie ci-dessus comprend plusieurs conventions qui ont été signées par des pays pour faciliter le recouvrement d'avoirs. Le terme « convention » désigne un accord entre nations sur la réglementation des questions qui les concernent. En général, les conventions sont ouvertes à la participation de la communauté internationale dans son ensemble ou d'un grand nombre d'États. Plus spécifiquement, le terme « convention » est utilisé comme titre pour les instruments négociés sous les auspices d'une organisation internationale. Conformément à l'article 38, paragraphe 1, a), du statut de la Cour internationale de justice de 1945, les conventions internationales constituent une source de droit. La Convention de Vienne sur le droit des traités de 1969, qui régit les traités entre États, en est un exemple. Selon l'article 2.1 a) de la Convention de Vienne, le terme « traité » est défini comme un accord international conclu entre États sous une forme écrite et régi par le droit international, qu'il soit consigné dans un instrument unique ou dans deux ou plusieurs instruments connexes et quelle que soit sa désignation particulière. En vertu de l'article 26 de la Convention de Vienne, tout traité en vigueur lie les parties à celui-ci et doit être exécuté par elles de bonne foi. La Convention de Vienne codifie le droit international coutumier ; par conséquent, les principes inclus dans la Convention doivent être appliqués par tous les pays et juridictions, tant ceux qui l'ont ratifiée que ceux qui ne l'ont pas ratifiée.³⁵

Les conventions fiscales, qui peuvent être bilatérales ou multilatérales, sont classées parmi les conventions internationales. Elles sont donc régies par le droit international coutumier et, par extension, par les règles énoncées dans la Convention de Vienne.³⁶ Dans la plupart des cas, les conventions fiscales sont basées sur un modèle de convention fiscale, mais c'est le traité signé par les États contractants qui les lie. Les principaux modèles utilisés au niveau international pour la signature de conventions

³⁵ David A. Ward et al. *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model* (International Fiscal Association (Canadian Branch) and International Bureau of Fiscal Documentation, 2005), p. 15 et 16; Klaus Vogel et Rainer G. Prokisch, « General report », in *Interpretation of Double Taxation Conventions*, sect. III.1, Cahiers de l'Association fiscale internationale, vol. 78A, 1993.

³⁶ Klaus Vogel. « Introduction », dans *Interpretation of Double Taxation Conventions*, par. 28.

fiscales bilatérales sont le modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE et le modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Les versions les plus récentes de ces deux modèles de convention ont été publiées en 2017.

D'autres instruments d'organismes internationaux qui sont utilisés pour faciliter le recouvrement d'avoirs ne sont pas juridiquement contraignants pour les États membres, à moins que les recommandations qu'ils contiennent ne soient transposées dans le droit national. Par exemple, le Groupe d'action financière (GAFI) a pour mandat d'établir des normes visant à promouvoir la mise en œuvre de mesures juridiques, réglementaires et opérationnelles aux niveaux national et international pour lutter contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme.³⁷ Le GAFI agit principalement en publiant des recommandations, dans lesquelles sont exposées des normes et des mesures de lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme. Les pays qui choisissent d'être membres du GAFI sont encouragés à intégrer ses recommandations dans leur législation nationale. Le GAFI compte actuellement 39 membres. Les recommandations sont essentiellement des règles non contraignantes. Par conséquent, la sanction en cas de non-respect des recommandations se limite à l'expulsion du GAFI.³⁸ Les États ont recours à ce type d'arrangement lorsqu'ils ne peuvent ou ne veulent pas mettre en place des instruments juridiques formels pour résoudre un problème particulier nécessitant une action collective. Plutôt que de rester inactifs, les États peuvent créer des arrangements informels dont la nature incitative n'est pas strictement contraignante mais constitue néanmoins une motivation puissante. Les recommandations du GAFI n'étant pas contraignantes, le processus par lequel elles sont formulées est d'autant plus susceptible d'être modifié que les États sont plus disposés à les accepter. Cela ne signifie pas pour autant que les États membres délégitiment le droit international en optant pour des solutions différentes, car le droit international n'est pas directement pertinent dans de tels contextes. En même temps, les incitations à être membre d'organismes tels que le GAFI sont suffisamment fortes pour que les États ne les ignorent pas complètement.³⁹

1.4 La corruption et le blanchiment d'argent dans les instruments et les initiatives portant sur le recouvrement des avoirs

La plupart des études existantes sur le recouvrement des avoirs sont axées sur la corruption et le blanchiment d'argent, qui ont également été les principaux moteurs des efforts déployés par les groupes de la société civile pour révéler les vastes sommes présumées volées par les chefs d'État et leur famille.⁴⁰ Dans un rapport sur l'initiative StAR, on estime que le montant total volé par des fonctionnaires corrompus dans les États moins développés se situe entre 20 et 40 milliards de dollars par an et que 25 % du PIB des États africains, soit quelque 148 milliards de dollars, sont perdus

37 Groupe d'action financière. Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération : Les recommandations du GAFI. Paris, 2012.

38 Laurel S. Terry. « U.S. legal profession efforts to combat money laundering and terrorist financing ». *New York Law School Law Review*, vol. 59, n° 3, p. 490, janvier 2015.

39 Michael Pucci. « FATF recommendations: becoming soft law ». *Michigan Journal of International Law Online*, vol. 37.

40 Voir, par exemple, Transparency International. Rapport mondial sur la corruption 2004. Pluto Press, Londres, 2004.

chaque année du fait de la corruption.⁴¹ En outre, le montant des fonds perdus par la corruption a été estimé à environ 1 000 milliards de dollars par an.⁴² Dans le *Digest of asset recovery cases (Recueil d'affaires de recouvrement d'avoirs)*, l'ONU DC décrit des cas de corruption dignes d'intérêt, qui démontrent l'étendue et la gravité du préjudice économique, social et politique infligé par la corruption et les possibilités de recouvrement substantiel des produits de la corruption.⁴³

Lors de la septième session de la Conférence des États Parties à la Convention des Nations Unies contre la corruption, tenue en 2017, les États Parties ont été exhortés à accroître leurs efforts pour prévenir et contrer la corruption, en accordant l'attention voulue aux actes de corruption impliquant de vastes quantités d'actifs (CAC/COSP/2017/14, résolution 7/2). À l'appui de ces efforts, l'Office a organisé trois réunions de groupes d'experts. Lors de la première réunion du groupe d'experts mondial sur la corruption impliquant de vastes quantités d'actifs, qui s'est tenue en 2018, les experts ont souligné l'importance de lutter contre l'impunité et de faire en sorte que le crime ne paie pas. Lors de la deuxième réunion du groupe d'experts, tenue en 2019, les experts ont noté que les affaires de corruption continuaient de faire les gros titres dans le monde entier et ont recommandé d'explorer des idées nouvelles pour mettre fin à l'impunité.⁴⁴ Lors de la huitième session de la Conférence, en 2019, les États Parties ont adopté la résolution 8/9, sur le renforcement du recouvrement des avoirs à l'appui du Programme 2030 (voir CAC/COSP/2019/17). Lors de la neuvième session de la Conférence, en 2021, les États Parties ont examiné les succès, les bonnes pratiques, les problèmes et les observations constatés au cours du deuxième cycle du Mécanisme d'examen de l'application de la Convention des Nations Unies contre la corruption, en se concentrant sur la mise en œuvre du chapitre V (Recouvrement d'avoirs) (CAC/COSP/2021/6).

Diverses initiatives ont également été lancées pour aider les États à mettre en œuvre la Convention des Nations Unies contre la corruption en matière de recouvrement d'avoirs. Il s'agit notamment des initiatives suivantes :

- a) L'initiative StAR, dans le cadre de laquelle la Banque mondiale et l'ONU DC collaborent avec les pays en développement et les places financières pour prévenir le blanchiment des produits de la corruption et faciliter la restitution plus systématique et plus rapide des avoirs volés ;⁴⁵
- b) Les lignes directrices non contraignantes pour le recouvrement efficace des avoirs volés, qui comprennent un ensemble de bonnes pratiques internationales visant à renforcer l'efficacité et l'efficience des États requérants et requis dans le processus de recouvrement des avoirs volés ;⁴⁶

41 Nations Unies et Banque mondiale. Stolen Asset Recovery (StAR) Initiative : Challenges, Opportunities, and Action Plan. Washington, juin 2007.

42 Matthew Stephenson. « The source of the \$1 trillion in annual bribes figure ». Global Anticorruption Blog, 24 avril 2014.

43 Nations Unies. A digest of asset recovery cases. Vienne, 2015.

44 Nations Unies. Preventing and combating corruption involving vast quantities of assets : expert recommendations. (Prévenir et combattre la corruption impliquant de vastes quantités d'actifs : recommandations d'experts). Vienne, 2019.

45 Nations Unies. « The stolen asset recovery initiative (StAR) » (L'initiative pour le recouvrement des avoirs volés – StAR). À consulter à l'adresse : <https://www.unodc.org/unodc/en/corruption/StAR.html>.

46 Centre international pour le recouvrement des avoirs de l'Institut de Bâle sur la gouvernance, Banque mondiale, ONU DC et Département fédéral des affaires étrangères de la Suisse. Les lignes directrices pour le recouvrement efficace des biens mal acquis. 2014.

- c) Le projet révisé de directives non contraignantes sur la gestion des avoirs gelés, saisis et confisqués (CAC/COSP/WG.2/2019/3, annexe) ;
- d) La Position africaine commune sur le recouvrement des avoirs de l'Union africaine, qui est un instrument de politique et de sensibilisation visant à aider les pays à identifier, rapatrier et gérer de manière efficace les avoirs du continent pour le bien commun des citoyens, conformément au programme de développement de l'Afrique, aux lois nationales et aux autres objectifs légitimes des gouvernements, d'une manière qui respecte la souveraineté des États membres ;⁴⁷
- e) La deuxième Réunion internationale d'experts sur la restitution des avoirs volés, qui s'est tenue à Addis-Abeba en 2019, au cours de laquelle les experts ont discuté des bonnes pratiques et des problèmes liés à la restitution des avoirs volés ;⁴⁸
- f) Le Forum mondial sur le recouvrement des avoirs, qui est une plateforme mise au point pour aider les institutions à devenir plus efficaces dans les enquêtes et le recouvrement des avoirs volés. Les participants au Forum ont élaboré les principes de disposition et de transfert des avoirs volés confisqués dans les affaires de corruption.⁴⁹

Il existe également des initiatives de renforcement des capacités pour aider les pays à récupérer les actifs souverains. Par exemple, l'International Centre for Asset Recovery se consacre au renforcement et au soutien des capacités des pays en développement et en transition à recouvrer les biens publics volés,⁵⁰ et la Facilité africaine de soutien juridique est une institution internationale qui se consacre à la fourniture de conseils juridiques et d'une assistance technique aux pays africains, notamment en matière de recouvrement des biens souverains.⁵¹

Malgré l'attention accordée aux flux financiers illicites issus de la corruption, les efforts déployés pour rapatrier les avoirs volés par ce biais n'ont abouti qu'à de faibles montants rapatriés au niveau international au cours des deux dernières décennies, par rapport aux sommes estimées perdues chaque année.⁵² Bien qu'il soit impossible de déterminer l'ampleur exacte des produits de la corruption qui circulent dans l'économie mondiale, les estimations montrent la gravité et l'ampleur du problème. Dans une étude menée dans le cadre de l'initiative StAR, on estime que les produits du crime, de la corruption et de l'évasion fiscale représentent entre 1 000 et 1 600 milliards de dollars par an, la moitié provenant des pays en développement, mais que seuls 5 milliards de dollars d'avoirs volés avaient été rapatriés au cours des deux

47 Union africaine. « Common African Position on Asset Recovery (CAPAR) side event at the ninth session of the UNCAC Conference of States Parties (9th COSP) » réunion parallèle, 9e session de la Conférence des États Parties de la Convention des Nations Unies contre la corruption. À consulter à l'adresse : <https://au.int/en/newsevents/20211216/common-africa-position-asset-recovery-capar-side-event-ninth-session-uncac>.

48 Voir <https://www.unodc.org/unodc/en/corruption/meetings/addis-egm-2019.html>.

49 Voir <https://star.worldbank.org/sites/star/files/the-gfar-principles.pdf>.

50 Voir <https://baselgovernance.org/asset-recovery>.

51 Voir <https://www.afdb.org/en/topics-and-sectors/initiatives-partnerships/african-legal-support-facility>.

52 Greta Fenner Zinkernagel et Anja Roth. « Practical hurdles », p. 90; Kevin M. Stephenson et al. *Barriers to Asset Recovery: An Analysis of the Key Barriers and Recommendations for Action*. Banque mondiale, Washington, 2011.

dernières décennies.⁵³ Les avoirs volés n'ont été rapatriés qu'à hauteur d'environ 333 millions de dollars par an en moyenne.⁵⁴ Ce triste état de choses peut être en partie attribué au fait que les juridictions dans lesquelles les avoirs volés sont cachés (souvent dans les pays développés) peuvent ne pas être réceptives aux demandes de rapatriement des avoirs. Cette situation peut être aggravée par la complexité des aspects juridiques en jeu et par le fait que les juridictions sollicitées ne disposent peut-être pas des ressources financières, techniques ou humaines suffisantes pour donner suite aux demandes reçues en temps utile et s'acquitter de leurs responsabilités conformément à la Convention des Nations Unies contre la corruption. Ces aspects du recouvrement d'avoirs n'ont pas été traités de manière adéquate.

1.5 Les problèmes liés à l'approche cloisonnée du recouvrement des avoirs volés

L'accent mis sur la corruption mérite qu'on s'y attarde, mais il se traduit aussi par une pénurie d'analyses de l'ensemble du système des flux financiers illicites dans le contexte du recouvrement d'avoirs. Cela est dû en partie au fait que, dans la plupart des instruments et initiatives sur le recouvrement d'avoirs, on adopte une démarche restrictive axée sur la corruption et les activités criminelles, alors qu'elles ne représentent qu'une petite partie des flux financiers illicites. De ce fait, ces instruments et initiatives ne traitent pas de manière efficace l'ensemble du système des flux financiers illicites. Si l'on tient compte de toutes les formes de flux financiers illicites, les montants perdus par les pays en développement et qui pourraient être récupérés sont estimés à plusieurs milliers de milliards de dollars.⁵⁵

Dans la position africaine commune sur le recouvrement des avoirs, l'intention est de ne pas se limiter aux produits de la corruption. Pour cela, il faut également s'attaquer aux flux financiers illicites provenant de transactions fiscales et commerciales, telles que celles qui impliquent la fraude fiscale, la mauvaise facturation des échanges et l'évasion fiscale, qui sont les principaux moyens de faire sortir des capitaux non enregistrés des pays et représentent environ 80 % de tous les flux financiers illicites en provenance des pays en développement.⁵⁶ Dans le Cadre conceptuel pour la mesure statistique des flux financiers illicites, les activités fiscales et commerciales sont également répertoriées comme l'un des quatre principaux types d'activités générant ces flux.⁵⁷

La fraude fiscale pratiquée par les particuliers fortunés est un domaine qui devrait retenir l'attention. L'OCDE estime qu'un total de 11 500 milliards de dollars de richesse personnelle dans le monde a été transféré à l'étranger par ces personnes, entraînant une perte de recettes fiscales mondiales de plus de 255 milliards de dollars

53 Nations Unies et Banque mondiale. Initiative pour le recouvrement des avoirs volés (StAR).

54 Gretta Fenner Zinkernagel et Anja Roth, Kevin M. Stephenson et al. Op. cit.

55 Transparency International et la Coalition des amis de la société civile de la Convention des Nations Unies contre la corruption. « Proposal for a multilateral agreement on asset recovery » (Proposition d'accord multilatéral pour le recouvrement d'avoirs). Document soumis à l'Assemblée générale dans le cadre de sa session extraordinaire contre la corruption, 12 juin 2020.

56 Kar Dev et Joseph Spanjers. Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013. Global Financial Integrity, décembre 2015.

57 Nations Unies. « Cadre conceptuel ».

par an.⁵⁸ Les flux financiers illicites générés par la fausse facturation commerciale (falsification délibérée de la valeur ou du volume du commerce international) ont été estimés par Global Financial Integrity en 2012 à près de 99 % des flux financiers illicites en provenance d'Afrique.⁵⁹ L'évasion fiscale, par laquelle des individus profitent des lacunes des lois fiscales nationales pour amoindrir les bases d'imposition des pays et transférer les bénéfices à l'étranger, est particulièrement préoccupante dans les pays en développement. L'OCDE estime que ces pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices coûtent aux pays du monde entier entre 100 et 240 milliards de dollars en raison de la perte de l'impôt sur les sociétés, ce qui représente entre 4 et 10 % du total des recettes mondiales de l'impôt sur les sociétés.⁶⁰ Il est également important de noter que les diverses activités impliquées dans les flux financiers illicites sont souvent liées entre elles. Les personnes qui s'enrichissent au moyen de la corruption active ou passive se livrent inévitablement à la fraude fiscale. Par exemple, la fausse facturation commerciale est souvent liée à des systèmes de prix de transfert, qui sont considérés comme des méthodes légales d'évasion fiscale, en particulier dans le secteur minier.

Le problème, cependant, est que les régimes juridiques actuels qui visent à réduire les aspects illégaux et légaux des flux financiers illicites ne prennent pas réellement en compte l'interconnexion des transactions et des activités concernées. Même les sanctions imposées pour avoir participé à ces activités sont fondées sur des distinctions artificielles entre ce qui est illégal et ce qui est légal. Certaines activités commerciales impliquent des activités illégales telles que la fraude fiscale et la mauvaise facturation des échanges, pour lesquelles des sanctions pénales, telles que des peines d'emprisonnement et des amendes, sont infligées. En revanche, certaines activités commerciales qui impliquent des stratagèmes d'évasion fiscale et entraînent une érosion de la base d'imposition et un transfert de bénéfices sont considérées comme légales. L'évasion fiscale étant légale, elle ne peut être empêchée que si le législateur adopte une législation à cet effet. Dans les pays qui ont mis en place des règles contre cette évasion, les contribuables qui contreviennent à ces règles peuvent faire l'objet de poursuites au civil. Si la décision du tribunal est favorable aux autorités fiscales, les contribuables sont tenus de payer les impôts dus, souvent avec des intérêts. Si les impôts dus ont été sous-estimés, des pénalités peuvent être imposées, et d'autres pénalités peuvent être imposées pour négligence. Souvent, les autorités fiscales perdent ces affaires car, en l'absence de dispositions plus spécifiques, les dispositions générales anti-évasion font peser sur les autorités fiscales la charge de la preuve que l'objectif principal des activités du contribuable était d'obtenir un avantage fiscal. Les contribuables engagent souvent à grands frais des avocats pour faire valoir que leurs stratagèmes complexes sont des activités commerciales de bonne foi. Toutefois, dans la plupart des cas, la distinction entre ce qui est une activité de bonne foi et ce qui ne l'est pas n'est pas claire. Dans les cas où des entités juridiques sont utilisées comme détenteurs légaux du titre des actifs en question et qu'une activité criminelle est menée, l'entité elle-même (bien qu'étant une personne morale) ne peut être emprisonnée. Si des amendes sont généralement imposées dans de tels cas, elles ne sont pas très dissuasives, car les entités disposent souvent de fonds suffisants pour les payer. Un autre problème est que la plupart des pays

58 « Pandora papers: biggest ever leak of offshore data exposes financial secrets of rich and powerful ». The Guardian, 3 octobre 2021.

59 Dev Kar et Joseph Spanjers, Op. cit.

60 OCDE. « Note explicative », projet BEPS de l'OCDE/G20, 2015.

n'ont pas de dispositions permettant de tenir les gens en place pour personnellement comptables des infractions commises.

Étant donné que les instruments internationaux utilisés pour faciliter le recouvrement des avoirs ont été élaborés pour répondre à des préoccupations spécifiques, le fonctionnement de ces instruments crée des lacunes qui ne permettent pas de traiter de manière efficace l'ensemble du système des flux financiers illicites. La compartimentation des régimes juridiques complique la coordination. Il convient donc de repenser la conception du recouvrement des avoirs. Compte tenu de l'ampleur des flux financiers illicites, les pays doivent adopter une démarche globale mettant en œuvre tous les instruments disponibles afin d'intensifier les efforts de suivi et de recouvrement des avoirs transférés à l'étranger par des moyens illégaux ou légaux.

En mars 2020, le président de l'Assemblée générale et le président du Conseil économique et social ont convoqué un Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030, conformément à une demande de l'Assemblée générale dans sa résolution 74/206, sur la promotion de la coopération internationale pour lutter contre les flux financiers illicites et renforcer les bonnes pratiques en matière de restitution des avoirs pour favoriser le développement durable. Les travaux du Groupe contribuent aux efforts globaux des Nations Unies pour mettre en œuvre le Programme 2030. Le Groupe a été chargé d'examiner les problèmes et les tendances actuels liés à la responsabilisation, à la transparence et à l'intégrité financières et de formuler des recommandations fondées sur des données factuelles pour combler les lacunes qui subsistent dans le système international. Dans son rapport publié en 2021, le Groupe souligne que les quatre principaux types d'activités recensés dans le Cadre conceptuel pour la mesure statistique des flux financiers illicites sont présentés de manière désagrégée, en fonction des filières et des sources des flux financiers illicites. Alors que la mesure isolée de chacun de ces types d'activités peut être appropriée pour les travaux quantitatifs, elle peut conduire à des réponses politiques cloisonnées. Le Groupe note que l'absence d'une perspective unifiée et systémique est restrictive, en particulier dans une perspective de développement, car la conception actuelle des systèmes financiers contribue à des lacunes qui se chevauchent dans de nombreuses parties différentes des systèmes. Le cloisonnement des politiques nuit à la capacité de susciter la volonté politique de procéder à des réformes. Dans de nombreux cas, cela laisse subsister des lacunes importantes et des redondances dans les mécanismes utilisés pour lutter contre les flux financiers illicites. Pour assurer un recouvrement efficace des avoirs mal acquis, le Groupe d'experts recommande la création d'un mécanisme de médiation multilatéral pour aider équitablement les pays à résoudre les difficultés liées à une action internationale de recouvrement et de restitution des avoirs et pour améliorer l'indemnisation.⁶¹

1.6 Objectif du rapport

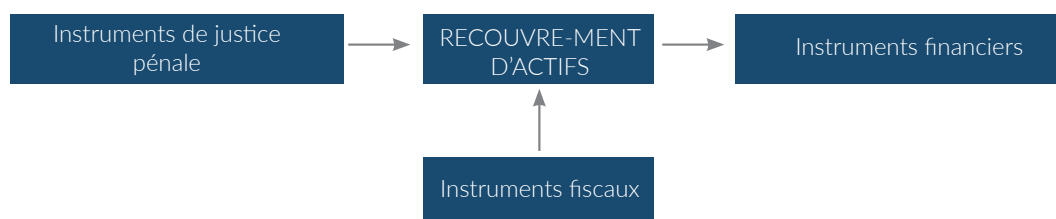
On ne compte plus les travaux sur le recouvrement des avoirs mal acquis. Des études analytiques ont été menées à la fois dans le but de générer des connaissances de

61 Nations Unies. L'intégrité financière pour un développement durable : Rapport final du Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030. Recommandation 5A, février 2021.

fond et dans le contexte des efforts de coordination entre organismes. Au sein des Nations Unies, il y a eu des recommandations, des déclarations de politique générale, des documents de synthèse et des études diagnostiques sur plusieurs dimensions du phénomène. Cependant, comme pour les initiatives et les instruments, les rapports sur le recouvrement se concentrent principalement sur les aspects illégaux des flux financiers illicites qui sont de nature criminelle, en particulier la corruption et le blanchiment d'argent, et sont rarement axés sur les activités commerciales illégales. En outre, les rapports sont rarement axés sur les aspects légaux des flux financiers illicites, par exemple l'évasion fiscale.

L'objectif du présent rapport est de fournir une évaluation globale de l'état actuel des instruments juridiques mondiaux sur le recouvrement d'avoirs en termes de réalisations, de lacunes et d'insuffisances. Le but est de recenser les instruments disponibles qui peuvent être utilisés pour faciliter le recouvrement d'avoirs acquis par tout type d'activité impliquant des flux financiers illicites, ce qui est une étape nécessaire pour combler les lacunes dans les connaissances de toutes les parties prenantes impliquées aux niveaux national et international dans la lutte contre le problème multiforme des flux financiers illicites. Ces parties prenantes comprennent les agents des services de répression des fraudes, le personnel des cellules de renseignement financier, les autorités fiscales, les auditeurs, les avocats, les comptables judiciaires, les enquêteurs et policiers, le personnel des agences de presse et des organisations de la société civile, le personnel des institutions financières, les gestionnaires d'actifs, les gestionnaires de registres du commerce et les fonctionnaires de la police des frontières et des douanes.⁶² L'objectif ultime est d'orienter les efforts internationaux et le discours sur le recouvrement d'avoirs vers l'élaboration d'un régime juridique global cohérent sur le recouvrement d'avoirs qui tienne compte de toutes les formes de flux financiers illicites, comme l'illustre la figure I.

Figure I : Portée du régime juridique global et cohérent sur le recouvrement d'avoirs



Il va de soi que les acteurs de la justice pénale, de la finance et de la fiscalité ont des spécialités différentes et que les instruments qu'ils appliquent pour assurer le recouvrement des avoirs sont élaborés pour répondre à des impératifs spécifiques. L'objectif du présent rapport n'est pas de promouvoir une approche uniforme, car les approches du recouvrement d'avoirs axées sur des sujets spécifiques peuvent être appropriées pour les travaux qualitatifs et quantitatifs. Cependant, les parties prenantes doivent admettre que l'approche cloisonnée consistant à aborder le problème de leur point de vue particulier sans reconnaître l'interconnexion et les synergies des aspects illégaux et légaux des flux financiers illicites ne permettra pas d'aborder le recouvrement des avoirs de manière globale. Toutes les parties

⁶² Jean-Pierre Brun et al. Asset Recovery Handbook, pages 7, 31, 32 et 41.

prenantes doivent être conscientes des forces et des limites des divers instruments qui traitent des composantes vastes et interconnectées des flux financiers illicites qui, ensemble, ont un grave impact sur le financement du développement. Cette démarche synthétique s'appuie sur les conclusions et les recommandations du Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme de développement durable à l'horizon 2030 dans deux domaines : l'amélioration de la coopération en matière fiscale et le renforcement de la coopération internationale et des capacités.

1.7 Valeur ajoutée et résultat attendu du rapport

La valeur ajoutée du présent rapport est qu'il contribue aux efforts visant à augmenter les ressources nationales pour financer le développement durable en préconisant une approche systématique et cohérente pour assurer le recouvrement effectif des avoirs détenus illicitement en dehors des pays d'origine. Toutes les parties prenantes sont appelées à reconnaître les liens entre les diverses activités qui composent les flux financiers illicites et à s'éloigner de l'approche cloisonnée adoptée dans les régimes juridiques actuels. Le rapport contient une analyse des différents instruments internationaux qui peuvent être appliqués pour traiter le système des flux financiers illicites. Ces instruments sont la Convention des Nations Unies contre la corruption, qui peut être utilisée pour faciliter le recouvrement des avoirs acquis par la corruption, les recommandations du Groupe d'action financière, qui sont axées sur le recouvrement des avoirs acquis par la criminalité financière, et les instruments fiscaux élaborés par l'OCDE et l'ONU, qui peuvent être utilisés pour faciliter le recouvrement des avoirs acquis par l'évasion fiscale. Aux fins du présent rapport, les instruments sont divisés en deux catégories : les instruments qui traitent des aspects illégaux des flux financiers illicites et les instruments qui traitent de leurs aspects légaux.

Les mesures proposées dans les instruments susmentionnés peuvent être regroupées selon les quatre principales étapes du recouvrement des avoirs : a) la détection, l'identification et le repérage des avoirs ; b) le recouvrement et la restitution ; c) la coopération internationale en matière de recouvrement et de restitution des avoirs ; et d) la protection et la gestion des avoirs recouverts⁶³. Pour chacun des instruments, afin de diagnostiquer les problèmes de la mise en œuvre des mesures qui y sont prévues, le rapport comprend une analyse des mesures appliquées à chaque étape. Le rapport comprend également une discussion des meilleures pratiques suivies. L'objectif de l'analyse est de fournir une base sur laquelle les meilleures pratiques peuvent être recueillies et intégrées dans un régime juridique mondial cohérent du recouvrement des avoirs mal acquis.

Le résultat attendu du rapport est un document technique qui sera utilisé pour faire connaître les consultations et les discussions sur les réformes qui visent à élaborer un instrument juridiquement contraignant. Ce document technique s'appuiera sur les recommandations du Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030, qui préconise de réformer le système mondial relatif à la responsabilité, à la transparence et à l'intégrité financière par une approche plus complète, plus solide, plus efficace et plus universelle.

⁶³ Union africaine. Document EX.CL/1213(XXXVI) Add.1 Rev.1, par. 10.

2. Instruments destinés à faciliter le recouvrement des avoirs acquis dans le cadre d'activités illégales impliquant des flux financiers illicites

On a vu plus haut que les formes illégales de flux financiers illicites impliquent de l'argent acquis illégalement, notamment par l'effet de la criminalité organisée, du blanchiment d'argent, du trafic de drogue, du détournement de fonds, du financement du terrorisme et de la corruption.⁶⁴ Il s'agit également d'argent gagné légalement dans des transactions commerciales mais sur lequel l'impôt est évité, et d'argent gagné légalement mais transféré illégalement hors du pays en contournant les contrôles monétaires ou en pratiquant la fausse facturation.⁶⁵ Les instruments qui peuvent être utilisés pour faciliter le recouvrement des avoirs acquis par ces moyens sont dispersés entre différentes sources dans les domaines pénal, financier et fiscal et peuvent ne pas être englobés dans une seule loi sur le recouvrement des avoirs.⁶⁶ Il est donc important que les parties prenantes dans les domaines pénal, financier et fiscal soient conscientes du large éventail d'instruments existants. L'analyse ci-dessous porte sur les mesures appliquées à chaque étape du recouvrement. Les lacunes qui apparaissent et les problèmes qui se posent à chaque étape sont analysés et des recommandations sont offertes sur la manière de remédier à cette situation.

2.1 Instruments de détection, d'identification et de repérage des avoirs acquis par des activités illégales

La première étape du processus de recouvrement des avoirs acquis par des moyens illégaux est la détection, l'identification et le repérage de ces avoirs. L'une des difficultés à cet égard est de produire les preuves qui relient ces avoirs aux activités en question ou les preuves qui établissent la valeur de ces capitaux. Pour établir de tels liens, divers praticiens doivent être impliqués, notamment des analystes du renseignement, des analystes de données, des autorités de police, des auditeurs, des comptables judiciaires, des avocats, des procureurs, des gestionnaires d'actifs, des enquêteurs, du personnel d'institutions financières, des autorités fiscales et des fonctionnaires de la police des frontières et des douanes, qui doivent travailler ensemble pour recueillir des renseignements, rassembler des preuves et identifier et repérer les capitaux fugitifs.⁶⁷

64 Rachel Payne et al. Policy Options for Addressing Illicit Financial Flows.

65 Nations Unies. Economic governance report 1 : institutional architecture to address illicit financial flows (Rapport sur la gouvernance économique 1 : Architecture institutionnelle pour lutter contre les flux financiers illicites). Addis-Abeba, 2021.

66 Jean-Pierre Brun et al. Op. cit. p. 14.

67 Jean-Pierre Brun et al. Op. cit. pages 7, 31, 32 et 41.

2.1.1 Mesures prévues par la Convention des Nations Unies contre la corruption pour faciliter la détection, l'identification et le repérage des avoirs acquis par la corruption

La Convention des Nations Unies contre la corruption offre le cadre juridique international le plus complet pour le recouvrement d'avoirs, qui est considéré comme un principe fondamental de la Convention. Ce cadre est axé sur les avoirs qui ont été détournés des trésors publics nationaux par des actes de corruption, à savoir le détournement de fonds, l'appropriation illicite ou le détournement de biens, la corruption et d'autres formes d'abus de fonctions officielles.

2.1.1.1 Mesures visant à détecter et à suivre les produits acquis par des actes de corruption passés et présents.

L'article 9, relatif aux marchés publics et à la gestion des finances publiques, l'article 10, relatif à l'information, et l'article 14, relatif aux mesures de prévention du blanchiment d'argent, peuvent aider à identifier les bénéficiaires réels de comptes, d'entités et de transferts de fonds transfrontaliers suspects. Ces dispositions permettent de découvrir et de suivre le produit d'actes de corruption passés et présents commis par des fonctionnaires. Les problèmes posés par la mise en œuvre de ces dispositions sont les suivants ;

- a) Les États requérants doivent pouvoir fournir aux autorités de la juridiction destinataire des preuves ou des renseignements pour les enquêtes. Ce processus est exceptionnellement difficile pour ceux qui travaillent dans le cadre d'États faibles et défaillants, où la corruption est fréquente et les ressources limitées ;⁶⁸
- b) Souvent, les pays ne disposent pas d'organes répressifs et judiciaires capables de mener à bien les enquêtes préliminaires nécessaires. Parmi les autres difficultés, on peut citer l'absence d'un organisme ayant le mandat ou les compétences nécessaires pour rassembler les faits permettant de prouver que les avoirs ont été volés, les problèmes de coordination entre organismes et l'ignorance de la manière d'obtenir une assistance internationale.⁶⁹

Les meilleures pratiques à suivre sont les suivantes :

- a) Les États devraient adhérer à l'article 56 de la Convention, qui stipule que chaque État Partie doit communiquer, sans demande préalable, à un autre État Partie des informations sur le produit d'infractions lorsqu'il considère que la divulgation de ces informations pourrait aider ledit État Partie à engager ou mener une enquête, des poursuites ou une procédure judiciaire ou pourrait déboucher sur la présentation par cet État Partie d'une demande;
- b) Si les pays peuvent renforcer la communication d'informations conformément à l'article 56, la pratique pourrait être mieux assurée en

⁶⁸ Ibid., p. 2.

⁶⁹ Fatima Kanji et Richard Messick. « Recommendations for accelerating and streamlining the return of assets ».

modifiant la Convention pour y inclure une disposition obligatoire pour tous les pays afin de rendre obligatoire la communication d'informations avec les États requérants potentiels lorsque ces derniers enquêtent sur des transactions suspectes.

2.1.1.2 Mesures visant à détecter le flux des produits du crime à travers les systèmes financiers

Conformément à l'article 52.1, chaque État Partie prend les mesures nécessaires pour exiger des institutions financières qu'elles vérifient l'identité de leurs clients, prennent des mesures raisonnables pour déterminer l'identité des ayants-droits économiques des fonds déposés sur de gros comptes et procèdent à une surveillance accrue des comptes tenus par ou pour le compte de personnes qui exercent des fonctions publiques importantes ou de membres de leur famille ou de leur proche entourage.⁷⁰ Les problèmes à résoudre pour mettre en œuvre ces mesures sont notamment les suivants :

- a) La détection et le suivi des biens peuvent être un processus complexe, long et coûteux, nécessitant des ressources et une expertise importantes. De nombreux pays en développement n'ont pas accès aux infrastructures de base, telles que les ordinateurs ou les connexions Internet. Cela entrave sérieusement toutes les étapes de l'enquête, y compris la pré-enquête et la collecte de renseignements financiers, et rend difficile la gestion et la constitution des dossiers ;⁷¹
- b) Bien souvent, les pays en développement ne disposent pas de personnel possédant les techniques d'enquête et les compétences adéquates pour suivre les capitaux fugitifs au-delà de leurs frontières. Ils doivent alors faire appel à des spécialistes des pays développés, à un coût élevé. Ce processus peut être écrasant, même pour les praticiens les plus expérimentés. Ainsi, de nombreuses affaires de recouvrement d'avoirs sont au point mort, en grande partie à cause d'un manque de capacités et de ressources. Pour remédier à cet état de choses, les pays doivent réserver des fonds pour permettre aux agences telles que les centres de renseignement financier, l'Organisation internationale de police criminelle (INTERPOL) et les départements des recettes de suivre les affaires impliquant le recouvrement d'actifs.

2.1.1.3 Mesures visant à promouvoir la participation des acteurs non étatiques

Conformément à l'article 13 de la Convention contre la corruption, les États doivent promouvoir la participation active de personnes et de groupes extérieurs au secteur public à la prévention de la corruption et à la lutte contre celle-ci. L'article 13 contient une reconnaissance implicite du fait que les acteurs non étatiques, tels que la société civile et les organisations non gouvernementales, les lanceurs d'alerte et les journalistes d'investigation, sont essentiels pour déclencher des affaires, divulguer des preuves et détecter des actifs offshore. Par exemple, en 2016, le Consortium international des journalistes d'investigation a publié les « Panama papers », qui comprenaient près de 12 millions de documents ayant fuité d'un cabinet d'avocats au Panama et contenant

⁷⁰ Voir également Nations Unies. A digest of asset recovery cases. pars. 39 et 40.

⁷¹ Greta Fenner Zinkernagel et Anja Roth. « Practical hurdles ».

des informations financières détaillées sur des sociétés écrans et des paradis fiscaux. En 2017, le Consortium a publié les « Paradise papers », qui comprenaient 13,4 millions de documents provenant du cabinet d'avocats Appleby (Bermuda) Limited et contenant des informations sur des entreprises et des particuliers qui cachaient leur richesse dans des sociétés écrans.⁷² Dans le cadre de l'enquête « Mauritius leaks » en 2019, le Consortium a révélé que l'île Maurice s'était spécialisée comme une porte d'entrée en Afrique permettant aux entreprises multinationales de transférer des capitaux vers et depuis l'Afrique pratiquement sans payer d'impôts.⁷³ En janvier 2020, dans le cadre de l'enquête « Luanda leaks », le Consortium a révélé comment la fille de l'ancien président de l'Angola a fait fortune en exploitant les liens familiaux et en profitant du concours d'initiés pour investir dans des sociétés écrans offshore, ce qui a dépouillé ce pays riche en pétrole et en diamants de centaines de millions de dollars.⁷⁴ En octobre 2021, le Consortium a publié les « Pandora papers », comprenant des millions de documents financiers relatifs à de riches individus, dont certains en Afrique, qui ont caché leurs richesses dans des paradis fiscaux.⁷⁵

L'un des problèmes à résoudre pour promouvoir la participation des acteurs non étatiques tient au fait que les protections des lanceurs d'alerte prévues par la Convention ne sont pas obligatoires. L'ONUDC a produit un guide sur les bonnes pratiques en matière de protection des personnes dénonciatrices, qui a été accueilli favorablement par les États Parties à la Convention (CAC/COSP/2015/10, résolution 6/6) ; toutefois, les États ne se sont pas engagés à offrir ces protections.

Les meilleures pratiques à ce sujet sont les suivantes :

- a) Les pays doivent adopter des règles pour protéger, encourager et inciter les dénonciateurs qui exposent les flux financiers illicites ;
- b) Les journalistes d'investigation et les lanceurs d'alerte jouent un rôle important dans la détection des avoirs extraterritoriaux. La communauté internationale doit élaborer des normes minimales pour leur protection, qui devraient faire l'objet d'un instrument international juridiquement contraignant.⁷⁶

2.1.2 Recommandations du Groupe d'action financière portant sur la détection, l'identification et le repérage des actifs criminels

Dans le cadre des recommandations 24 et 25, le Groupe d'action financière a établi des normes mondiales sur la transparence et la propriété effective des personnes morales et des constructions juridiques, qui peuvent contribuer à prévenir l'utilisation abusive d'entités juridiques à des fins de blanchiment d'argent et de financement du terrorisme. Le bénéficiaire effectif est défini comme la personne physique qui possède ou contrôle en dernier ressort un client, la personne physique pour le

⁷² Voir Consortium international des journalistes d'investigation. « Paradise papers : secrets of the global elite ».

⁷³ Fergus Shiel et Will Fitzgibbon (Consortium international des journalistes d'investigation). « About the Mauritius leaks investigation ». 23 juillet 2019.

⁷⁴ Sydney Freeberg et al. (Consortium international des journalistes d'investigation). « How Africa's richest woman exploited family ties, shell companies and insider deals to build an empire ». 19 janvier 2020.

⁷⁵ Emilia Díaz-Struck et al. (Consortium international des journalistes d'investigation). « Pandora papers: an offshore data tsunami ». 3 octobre 2021; voir aussi The Nation. « UN urged to hold conference on abolishing tax havens ». 16 octobre 2016.

⁷⁶ Nations Unies. L'intégrité financière pour un développement durable. Op. cit. Recommandation 7A.

compte de laquelle une transaction est effectuée ou la personne physique qui exerce un contrôle effectif en dernier ressort sur une personne morale ou une construction juridique.⁷⁵ Conformément aux recommandations, les pays devraient s'assurer que des informations adéquates, précises et actualisées sur la propriété effective des avoirs des sociétés de capitaux sont disponibles et que les autorités compétentes peuvent y accéder en temps utile. Dans la mesure où ces informations sont disponibles, elles peuvent aider les institutions financières et autres à remplir les obligations de vigilance à l'égard de la clientèle concernant les sociétés de capitaux, telles que définies dans les Recommandations, ce qui inclut l'identification du bénéficiaire effectif.

En vertu de la recommandation 12, les pays devraient adopter une législation visant à garantir que les institutions financières exercent une vigilance accrue sur l'origine des fonds d'un fonctionnaire actuel ou ancien, d'un membre de sa famille ou d'un proche associé. Les institutions financières devraient également être tenues de surveiller en permanence les transactions qu'elles effectuent pour les personnes politiquement exposées et de signaler toute transaction suspecte.

Aux termes de la recommandation 29, les États devraient promulguer des lois visant à créer des cellules de renseignement financier afin de garantir que les activités suspectes sont détectées rapidement et signalées à des cellules similaires dans les pays de destination. Les capitaux sont plus susceptibles d'être dissimulés ou déplacés lorsque les institutions financières n'ont pas de présence physique ou ne sont pas affiliées à des groupes financiers réglementés. Dans les Recommandations, de telles institutions sont appelées banques fictives. Conformément à la recommandation 26, les pays ne devraient pas approuver l'établissement, ou la poursuite des activités, des banques fictives.

L'enregistrement de la propriété effective consiste à exiger des personnes morales, telles que les sociétés et les fonds fiduciaires, qu'elles enregistrent leurs bénéficiaires réels auprès des organismes publics compétents, par exemple l'administration fiscale, la banque centrale et l'organisme chargé du registre du commerce.⁷⁶ De nombreux pays ont mis en place des registres de propriété effective.⁷⁷ Toutefois, l'absence de tels registres dans certains paradis fiscaux aide les fraudeurs fiscaux à dissimuler leur richesse au moyen de sociétés écrans.⁷⁸ Ces registres peuvent être un outil utile aux autorités fiscales pour lutter contre la fraude fiscale.⁷⁹

En vertu de la recommandation 21, les institutions financières et leurs administrateurs, dirigeants et employés devraient être protégés par la loi de toute responsabilité pénale et civile pour violation de toute restriction à la divulgation d'informations imposée par contrat ou par toute disposition législative, réglementaire ou administrative, s'ils

⁷⁵ Markus Meinzer. *Countering cross-border tax evasion and avoidance. An assessment of OECD policy design from 2008 to 2018.* (Lutter contre la fraude et l'évasion fiscales transfrontalières : Une évaluation de la conception des politiques de l'OCDE de 2008 à 2018). 2019.

⁷⁶ Markus Meinzer. *Countering cross-border tax evasion and avoidance. An assessment of OECD policy design from 2008 to 2018.* (Lutter contre la fraude et l'évasion fiscales transfrontalières : Une évaluation de la conception des politiques de l'OCDE de 2008 à 2018). 2019.

⁷⁷ Noam Noked. « Tax Evasion and Incomplete Tax transparency ». *Laws*, vol. 7, n° 3, sect. 4.4, 2018.

⁷⁸ Martin Hearson. « Developing countries' role in international tax cooperation ». Document de travail commandé par le Groupe intergouvernemental des vingt-quatre pour les affaires monétaires internationales et le développement, 25 mai 2017.

⁷⁹ Andres Knobel, Markus Meinzer et Moran Harari. « What should be included in corporate registries? A data checklist - part 1: beneficial ownership information ». *Tax Justice Network*, 13 avril 2017.

font part de bonne foi de leurs soupçons à la cellule de renseignement financier, même s'ils ne savent pas précisément quelle est l'activité criminelle sous-jacente, et indépendamment du fait que l'activité illégale se soit effectivement produite ou non. À cet égard, le Groupe Egmont a joué un rôle déterminant en fournissant un soutien aux cellules de renseignements financiers membres afin de permettre à leur gouvernement de lutter contre le blanchiment d'argent, le financement du terrorisme et d'autres délits financiers. Ce soutien consiste notamment à aider les membres à étendre et à systématiser l'échange de renseignements et d'informations financières, à améliorer l'expertise et les capacités du personnel et à communiquer entre eux de manière sécurisée. Ce soutien est fourni, par exemple, par l'application des Principes relatifs à l'échange d'informations entre les cellules de renseignement financier.

Un certain nombre de pays se sont engagés à assurer la mise en œuvre des normes établies par le GAFI et le partage d'informations entre les institutions financières afin de réduire le risque de délits financiers potentiels. Par exemple, les normes ont été approuvées par le Groupe des 20, qui a ensuite élaboré les Principes de haut niveau sur la transparence de la propriété effective. En conséquence, les membres du Groupe des 20 ont promulgué des lois sur la base de plusieurs des recommandations du GAFI. Un certain nombre de pays africains ont rejoint des organisations qui sont associées au GAFI. Par exemple, le Ghana et le Nigéria sont membres du Groupe d'action intergouvernemental contre le blanchiment d'argent en Afrique de l'Ouest, dont les objectifs sont d'améliorer et d'intensifier la lutte contre le financement du terrorisme et le blanchiment d'argent.

Un certain nombre de pays africains sont également membres du Partenariat pour un gouvernement ouvert,⁸⁰ qui s'est engagé à lutter contre la fraude fiscale et la corruption et à assurer la transparence des bénéficiaires effectifs. L'Afrique du Sud a déclaré son engagement en faveur de la transparence de la propriété effective dans son plan d'action national, 2016-2018. Le Nigéria est membre du Partenariat et s'est engagé à lutter contre la fraude fiscale et la corruption.⁸¹ Sur la base de ces engagements, de nombreux pays africains (par exemple, l'Afrique du Sud, le Ghana, le Kenya et le Nigéria) ont promulgué des lois et créé des cellules de renseignement financier pour mettre en œuvre les recommandations du GAFI. En 2020, le Kenya a créé un registre des bénéficiaires effectifs conformément à la section 93A de sa loi sur les sociétés, en vertu de laquelle les sociétés sont tenues de conserver des informations sur les bénéficiaires effectifs.

Les problèmes à résoudre pour mettre en œuvre les recommandations du groupe de travail sont les suivants :

- a) Les notes d'évaluation consolidées du GAFI indiquent que 48 juridictions (dont beaucoup sont des centres financiers extraterritoriaux) ne se sont que partiellement conformées aux recommandations 24 et 25. Quatre membres du Groupe des 20, à savoir l'Australie, le Canada, la Chine et les États-Unis d'Amérique, ont rejeté les recommandations ;

⁸⁰ Initiative multilatérale fondée en 2011 pour améliorer la transparence, la responsabilité et l'ouverture des gouvernements.
⁸¹ Mwambu Wanendeya. « Nigeria joins 69 countries in the Open government partnership ». ONE, 4 juillet 2016.

- b) Dans le rapport de l'OCDE intitulé Flux financiers illicites en provenance des pays en développement : Mesure des réponses de l'OCDE, publié en 2014, plusieurs pays étaient épinglés pour ne pas avoir adopté de législation exigeant des informations sur la propriété effective pour tous les types de structures juridiques. C'était notamment le cas pour les fiducies. La même année, le GAFI a publié des orientations sur la transparence et la propriété effective, qui visent à aider les pays à mettre en œuvre les recommandations 24 et 25 ;
- c) Dans de nombreux pays, les informations relatives à la propriété effective ne sont que partiellement publiques, des règles de transparence différentes s'appliquent à différents arrangements commerciaux et il existe des obstacles législatifs au partage des informations entre administrations nationales. Un des problèmes à résoudre pour promouvoir la participation des acteurs non étatiques tient au fait que les protections des lanceurs d'alerte prévues par la Convention ne sont pas obligatoires. L'ONUDC a produit un guide sur les bonnes pratiques en matière de protection des personnes dénonciatrices, qui a été accueilli favorablement par les États Parties à la Convention (CAC/COSP/2015/10, résolution 6/6) ; toutefois, les États ne se sont pas engagés à offrir ces protections.

Les meilleures pratiques à cet égard sont les suivantes :

- a) Les anciennes lois comportant des dispositions de confidentialité qui empêchent une agence gouvernementale d'accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs détenues par une autre agence doivent être modifiées. Des dispositions transversales devraient être incluses dans la législation afin de permettre la communication d'informations et la suppression des règles de confidentialité dans des situations d'intérêt national, telles que celles impliquant des efforts pour réduire les flux financiers illicites ;
- b) Il est nécessaire d'adopter une approche pangouvernementale, dans le cadre de laquelle l'accès à l'information est accordé à différentes agences gouvernementales, telles que les services fiscaux, les tribunaux, les autorités nationales chargées des poursuites, les institutions financières et la police des frontières et la douane. Comme modifier la législation peut être long et complexe, certains pays ont recours à des protocoles d'accord pour mettre en place des échanges d'informations entre les services et même au niveau international ;
- c) Les registres de propriété effective doivent être accessibles au public. Toutefois, pour que ces registres soient précis et fiables, ils doivent pouvoir être vérifiés par un tiers. Par exemple, les informations peuvent devoir être authentifiées ou certifiées par des prestataires de services aux entreprises.⁸²

⁸² David Meyerowitz. Meyerowitz on Income Tax. The Taxpayer, par. 29.1. Le Cap (Afrique du Sud), 2009.

2.1.3 Instruments de détection, d'identification et de repérage des biens acquis par fraude fiscale

La fraude fiscale consiste à refuser délibérément de payer des impôts ou à falsifier des déclarations fiscales et des livres de comptes.⁸³ Au cours des dernières décennies, l'OCDE a été le fer de lance d'initiatives visant à favoriser la transparence fiscale, qui permet d'obtenir le recouvrement des avoirs acquis par la fraude fiscale. Dans un rapport publié en 1998, l'OCDE indiquait que les juridictions des paradis fiscaux et les régimes fiscaux préférentiels avaient rarement pris les mesures de transparence fiscale permettant aux autres pays d'obtenir des informations sur leurs résidents ayant effectué des investissements dans ces juridictions. Les paradis fiscaux avaient également maintenu des dispositions relatives au secret bancaire, qui donnaient aux investisseurs étrangers l'assurance que leurs activités commerciales ne seraient pas divulguées aux autorités fiscales de leur pays d'origine. Souvent, ces efforts pour dissimuler des fonds équivalent à une fraude fiscale. Des efforts ont été déployés au niveau mondial pour promouvoir la coopération internationale en matière fiscale entre pays en développement.

2.1.3.1 Accords d'échange de renseignements fiscaux

En 2000, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales a été créé sous les auspices de l'OCDE pour élaborer des normes internationales sur les questions fiscales.⁸⁴ Les normes ont servi à l'élaboration d'un modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale en 2002, qui sert de base à la signature d'accords d'échange de renseignements fiscaux, en particulier avec les juridictions des paradis fiscaux qui n'ont pas signé de convention relative à la double imposition, car elles ne perçoivent pas d'impôts sur le revenu. Les problèmes de la mise en œuvre des normes sont les suivants :

- a) Certains paradis fiscaux ont signé des accords d'échange de renseignements fiscaux,⁸⁵ mais dans un certain nombre de ces paradis fiscaux, le processus est une formalité et il n'y a pas d'engagement ferme en faveur d'un changement de pratique ;⁸⁶
- b) L'obligation d'échanger des informations vraisemblablement pertinentes va à l'encontre du but recherché, car elle exige que les autorités fiscales nationales sachent déjà ce qu'elles recherchent avant de pouvoir le demander ;⁸⁷

83 FMI. « La fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale ». Document d'orientation, communiqué de presse n° 19/69. Washington, mars 2019 ; Alex Cobham et Petr Jansky, *Estimating Illicit Financial Flows : A Critical Guide to the Data, Methodologies, and Findings*. Oxford University Press, Oxford, 2020, p. 5.

84 OCDE. « Aperçu des travaux de l'OCDE ».

85 Miranda Stewart. « Transnational tax information exchange networks: steps towards a globalized, legitimate tax administration ». *World Tax Journal*, vol. 4, n° 2, p. 175, juin 2012.

86 Miranda Stewart. « Transnational tax information exchange networks: steps towards a globalized, legitimate tax administration ». *World Tax Journal*, vol. 4, n° 2, p. 175, juin 2012.

87 Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, arts. 1 et 5.5; Model Tax Convention on Income and on Capital, art. 26.1; Niels Johannesen et Gabriel Zucman. « The end of bank secrecy? An evaluation of the G20 tax haven crackdown ». *American Economic Journal: Economic Policy*, vol. 6, No. 1, p. 69, 20124. (Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale, art. 1 et 5.5 ; Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, art. 26.1 ; Niels Johannesen et Gabriel Zucman. « The end of bank secrecy? An evaluation of the G20 tax haven crackdown ». *American Economic Journal : Economic Policy*, vol. 6, n° 1, p. 69, 20124.

- c) La norme par défaut en matière d'échange de renseignements sur demande, qui exige que les États épuisent leurs procédures fiscales avant de présenter une demande à un autre État,⁸⁸ Même si de nombreux pays africains ont récemment donné la priorité à l'application de ces échanges,⁸⁹ est trop restrictive. Par conséquent, les échanges internationaux d'informations sur demande sont relativement rares et sont basés sur la réciprocité.⁹⁰ beaucoup d'entre eux sont découragés, car ils envoient plus de demandes qu'ils n'en reçoivent.

Les meilleures pratiques à cet égard sont les suivantes :

- a) En 2015, l'OCDE a élaboré un modèle de protocole dans le but de permettre l'échange automatique et spontané de renseignements dans le cadre d'un accord d'échange de renseignements fiscaux, modifiant le modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale. Les pays qui ne l'ont pas encore fait devraient intégrer le texte du protocole dans les nouveaux accords d'échange de renseignements fiscaux ;
- b) Le Forum mondial aide les pays en développement à faibles capacités à recenser leurs besoins en matière de soutien technique et leur fournit un appui pour les aider à mettre en œuvre les normes et en bénéficier.⁹¹ Il est important que les pays en développement fassent usage de cette initiative ;
- c) En 2014, l'Initiative Afrique a été lancée en partenariat avec le Forum mondial afin de s'assurer que les pays africains sont prêts à utiliser les faits nouveaux en matière de transparence et d'échange d'informations au niveau mondial pour mieux lutter contre la fraude fiscale.⁹² Il est recommandé à tous les pays africains de participer à cette initiative, car elle pourrait contribuer à garantir le recouvrement des avoirs mal acquis à leur détriment.

2.1.3.2 Conventions relatives à la double imposition

Les normes relatives à la transparence et à l'échange de renseignements élaborées par le Forum mondial ont également été incluses dans l'article 26 des modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies. Comme on peut le voir dans les préambules des modèles de convention, l'objectif des conventions relatives à la double imposition est notamment de prévenir la fraude fiscale. L'article 26.1 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune prévoit que les autorités compétentes de l'État contractant peuvent échanger les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour administrer ou appliquer les lois nationales. L'article 26.1 a

⁸⁸ Michael Keen et Jenny E. Lighthart. « Information sharing and international taxation: a primer ». *International Tax and Public Finance*, vol. 13, n° 1, p. 95, 2006.

⁸⁹ Union africaine, Forum africain d'administration fiscale et OCDE. *Transparence fiscale en Afrique 2021 : Rapport de progrès de l'Initiative Afrique*. Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 2022.

⁹⁰ Union africaine, Forum africain d'administration fiscale et OCDE. *Transparence fiscale en Afrique 2021 : Rapport de progrès de l'Initiative Afrique*. Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 2022.

⁹¹ Voir, par exemple, OCDE. *Échange de renseignements sur demande – Examen par le Groupe d'évaluation par les pairs*. 2016-2020, 3e édition. Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 2016.

⁹² South African Revenue Service. « 9th meeting of the Africa Initiative ». À consulter à l'adresse : <https://www.sars.gov.za/media-release/9th-meeting-of-the-africa-initiative/> ; voir également Union africaine, Forum africain de l'administration fiscale et OCDE. *Rapport d'étape sur l'Initiative pour l'Afrique*.

un large champ d'application, puisqu'il prévoit l'échange de renseignements sur les impôts de toute nature et dénomination, y compris ceux qui sont perçus par les subdivisions politiques ou les collectivités locales d'un pays. Les dispositions prévoient l'échange de renseignements de trois manières : sur demande, automatiquement (les renseignements sont transmis systématiquement à l'autre État)⁹³ et spontanément (un État obtient des renseignements par ses enquêtes et les transmet à un autre État qu'ils pourraient intéresser). L'article 26 du modèle de convention fiscale prévoit également que l'État contractant peut utiliser d'autres techniques pour obtenir des renseignements, telles que des examens simultanés, des contrôles fiscaux effectués à l'étranger et des échanges de renseignements concernant tout un secteur.⁹⁴

Il convient de noter que des informations peuvent également être échangées conformément aux conventions fiscales régionales, notamment : le modèle d'accord fiscal visant à éviter la double imposition de la Communauté de développement de l'Afrique australe (SADC), élaboré en 2011 (son article 26 suit largement l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE) ; l'accord relatif à la double imposition de la Communauté d'Afrique de l'Est, élaboré en 2014 ; l'accord de la SADC sur l'assistance en matière fiscale, élaboré en 2012 ; et l'accord sur l'assistance mutuelle en matière fiscale du Forum africain d'administration fiscale, élaboré en 2012.

Les problèmes de la mise en œuvre des normes sont les suivants :

- a) De nombreux pays en développement n'ont pas beaucoup profité des échanges d'informations sur les questions fiscales, notamment en raison de contraintes de capacité ;
- b) Dans les pays en développement, des préoccupations ont été exprimées quant à l'attente des pays développés que les informations des pays en développement soient facilement fournies. On s'est également inquiété quant à l'utilisation de moyens de pression économique par les pays développés pour obtenir la communication d'informations. Cependant, les autorités de certains pays développés ne seront pas aussi promptes

93 Les examens simultanés désignent un arrangement entre deux ou plusieurs parties pour examiner simultanément, chacune sur son propre territoire, la situation fiscale des contribuables dans lesquels elles ont un intérêt commun ou connexe, en vue d'échanger toute information pertinente. Dans le cadre d'un contrôle fiscal effectué à l'étranger, si le droit interne le permet, un État contractant peut autoriser des représentants autorisés de l'autre État contractant à se rendre dans le premier État contractant pour interroger des personnes ou examiner les livres et registres d'une personne, ou à assister à ces entretiens ou examens effectués par les autorités fiscales du premier État contractant, conformément aux procédures mutuellement convenues par les autorités compétentes. La dernière technique consiste à échanger des informations fiscales concernant un secteur économique entier (par exemple, l'industrie pétrolière ou pharmaceutique ou le secteur bancaire). Pour plus de détails sur ces techniques, voir *Tax information exchange between OECD member countries : a survey of current practices* (L'échange de renseignements à des fins fiscales entre pays membres de l'OCDE : aperçu des pratiques actuelles), publié par l'OCDE en 1994. Voir également les paragraphes 9 et 9.1 du commentaire sur l'art. 26.1 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune.

94 Les examens simultanés désignent un arrangement entre deux ou plusieurs parties pour examiner simultanément, chacune sur son propre territoire, la situation fiscale des contribuables dans lesquels elles ont un intérêt commun ou connexe, en vue d'échanger toute information pertinente. Dans le cadre d'un contrôle fiscal effectué à l'étranger, si le droit interne le permet, un État contractant peut autoriser des représentants autorisés de l'autre État contractant à se rendre dans le premier État contractant pour interroger des personnes ou examiner les livres et registres d'une personne, ou à assister à ces entretiens ou examens effectués par les autorités fiscales du premier État contractant, conformément aux procédures mutuellement convenues par les autorités compétentes. La dernière technique consiste à échanger des informations fiscales concernant un secteur économique entier (par exemple, l'industrie pétrolière ou pharmaceutique ou le secteur bancaire). Pour plus de détails sur ces techniques, voir *Tax information exchange between OECD member countries : a survey of current practices* (L'échange de renseignements à des fins fiscales entre pays membres de l'OCDE : aperçu des pratiques actuelles), publié par l'OCDE en 1994. Voir également les paragraphes 9 et 9.1 du commentaire sur l'art. 26.1 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune.

à fournir des informations pour permettre aux fonctionnaires des pays en développement de protéger leurs bases fiscales. De tels rapports de force entravent la coopération fiscale internationale.⁹⁵

- c) Dans certains pays développés, il existe une pratique consistant à sélectionner des partenaires privilégiés, ce qui entraîne l'exclusion des pays en développement en vertu du principe de réciprocité.

Les meilleures pratiques pour résoudre ces problèmes sont les suivantes :

- a) Le Groupe d'experts de haut niveau sur la responsabilité, la transparence et l'intégrité financière internationales pour la réalisation du Programme de développement durable à l'horizon 2030 appelle à mettre fin aux asymétries en matière de communication d'informations à des fins fiscales, de sorte que tous les pays puissent recevoir ces informations. Les pays développés devraient communiquer des informations avec les pays en développement sans nécessairement exiger la réciprocité ;⁹⁶
- b) L'article 26 des modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies devrait fixer des limites au délai nécessaire à l'échange d'informations;
- c) Le Groupe d'experts de haut niveau recommande la création d'un centre de suivi des droits d'imposition qui publierait des données fiscales mondiales complètes, telles que des données sur les échanges d'informations en matière fiscale. Ce centre pourrait être créé par le FMI, compte tenu de ses atouts en matière de production et de publication de données, en collaboration avec un organe intergouvernemental des Nations Unies sur les questions fiscales.⁹⁷ Cet organe devrait mettre en place un registre public mondial des demandes d'échange de renseignements, ce qui permettrait d'exposer les pays qui ne respectent pas leurs obligations internationales de réciprocité sans raison valable.

2.1.3.3 Normes sur les échanges automatiques d'informations

En avril 2013, les ministres des finances et les gouverneurs des banques centrales du Groupe des 20 ont approuvé la norme relative à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers en matière fiscale, en vertu de laquelle toutes les juridictions sont tenues d'échanger automatiquement, chaque année, les informations financières de leurs institutions financières avec d'autres juridictions. Il s'agit notamment d'informations sur les différents types de compte des contribuables, les revenus d'investissement et les stratagèmes utilisés pour échapper à l'impôt.⁹⁸ L'objectif de la norme est de permettre aux administrations fiscales de lutter contre la fraude fiscale transfrontalière en fournissant un plus grand nombre d'informations sur les avoirs

⁹⁵ Michael Lennard. « The UN model tax convention as compared with the OECD model tax convention : current points of difference and recent developments ». *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 15, n° 1. p. 10, 2009.

⁹⁶ Nations Unies. *L'intégrité financière au service du développement durable*, recommandation 8A.

⁹⁷ OCDE. « Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers : Norme commune de déclaration », 2013, par. 12.

⁹⁸ OCDE. *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale : Manuel de mise en œuvre*, 2e éd., Paris, 2018.

de leurs résidents détenus dans d'autres pays.⁹⁹ La norme contient des règles de diligence raisonnable que doivent suivre les institutions financières. La base juridique de la norme entre en vigueur lorsqu'un pays adopte une législation nationale pour appliquer l'échange automatique d'information¹⁰⁰ et signe des conventions fiscales qui autorisent cet échange. Le pays doit également avoir les capacités administratives nécessaires pour garantir la confidentialité des informations reçues.

Les informations peuvent également être échangées automatiquement sur une base multilatérale, par le biais de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, qui a été élaborée en 1998 par le Conseil de l'Europe et l'OCDE. La Convention a été modifiée par un protocole en 2010 afin de s'aligner sur les normes internationales en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales. Elle est également ouverte aux pays non-membres du Conseil de l'Europe et de l'OCDE afin d'encourager la transparence internationale des entreprises.¹⁰¹ Conformément à l'article 6 de la Convention qui permet l'échange automatique de renseignements, un accord distinct entre les autorités compétentes des parties doit être conclu pour lancer ces échanges. L'OCDE a élaboré un modèle d'accord entre autorités compétentes à cette fin.¹⁰² Les signataires de la Convention ont accès aux informations fiscales détenues par environ 130 juridictions fiscales. Pour les pays signataires d'Afrique, tels que le Kenya et le Nigéria, la Convention permet d'accéder à des informations provenant de beaucoup plus de pays que ce que permettent les conventions relatives à la double imposition. La Convention est l'instrument multilatéral le plus complet pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.¹⁰³

L'échange automatique de renseignements est particulièrement important pour réduire la fraude fiscale pratiquée par des personnes fortunées. Selon un rapport du FMI, les particuliers à valeur nette élevée sont ceux qui ont accumulé une valeur nette à un niveau qui les place tout en haut de l'échelle des richesses dans un pays, voire au niveau mondial. Il est noté dans ce rapport que, sur les 1 810 milliardaires répertoriés par Forbes en 2016, 138 individus (7,6 %) étaient originaires de pays à faible revenu ou à revenu intermédiaire inférieur (dont certains en Afrique).¹⁰⁴ L'OCDE estime qu'un total de 11 500 milliards de dollars de richesse personnelle dans le monde a été transféré à l'étranger par ces individus, ce qui entraîne une perte de recettes fiscales mondiales de plus de 255 milliards de dollars par an.¹⁰⁵ Comme on l'a vu plus haut, la publication des « Panama papers », « Paradise papers » et « Pandora papers » a fourni des preuves supplémentaires de ce phénomène.¹⁰⁶

99 OCDE. Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale : Manuel de mise en œuvre », 2e éd., Paris, 2018.

100 OCDE. « Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers : Norme commune de déclaration », par. 7, 2013.

101 OCDE. « Texte du rapport explicatif révisé relatif à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole », par. 5, 2010.

102 Voir www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/.

103 OCDE. « Transparence et échange de renseignements à des fins fiscales : la coopération multilatérale change le monde - rapport du dixième anniversaire ». Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 2019.

104 John Buchanan et Lucilla McLaughlin. « Revenue administration: implementing a high-wealth individual compliance program ». FMI, avril 2017.

105 OCDE. « Overview of OECD's work on countering international tax evasion » (Aperçu des travaux de l'OCDE sur la lutte contre la fraude fiscale internationale). Note d'information, 21 septembre 2009.

106 Voir aussi Dalby, Douglas (Consortium international des journalistes d'investigation). « Panama papers helps recover more than \$1.2 billion around the world », 3 avril 2019.

Suite à l'élaboration de la Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, des échanges internationaux entre 86 juridictions ont débuté en 2017, se traduisant par environ 4 500 échanges automatiques bilatéraux de renseignements relatifs à des comptes financiers, salués comme un succès pour la transparence fiscale internationale.¹⁰⁷ En 2018, des informations relatives à 47 millions de comptes financiers ont été échangées au niveau international, pour une valeur combinée d'environ 4 900 milliards d'euros. Dans un rapport du Secrétaire général de l'OCDE adressé aux dirigeants du Groupe des 20, il est indiqué que les dépôts bancaires dans les centres financiers internationaux ont diminué d'environ 34 % au cours de la dernière décennie, soit une baisse de 551 milliards de dollars, en grande partie en raison de ces échanges automatiques de renseignements.¹⁰⁸ Les signataires de la Convention qui ont adopté une législation permettant de tels échanges ont obtenu des résultats positifs visibles, et les contribuables sont de plus en plus nombreux à révéler à leurs autorités fiscales des actifs auparavant cachés.¹⁰⁹

Les problèmes de la mise en œuvre de ces normes sont les suivants :

- a) Dans son rapport 2018 sur la mise en œuvre des échanges automatiques de renseignements, l'OCDE a indiqué que de nombreux pays en développement qui n'avaient pas mis en place les règles juridiques nécessaires avaient pris un retard important dans la mise en œuvre de ces échanges.¹¹⁰ Dans son rapport de 2019, l'OCDE a indiqué que seuls trois pays africains avaient jusqu'à présent appliqué les échanges automatiques de renseignements : à Maurice, 58 échanges ont été effectués en 2018 et 65 en 2019 ; aux Seychelles, 55 échanges ont été effectués en 2018 et 66 en 2019 ; et en Afrique du Sud, 57 échanges ont été effectués en 2018 et 63 en 2019 ;¹¹¹
- b) Les obstacles aux échanges automatiques de renseignements en Afrique sont notamment les difficultés de mise en œuvre des réformes législatives, la sensibilisation limitée aux pratiques d'échanges de renseignements fiscaux, les coûts élevés des infrastructures technologiques et le manque de capacités administratives pour analyser et utiliser de manière efficace les données reçues ;¹¹²
- c) Le Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030 note que, si de nombreuses institutions financières fournissent des informations sur les comptes bancaires aux autorités nationales à des fins d'échange international, beaucoup ne sont pas suffisamment incitées à exercer la

107 OCDE. « Automatic exchange of information : implementation report » (L'échange automatique de renseignements : rapport de mise en œuvre), 2018. Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, par. 21.

108 OCDE. OECD Secretary-general report to the G20 leaders (Rapport du secrétaire général de l'OCDE à l'intention des dirigeants du G20). Osaka (Japon), juin 2019.

109 OCDE. « Transparency and exchange of information for tax purposes » (Transparence et échange de renseignements à des fins fiscales), dixième anniversaire.

110 OCDE. « Implementation report » (Rapport de mise en œuvre), par. 55, 2018.

111 OCDE. « 2019 AEOI implementation report ».

112 Alex Meyer. « Transparency and beneficial ownership in the African context : Ghana, Nigeria and South Africa » (Transparence et propriété effective dans le contexte africain : Ghana, Nigéria et Afrique du Sud). Document présenté lors d'une conférence sur les questions fiscales en Afrique, tenue à Abuja du 26 au 28 avril 2017.

diligence requise parce que les sanctions en cas de non-respect sont faibles ou inexistantes ou parce qu'il y a un manque déplorable de volonté politique d'appliquer les sanctions.¹¹³

Les meilleures pratiques pour résoudre ces problèmes sont les suivantes :

- a) L'OCDE a mis en place des projets pilotes pour associer les pays en développement aux pays développés afin d'aider les premiers à mettre en œuvre les échanges automatiques de renseignements à des fins fiscales.¹¹⁴ D'autres partenariats devraient être encouragés ;
- b) Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales a publié un plan d'action pour la participation des pays en développement aux échanges automatiques de renseignements, qui contient des détails supplémentaires sur la démarche adoptée pour faire en sorte que les pays en développement puissent bénéficier de la Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale.¹¹⁵ Les pays en développement devraient faire usage de cette initiative.

2.1.3.4 Mesures visant à faire respecter les contrôles frontaliers et douaniers

Des contrôles frontaliers et douaniers efficaces sont essentiels pour lutter contre la fraude commerciale, par laquelle les acheteurs et les vendeurs falsifient la valeur de leurs échanges en la déclarant inférieure ou supérieure à la valeur marchande réelle afin de contourner le paiement des droits de douane et des prélèvements fiscaux.¹¹⁶ Dans un rapport de 2014 sur le commerce et le développement, la CNUCED note que les flux illicites de capitaux provenant des pays en développement et résultant de la mauvaise facturation commerciale constituent l'un des problèmes les plus pressants pour les décideurs, car ils coûtent à ces pays des milliards de dollars de recettes.¹¹⁷ En 2017, une politique fiscale nationale a été élaborée au Nigéria afin de remédier à cette situation. Des amendements à la législation ont également été apportés pour résoudre divers problèmes concernant l'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée et les droits d'importation et d'exportation, ce qui a permis d'améliorer le recouvrement des impôts.¹¹⁸

L'une des difficultés rencontrées pour faire respecter les contrôles frontaliers et douaniers tient au fait que la facturation frauduleuse des échanges est souvent combinée avec la fixation des prix de transfert pour mettre en œuvre des dispositifs légaux d'évasion fiscale impliquant la manipulation des prix pratiqués entre des entités

113 Nations Unies. L'intégrité financière au service du développement durable.

114 En 2018, cinq projets pilotes étaient en cours, comprenant des partenariats entre les pays suivants : Albanie et Italie ; Géorgie et Allemagne ; Ghana et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord ; Maroc et France ; et Philippines et Australie. Deux projets pilotes avaient été menés à bien : les autorités colombiennes avaient échangé avec succès des informations avec celles de l'Espagne en septembre 2017, et les autorités pakistanaises avaient commencé à échanger des informations avec celles du Royaume-Uni en 2018. OCDE, « Rapport de mise en œuvre 2018 », par. 9.

115 OCDE. « Rapport de mise en œuvre 2018 », par. 12.

116 Dev Kar et Joseph Spanjers. Op. cit.

117 La surfacturation commerciale des produits primaires dans les pays en développement : Afrique du Sud, Chili, Côte d'Ivoire, Nigéria et Zambie (publication des Nations Unies, 2016) ; voir également Christiana Okojie. « Illicit transfers and tax reforms in Nigeria: mapping of the literature and synthesis of the evidence ». Partnership for African Social and Governance Research, sect. 3.3.2, 2018.

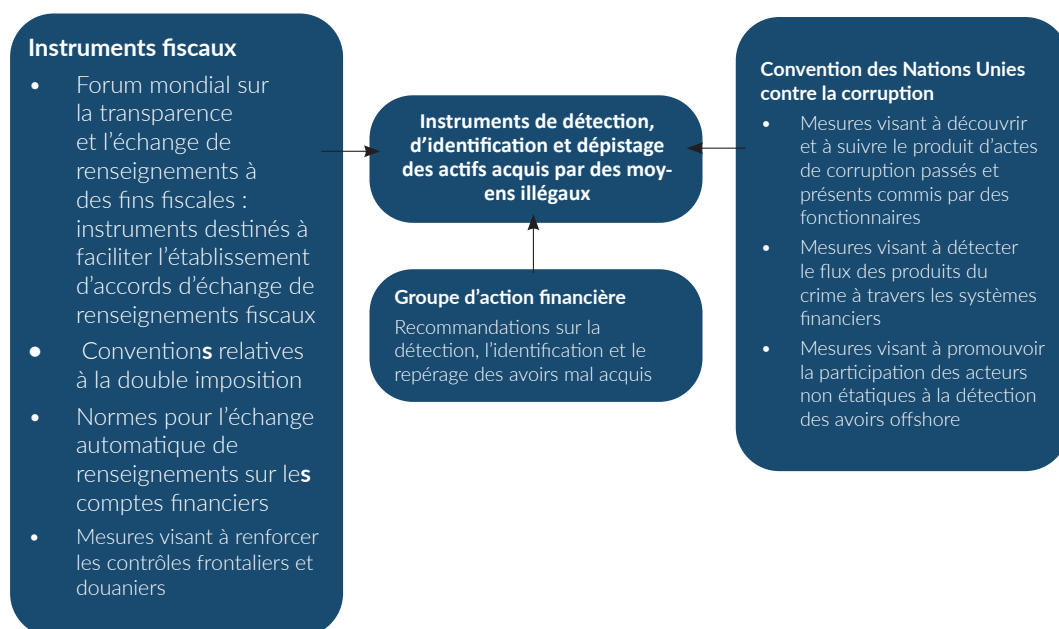
118 Christiana Okojie. « Illicit transfers and tax reforms in Nigeria », sect. 4.

liées entre elles, telles que des entreprises multinationales, afin de réduire leur charge fiscale. Cette convergence des deux pratiques est particulièrement répandue dans le secteur minier en Afrique. Les meilleures pratiques pour résoudre ces problèmes sont les suivantes :

- a) Il est important que les fonctionnaires de l'impôt sur les sociétés et les fonctionnaires des douanes travaillent ensemble pour lutter contre les prix de transfert abusifs et la mauvaise facturation des échanges, en particulier dans le secteur minier ;
- b) Afin de réduire la fraude commerciale, les pays doivent mener des contrôles frontaliers efficaces et des systèmes de douanes et de fiscalité indirecte pour mieux réguler le mouvement des marchandises à travers leurs frontières, que ce soit physiquement ou par l'utilisation de l'informatique ;¹¹⁹
- c) La CNUCED recommande aux gouvernements, afin d'éviter que le financement ne soit détourné par la mauvaise facturation des échanges, de mettre en œuvre des mesures de gestion des capitaux, y compris des contrôles des mouvements de capitaux.¹²⁰

La figure II donne un aperçu des instruments qui peuvent être utilisés pour la détection, l'identification et le repérage des biens acquis par des moyens illégaux.

Figure II: Instruments de détection, d'identification et de repérage des avoirs acquis par des activités illégales impliquant des flux financiers illicites



119 Fausses facturations commerciales dans les produits de base.

120 Fausses facturations commerciales dans les produits de base.

2.2 Instruments destinés à faciliter le recouvrement et la restitution des biens acquis dans le cadre d'activités illégales

2.2.1 Mesures prévues par la Convention des Nations Unies contre la corruption pour faciliter le recouvrement et la restitution des avoirs acquis par la corruption

La Convention des Nations Unies contre la corruption institue un régime international complet qui peut être utilisé pour faciliter le recouvrement et la restitution des produits de la corruption par la mise en œuvre des mesures décrites ci-dessous.

2.2.1.1 Mesures prévoyant l'exécution directe des décisions de gel ou de confiscation rendues par un tribunal d'un autre État Partie

Conformément à l'article 55.2 de la Convention, à la suite d'une demande formulée par un autre État Partie ayant compétence pour connaître d'une infraction établie conformément à la Convention, l'État Partie requis doit prendre des mesures pour identifier, localiser et geler ou saisir le produit du crime, les biens, les matériels ou autres instruments en vue d'une confiscation ultérieure.

L'article 54.2 énonce les mesures que l'État Partie prend pour permettre à ses autorités compétentes de répondre de manière efficace aux demandes d'assistance juridique mutuelle aux fins de saisie et de gel d'avoirs qui constitueraient un produit de la corruption. En vertu de l'article 54.2. a), une décision de gel ou de saisie émise par un tribunal ou une autorité compétente d'un État Partie requérant doit contenir un motif raisonnable permettant à la partie requise de croire qu'il existe des raisons suffisantes pour prendre de telles mesures et les biens feront ultérieurement l'objet d'une ordonnance de confiscation par l'État requérant. L'établissement d'un motif raisonnable implique généralement de fournir des preuves convaincantes qu'une infraction établie en vertu de la Convention a été commise et que son produit se trouve dans l'État requis. L'article 54.2 b) permet de geler ou de saisir des biens sur demande s'il y a un motif raisonnable permettant à l'État Partie requis de croire que les biens feront ultérieurement l'objet d'une décision de confiscation dans l'État requérant.

En vertu de l'article 57.3, la restitution des avoirs est obligatoire dans les situations suivantes : a) dans le cas de détournement de fonds publics ou de blanchiment de fonds publics détournés, lorsque la confiscation a été exécutée conformément à un jugement définitif dans l'État Partie requérant ; et b) dans le cas du produit de toute autre infraction visée par la Convention, lorsque la confiscation a été exécutée sur la base d'un jugement définitif dans l'État Partie requérant et lorsque l'État Partie requérant fournit des preuves raisonnables de son droit de propriété antérieur sur lesdits biens confisqués à l'État Partie requis ou lorsque ce dernier reconnaît un préjudice à l'État Partie requérant comme base de restitution des biens confisqués. Conformément au paragraphe 5 de l'article 57, les États Parties peuvent aussi envisager spécialement de conclure des accords ou des arrangements mutuellement acceptables, au cas par cas, pour la disposition définitive des biens confisqués.

Les problèmes de la mise en œuvre de ces mesures sont les suivants :

- a) Les exigences imposées aux États requérants pour le recouvrement des avoirs sont lourdes ;
- b) Le recouvrement des avoirs étant sujet à un processus technique et juridique complexe, il prend souvent plusieurs années.¹²¹

Les meilleures pratiques pour relever ces défis sont les suivantes :

- a) S'il est essentiel de garantir une procédure régulière tout au long du processus de recouvrement des avoirs, il est tout aussi important de reconnaître que les juridictions requérantes doivent faire face à la lourde charge de la preuve ;
- b) Les pays doivent s'assurer qu'ils ont mis en place des dispositions permettant la confiscation, le gel et la saisie rapides des avoirs mal acquis, comme le recommande la Convention. Les systèmes juridiques de certains États permettent l'utilisation de mesures coercitives, telles que la confiscation après la signature d'un traité assorti de formalités procédurales. L'application d'une ordonnance restrictive ou d'une confiscation prononcée par un pays étranger devient plus courante et plus rapide.

2.2.1.2 Mesures permettant une confiscation sans condamnation

Lorsque les autorités cherchent à récupérer des biens volés dans le cadre d'une affaire pénale, la confiscation pénale est un moyen de réparation possible. Des poursuites doivent être engagées contre une personne physique ou morale afin d'obtenir une condamnation, après quoi une décision de confiscation peut être rendue par le tribunal.¹²²

Conformément à l'article 54.1 c) de la Convention, les États Parties doivent envisager de prendre les mesures nécessaires pour permettre la confiscation de biens sans condamnation pénale dans les cas où l'auteur de l'infraction ne peut être poursuivi pour cause de décès, de fuite ou d'absence ou dans d'autres cas appropriés. Certains pays ont adopté des dispositions permettant une confiscation sans condamnation, appelées dispositions de confiscation sans condamnation (voir CAC/COSP/WG.2/2019/CRP.1). Ces mesures sont conformes à la Convention, qui stipule que les États Parties s'accordent mutuellement l'assistance la plus large possible pour la restitution des avoirs volés.

Le tableau ci-dessous donne des exemples de pays qui ont adopté une législation permettant une confiscation sans condamnation.

¹²¹ Claudia Baez-Camargo, Gretta Fenner et Saba Kassa. « It takes two to tango: decision-making processes on asset return ». Document de travail n° 24. International Centre for Asset Recovery (Centre international pour le recouvrement d'avoirs), Basel Institute on Governance, octobre 2017.

¹²² Theodore S. Greenberg et al., *Stolen Asset Recovery: A Good Practices Guide for Non-Conviction Based Asset Forfeiture* (Banque mondiale, Washington, 2009).

Pays	Disposition	Fonctionnement de la disposition
Suisse	Loi fédérale de 2015 sur le gel et la restitution des avoirs illicites détenus par des personnes étrangères politiquement exposées.	<p>L'article 2 de la loi comprend les dispositions suivantes :</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Les autorités peuvent engager une procédure de gel, de confiscation et de restitution des avoirs volés lorsque l'État victime n'est pas en mesure de le faire ; b. Les avoirs d'un fonctionnaire ou d'un fonctionnaire récent d'un autre gouvernement, d'un membre de sa famille ou d'un associé, qui se trouvent en Suisse peuvent être gelés et confisqués sans demande de ce gouvernement ; c. Le gel des avoirs est admissible si les conditions suivantes sont réunies : le gouvernement du pays d'origine a perdu le pouvoir ou la perte semble inévitable ; la corruption au sein de ce gouvernement est notoirement élevée ; les avoirs ont vraisemblablement été acquis par des actes de corruption, de piètre gestion criminelle ou d'autres délits ; et un gel est nécessaire pour sauvegarder les intérêts de la Suisse. <p>Chaque fois que cela est approprié, les avoirs confisqués doivent être restitués au pays d'origine.</p>
États-Unis	Décrets sur le gel des avoirs étrangers	Les décrets présidentiels confèrent au gouvernement le pouvoir de dépister et de bloquer les actifs et les transactions impliquant des personnes, des entités ou des juridictions particulières qui représentent une menace inhabituelle et extraordinaire pour la sécurité nationale, la politique étrangère ou l'économie des États-Unis.
	Kleptocracy Asset Recovery Initiative (Initiative pour le recouvrement des avoirs des kleptocrates) du Ministère de la justice	Une unité spéciale de la section « Blanchiment d'argent et recouvrement d'actifs » de la Division de lutte contre la criminalité du Ministère de la justice s'emploie à récupérer les produits de la corruption acquis par des fonctionnaires étrangers. L'unité travaille en collaboration avec le Ministère de la Sécurité intérieure et le FBI. De 2011 à 2016, des fonds de plusieurs milliards de dollars ont été gelés et des centaines de millions ont été restitués aux États victimes dans le cadre de cette initiative.
Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord	Département du développement international	Un accord a été signé avec la Metropolitan Police pour aider les pays en développement à trouver et à rapatrier les avoirs volés cachés au Royaume-Uni.
	Loi de 2017 sur les fonds d'origine criminelle	<p>La loi comprend les dispositions suivantes :</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Elle permet la confiscation de biens soupçonnés de provenir de la corruption, du blanchiment d'argent et d'autres crimes graves ; b. Les services répressifs peuvent obliger les banques et autres tiers à divulguer l'origine des avoirs, ce qui leur permettra d'obtenir une ordonnance de patrimoine inexplicé pour geler des avoirs si leur origine semble suspecte.

a. Nations Unies. *Recueil des affaires de recouvrement d'avoirs* (Vienne, 2015), par. 66.

b Ratna Omidvar (Options politiques). « Faire payer le fonctionnaire étranger corrompu », 25 avril 2019.

c Nations Unies. *Digest of Asset Recovery Cases*, par. 101.

d Fatima Kanji et Richard Messick, « Recommendations for accelerating and streamlining the return of assets stolen by corrupt public officials ». Document d'information n° 7 pour le Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030, 17 juillet 2020, p. 23.

e Alessandra Fontana. « Making development assistance work at home: DFID's approach to clamping down on international bribery and money laundering in the UK ». U4 Anti-Corruption Resource Centre, 2011.

f Fatima Kanji et Richard Messick. « Recommendations for accelerating and streamlining the return of assets », p. 22.

Pour effectuer des confiscations sans condamnation, les juridictions requérantes font souvent face à la difficulté d'établir la documentation reliant les avoirs cachés à l'étranger à une infraction pénale spécifique commise dans leur pays. Il est encore plus difficile d'établir l'infraction principale et de la relier aux avoirs dans les affaires impliquant d'anciens fonctionnaires corrompus qui sont restés au pouvoir pendant des décennies. La situation peut être encore plus compliquée par le passage du temps et par l'instauration de prescriptions qui réduisent le champ des poursuites. De plus, avec le temps, les preuves peuvent être détruites et les témoins potentiels ne plus être disponibles. Pour résoudre ce problème et alléger la charge de la preuve incombant à l'accusation, certains pays ont érigé en infraction pénale la possession par un agent public d'une fortune inexplicée (désignée comme « enrichissement illicite »). Par exemple, en vertu de la loi de 2017 sur les finances d'origine criminelle du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, des ordonnances relatives à la richesse inexplicée peuvent être émises par la Haute Cour de justice pour permettre la confiscation de biens sans preuve de criminalité. La criminalisation de l'enrichissement illicite est encouragée par l'article 20 de la Convention. Toutefois, cette exigence de double incrimination s'est avérée être un obstacle majeur dans les affaires impliquant l'infraction d'enrichissement illicite, étant donné que de nombreux pays n'ont pas criminalisé une telle infraction.¹²³

2.2.1.3 Mesures visant à permettre une action civile engagée par un autre État Partie

En vertu de l'article 53 a), les États Parties doivent prendre les mesures nécessaires pour permettre à un autre État Partie d'engager une action civile devant ses tribunaux pour établir le titre ou la propriété des biens acquis par une infraction établie conformément à la Convention. Les pays de **common law**, par exemple, ont des procédures civiles qui permettent de demander des réparations facilitant le recouvrement des biens.¹²⁴ Les tribunaux peuvent alors rendre des ordonnances pour geler les avoirs, des ordonnances restrictives pour les sécuriser en attendant la résolution d'un procès, des ordonnances qui obligent les défendeurs à fournir des informations ou à divulguer des documents, ou des ordonnances de conservation qui préservent le statu quo et empêchent la détérioration des avoirs.¹²⁵

2.2.1.4 Mesures visant à autoriser la confiscation de biens d'origine étrangère par un jugement de blanchiment d'argent ou d'autres infractions

Conformément à l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 54, les États Parties doivent prendre les mesures nécessaires pour permettre à leurs autorités compétentes, lorsqu'elles ont compétence, d'ordonner la confiscation de biens d'origine étrangère en statuant sur une infraction de blanchiment d'argent ou toute autre infraction relevant de leur compétence ou par d'autres procédures autorisées par leur droit interne.

2.2.1.5 Mesures concernant la compensation ou les dommages versés à un autre État Partie et reconnaissance de la revendication d'un État Partie d'être le propriétaire légitime d'avoirs

En vertu de la Convention, les tribunaux nationaux se voient attribuer un rôle central dans le recouvrement des avoirs. En vertu de l'article 53 b), les États Parties doivent

¹²³ Nations Unies. Digest of Asset Recovery Cases, par. 102.

¹²⁴ Nations Unies. Digest of Asset Recovery Cases, par. 102.

¹²⁵ Jean-Pierre Brun et al. Op. cit., p. 17.

prendre les mesures nécessaires pour permettre à leurs tribunaux d'ordonner aux auteurs d'infractions établies conformément à la Convention de verser une indemnité ou des dommages-intérêts à un autre État Partie qui a été lésé par ces infractions. De telles ordonnances constituent des mesures précieuses pour la récupération de biens.¹²⁶ Conformément à l'article 53 c), un État Partie doit prendre les mesures nécessaires pour permettre à ses tribunaux ou à ses autorités compétentes, lorsqu'ils doivent décider d'une confiscation, de reconnaître la revendication d'un autre État Partie en tant que propriétaire légitime d'un bien acquis par la commission d'une infraction établie conformément à la Convention.

2.2.2 Initiative de récupération des biens volés

L'Initiative StAR a été lancée par l'Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (ONUDD) et la Banque mondiale en septembre 2007 pour soutenir la mise en œuvre de la Convention des Nations Unies contre la corruption et faciliter une restitution plus systématique et plus rapide des avoirs volés. En 2011, dans le cadre de l'Initiative, l'ONUDD et la Banque mondiale ont publié la première édition du *Manuel de recouvrement des biens mal acquis : un guide pour les praticiens* pour éclairer ceux-ci sur les problèmes stratégiques, organisationnels, d'enquête et juridiques du recouvrement d'avoirs et sur les meilleures pratiques pour recouvrer les avoirs volés se trouvant dans une juridiction étrangère. En 2021, la deuxième édition du *Manuel* a été publiée pour faire le point sur les instruments élaborés dans divers pays au cours de la dernière décennie et partager les enseignements tirés des affaires récentes et les faits nouveaux sur la scène internationale.

La base de données *Asset Recovery Watch* répertorie les informations sur les affaires internationales de recouvrement d'avoirs engagées depuis 1980. La base de données repose sur les affaires soumises par les États Parties à la Convention et est complétée par des informations provenant de décisions de justice, de rapports des médias et d'informations recueillies par le personnel de l'ONUDD et de la Banque mondiale. Pour chaque affaire, on cherche des informations sur la date à laquelle elle a été initiée, l'identité de la victime et de l'État ou des États détenteurs, le montant recouvré ou que l'on cherche à recouvrer, si les avoirs ont été ou sont gelés, confisqués ou restitués, les dispositions de la Convention régissant les procédures de recouvrement et, pour les affaires classées, le texte de tout accord sur la restitution des avoirs. La base de données dépend en grande partie des informations que les États Parties fournissent sur le recouvrement des avoirs ; ainsi, les données sont aussi précises et complètes que les informations fournies par les États.¹²⁷

En 2014, l'ONUDD et la Banque mondiale, dans le cadre de l'initiative StAR, ont publié conjointement avec l'OCDE un rapport sur le recouvrement des avoirs. Ce rapport constate qu'entre 2006 et juin 2012, des avoirs d'une valeur d'environ 2,6 milliards de dollars ont été gelés, et que des avoirs de seulement environ 423,5 millions de dollars ont été restitués par les pays de l'OCDE.¹²⁸ En outre, selon les données recueillies dans le cadre de l'Initiative, 1,4 milliard de dollars de produits de la corruption ont

¹²⁶ Nations Unies. Op. cit., par. 209.

¹²⁷ Larissa Gray et al. *Few and Far: The Hard Facts on Stolen Asset Recovery*. Banque mondiale, Washington ; OCDE, Paris, 2014.

¹²⁸ Larissa Gray et al. *Few and Far: The Hard Facts on Stolen Asset Recovery*. Banque mondiale, Washington ; OCDE, Paris, 2014.

été rapatriés entre 2012 et 2019 au niveau international.¹²⁹ D'autres initiatives complètent l'Initiative StAR, comme le Groupe de travail intergouvernemental à composition non limitée sur le recouvrement d'avoirs, qui conseille et assiste la Conférence des États Parties à la Convention des Nations Unies contre la corruption dans l'exécution de son mandat sur la restitution des produits de la corruption.

2.2.3 Recommandations du Groupe d'action financière sur la confiscation des avoirs acquis par suite de délits financiers

En vertu de la recommandation 4, les pays devraient adopter des mesures permettant à leurs autorités compétentes de geler ou de saisir et de confisquer les biens blanchis et les produits du blanchiment d'argent et du financement du terrorisme, sans porter atteinte aux droits des tiers de bonne foi. En outre, ces mesures devraient inclure le pouvoir : a) de dépister, suivre et évaluer les biens susceptibles d'être confisqués ; b) de prendre des mesures provisoires, telles que le gel et la saisie, pour empêcher toute transaction, tout transfert ou toute cession de ces biens ; c) de prendre des mesures qui empêcheront ou annuleront les actions qui portent atteinte à la capacité du pays de geler, saisir ou récupérer les biens susceptibles d'être confisqués ; et d) de prendre toute mesure d'enquête appropriée.

Les pays devraient également envisager d'adopter des mesures permettant de confisquer le produit du blanchiment d'argent et du financement du terrorisme sans qu'il soit nécessaire d'obtenir une condamnation pénale, ou sans des mesures obligeant un délinquant à démontrer l'origine licite des biens présumés susceptibles d'être confisqués, si une telle exigence est compatible avec les principes de leur droit interne. Les pays devraient établir des mécanismes qui permettront à leurs autorités compétentes de gérer de manière efficace les biens qui ont été gelés, saisis ou confisqués et, le cas échéant, d'en disposer. Ces mécanismes devraient être applicables tant dans le cadre de procédures nationales qu'à la suite d'une demande émanant d'un pays étranger.

2.2.4 Dispositions des conventions relatives à la double imposition visant à faciliter le recouvrement d'avoirs acquis par évvasion fiscale

Lorsque les impôts ne sont pas payés à temps ou dans leur intégralité, les administrations fiscales nationales disposent d'un large éventail de pouvoirs pour imposer le recouvrement des sommes dues dans leur pays. Le problème se pose lorsque les contribuables quittent une juridiction sans avoir réglé leur dette fiscale ou lorsqu'ils n'ont pas d'avoirs dans la juridiction qui peuvent servir à recouvrer les dettes. Un contribuable peut posséder des avoirs dans le monde entier, mais les autorités fiscales ne peuvent généralement pas asseoir leur autorité sur les biens du contribuable détenus à l'étranger. Pour une répartition efficace et équitable de l'assiette fiscale mondiale, une coopération internationale est nécessaire en matière d'aide au recouvrement d'impôts dus à un autre État.¹³⁰

Dans le cadre des conventions relatives à la double imposition, l'article 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune est l'un des instruments que les pays peuvent utiliser pour percevoir des impôts au-delà de leurs

¹²⁹ Fatima Kanji et Richard Messick. Op. cit., p. 15.

¹³⁰ Ibid., par. 8.

frontières avec l'aide des parties à la convention.¹³¹ Conformément à l'article 27.1 du Modèle de convention fiscale, les États contractants doivent se prêter mutuellement assistance pour le recouvrement des créances fiscales, qui sont définies à l'article 27.2 comme une somme due au titre des impôts de toute nature et dénomination perçus pour le compte des États contractants, ou de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales, dans la mesure où l'imposition n'est pas contraire à la Convention ou à tout autre instrument auquel les États contractants sont parties. Cela inclut l'assistance en cas de fraude fiscale. L'expression « créance fiscale » s'applique également aux intérêts, pénalités administratives et frais de recouvrement ou de conservation qui sont liés au montant dû.¹³² En vertu de l'article 27, paragraphe 1, les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application de l'article. En vertu du paragraphe 3 de l'article 27, une créance fiscale d'un État contractant doit être acceptée pour recouvrement dans l'autre État si elle est exécutoire en vertu des lois du premier État et si la personne redevable du montant n'a pas de droits administratifs ou judiciaires pour empêcher ce recouvrement.¹³³ Les droits de recouvrement d'un État contractant sont sauvegardés par l'article 27, paragraphe 4, qui permet à l'État contractant de demander à l'autre État de prendre des mesures conservatoires concernant une créance fiscale, même lorsque le premier État ne peut pas encore demander l'assistance pour le recouvrement des impôts. C'est le cas lorsque, par exemple, la créance fiscale n'est pas encore exécutoire ou lorsque le débiteur a encore le droit d'empêcher son recouvrement.¹³⁴ Un exemple de mesure conservatoire est la saisie ou le gel d'avoirs avant le jugement définitif afin de garantir que les avoirs seront toujours disponibles lorsque le recouvrement sera effectué.

L'assistance au recouvrement des impôts peut également être fournie sur la base de conventions régionales, notamment : l'accord fiscal type de la SADC visant à éviter la double imposition ; l'accord relatif à la double imposition de la Communauté d'Afrique de l'Est ; et les accords d'assistance mutuelle en matière fiscale de la SADC et du Forum africain sur l'administration fiscale.

Voici certains des problèmes à résoudre pour mettre en œuvre les mesures prévues dans les conventions relatives à la double imposition :

- a) Les conventions ne suivent pas nécessairement les recommandations énoncées à l'article 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Certains articles contiennent une définition limitée de l'assistance, par exemple lorsque l'État chargé de couvrir le coût de l'assistance n'est pas spécifié. C'est l'une des raisons pour lesquelles l'assistance au recouvrement des impôts n'a pas été efficace chez certains signataires de la convention, car les États qui seraient tenus d'apporter leur aide hésitent à l'accorder lorsqu'il n'y a pas de garantie de recouvrement de leurs coûts ;¹³⁵

¹³¹ Ibid., par. 8.

¹³² OCDE. Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, commentaire sur l'art. 27.2, par. 12.

¹³³ Ibid. commentaire de l'art. 27.3, par. 15.

¹³⁴ Ibid. commentaire de l'art. 27.4, par. 19.

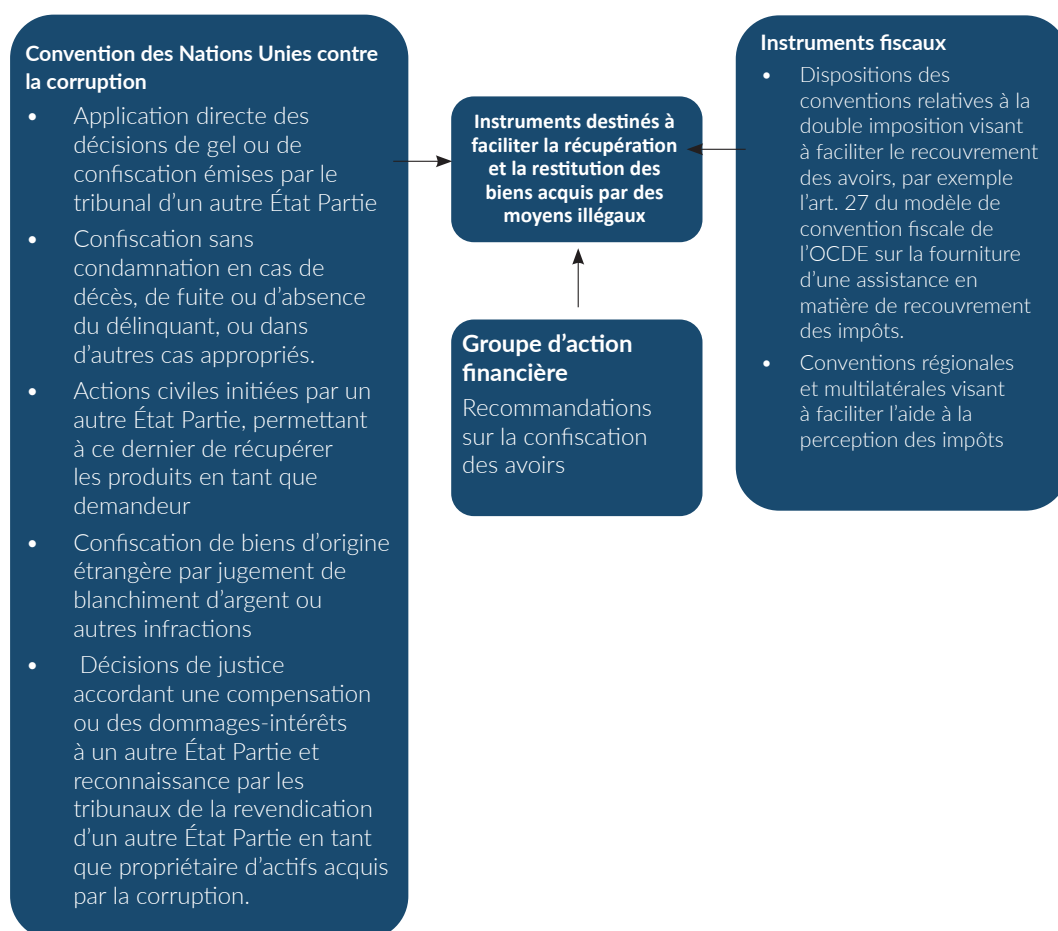
¹³⁵ Beric John Croome et Jerome Brink. « Reciprocal assistance in the collection of tax » (Assistance réciproque dans la collecte des impôts). Bulletin d'information Tax ENSight d'ENSAfrica, juin 2012.

- b) L'efficacité des mesures énoncées à l'article 27 est également limitée par le fait que, dans certaines conventions, l'application de ces mesures est conditionnelle. Par exemple, certains pays peuvent accepter de fournir une assistance sur la base de certains facteurs, tels que : l'importance de leurs investissements transfrontaliers, la réciprocité, la capacité de leurs administrations respectives de fournir une assistance et la similitude de leurs normes juridiques, par exemple, en ce qui concerne la protection des droits des contribuables.¹³⁶

Les meilleures pratiques pour résoudre ces problèmes sont les suivantes :

- a) Les pays qui ont signé des conventions ne contenant pas d'article sur l'aide à la perception des impôts doivent s'assurer qu'ils renégocient les conventions et incluent un tel article ;
- b) Les pays doivent également veiller à ce que toutes les futures conventions auxquelles ils deviennent parties incluent un tel article ;

Figure III: Instruments internationaux visant à faciliter le recouvrement et la restitution des avoirs acquis dans le cadre d'activités illégales impliquant des flux financiers illicites



¹³⁶ OCDE. « Manuel sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts », par.8.

- c) Les pays doivent accepter de s'entraider dans la collecte des impôts sans conditions de réciprocité.

La figure III donne un aperçu des instruments qui peuvent être utilisés pour le recouvrement et la restitution des biens acquis par des moyens illégaux.

2.1 Instruments destinés à faciliter la coopération internationale en matière de recouvrement et de restitution des avoirs acquis dans le cadre d'activités illégales

Pour chaque pays qui perd de l'argent du fait de manœuvres illicites, il y a un autre pays qui l'absorbe. Du point de vue des États requérants, l'action de recouvrer des fonds et de définir une utilisation finale qui permette de dédommager les victimes, de s'attaquer aux causes profondes de l'infraction initiale ou de contribuer d'une autre manière importante au développement social et économique du pays envoie un message fort quant à l'engagement du gouvernement en matière de bien public et de lutte contre l'impunité de la corruption. Pour les États requis, la restitution de ces fonds est considérée comme importante, car le fait d'héberger de l'argent illicite constitue une menace pour leur système financier et contribue à la criminalité financière internationale, entraînant des répercussions de grande ampleur sur l'économie et le développement partout dans le monde.¹³⁷

Si la gouvernance reste un problème dans de nombreux pays en développement, les déficiences structurelles des systèmes financiers des économies développées sont tout aussi responsables de la fuite des capitaux illicite. La charge de la réduction de ces flux illicites doit être partagée équitablement entre les dirigeants des économies tant développées qu'en développement. Dans tout partenariat efficace, il faut s'attaquer aux déficiences qui entraînent des flux financiers illicites, tant dans les pays développés que dans les pays en développement.¹³⁸

Le recouvrement et le rapatriement des avoirs ne peuvent réussir sans une coopération effective et efficace entre les différents acteurs, notamment les États, les organismes régionaux, la communauté mondiale, les organismes d'enquête, les services répressifs et les institutions de renseignement financier.¹³⁹

2.3.1 Mesures de la Convention des Nations Unies contre la corruption visant à faciliter l'entraide judiciaire pour le recouvrement d'avoirs mal acquis

2.3.1.1 Fourniture d'une assistance juridique par des moyens formels et informels

La fourniture d'une assistance juridique par des moyens formels (conformément à la Convention des Nations Unies contre la corruption) et informels est une étape essentielle pour le recouvrement des avoirs et pour assurer la coopération internationale sur des questions concernant des activités criminelles telles que la corruption.

137 Claudia Baez-Camargo, Greta Fenner et Saba Kassa. Op. cit.

138 Clark Gascoigne. « GFI welcomes new US-Africa partnership to combat illicit finance ». Global Financial Integrity, 6 août 2014.

139 Union africaine. Doc. EX.CL/1213(XXXVI) Add.1 Rev.1, par. 22.

Conformément à l'article 46 de la Convention, les États Parties doivent s'accorder l'entraide judiciaire la plus large possible dans le cadre des enquêtes, poursuites et procédures judiciaires visant à recouvrer des avoirs. Les États Parties sont également invités à fournir toute information sans demande préalable lorsqu'ils estiment que cette information pourrait aider un État victime à recouvrer des avoirs. En vertu de l'article 46.3 j), l'entraide judiciaire peut être demandée aux fins de l'identification, du gel et de la localisation du produit du crime. Cependant, le gel des avoirs a des répercussions sur les droits du bénéficiaire effectif et du dépositaire des biens. Par conséquent, l'État Partie requis est susceptible d'exiger une justification solide pour le gel de ces biens. En vertu de l'article 48, les États Parties sont encouragés à établir des réseaux de services de détection et de répression afin de faciliter la fourniture d'informations sans demande préalable.

L'article 55 prescrit les procédures à suivre pour la préparation et la réception d'une demande d'entraide judiciaire visant une confiscation d'avoirs ou pour le repérage, le dépistage, le gel ou la saisie d'avoirs aux fins de confiscation. Les États Parties sont alors tenus de restituer le produit de toute infraction établie conformément à la Convention, notamment la corruption, le détournement de fonds et le blanchiment d'argent. Tous les États Parties sont tenus de criminaliser ces infractions dans leur droit interne et d'aider ensuite à localiser et à restituer tous les avoirs acquis à la suite de ces infractions. L'article 51 contient une reconnaissance implicite de l'importance de cette assistance pour le recouvrement des avoirs puisqu'il exige des États parties qu'ils s'accordent mutuellement la coopération et l'assistance les plus larges possibles tout au long de la procédure.

En vertu de l'article 58, les États Parties doivent coopérer afin de prévenir et de combattre le transfert du produit des infractions, établi conformément à la Convention ; ils doivent envisager la création d'une cellule de renseignement financier chargée de recevoir, d'analyser et de diffuser aux autorités compétentes les déclarations de transactions financières suspectes. Les pays doivent également se soutenir mutuellement en se conformant aux obligations de déclaration obligatoire et renforcer les initiatives volontaires pour assurer le recouvrement des avoirs.

Il est également possible de fournir une assistance juridique par des moyens informels. Cela peut avoir lieu par téléphone entre homologues (c'est-à-dire services de police judiciaire, magistrats instructeurs ou procureurs), par le biais d'une coopération administrative ou de réunions en face à face entre homologues. L'assistance informelle comprend également la coopération administrative par le biais de protocoles d'accord internationaux entre organismes homologues de différents pays, tels que les autorités fiscales, les agences douanières et les cellules de renseignement financier.¹⁴⁰

2.3.1.2 Problèmes rencontrés et bonnes pratiques en matière de fourniture d'assistance juridique

Il existe un certain nombre de problèmes à résoudre pour faciliter la fourniture d'une assistance visant un recouvrement d'avoirs. Ils sont examinés plus en détail dans la partie ci-dessous.

¹⁴⁰ Jean-Pierre Brun et al. Op. cit.

A. Des exigences onéreuses imposées aux États requérants

Malgré les nombreuses mesures prises pour supprimer les obstacles juridiques et techniques,¹⁴¹ la coopération internationale en matière de recouvrement d'avoirs est loin d'être parfaite. Une demande d'entraide judiciaire doit inclure une base juridique pour la coopération telle que prévue dans les textes suivants : conventions ou traités multilatéraux contenant des dispositions qui obligent les signataires à fournir une entraide judiciaire en vertu du droit international ; accords contenant des dispositions sur l'entraide judiciaire en matière pénale ; conventions ou accords bilatéraux sur l'entraide judiciaire ; législation nationale autorisant la coopération internationale dans les affaires pénales ; ou promesse de réciprocité par voie diplomatique.¹⁴²

La plupart des problèmes qui se posent dans le cadre de la coopération internationale proviennent du fait que chaque pays opère dans un contexte particulier, applique des systèmes juridiques différents et a ses propres priorités. Les différences entre traditions juridiques (par exemple, *common law* ou droit civil) et entre systèmes de confiscation (par exemple, système fondé sur la valeur ou système fondé sur la propriété) créent des difficultés et des frustrations pour les praticiens qui coopèrent avec les fonctionnaires des juridictions étrangères. Les praticiens peuvent se heurter à des différences de terminologie, de procédure, de charge de la preuve et de temps nécessaire pour obtenir l'aide requise.¹⁴³

Les États qui ont été sollicités disposent d'une large marge de manœuvre pour décider s'ils doivent coopérer et quand, alors que les États requérants continuent de faire face à de lourdes et longues procédures d'entraide judiciaire. En outre, les efforts de coopération sur les questions relatives à la confiscation et à la restitution des produits de la corruption sont souvent inopérants. Selon l'ONU DC, le délai moyen de réponse à une demande d'entraide judiciaire varie entre un et six mois. Dans certains cas, l'opération prend plus d'un an (CAC/COSP/IRG/2018/CRP.19). Certaines demandes ne reçoivent aucune réponse, ce qui dénote un mépris flagrant des dispositions de la Convention (voir, par exemple, CAC/COSP/IRG/I/3/1/Add.18 et CAC/COSP/IRG/I/3/1/Add.5).

a. Déséquilibre des pouvoirs politiques

Si la Convention est axée sur les aspects juridiques et techniques du recouvrement des avoirs – la base sur laquelle les États peuvent coopérer –, dans la pratique, le processus comporte des dimensions politiques et des questions concernant le droit des États requérants de déterminer l'utilisation finale des avoirs restitués. Le dialogue entre les États Parties requérants et requis concernant les modalités de restitution des fonds volés et leur utilisation finale peut donner lieu à des déséquilibres de pouvoir, susceptibles de compromettre les principes fondamentaux de la restitution des avoirs en vertu de la Convention.¹⁴⁴ C'est notamment le cas en ce qui concerne l'article 57.4, en vertu duquel l'État Partie requis peut déduire des dépenses raisonnables

¹⁴¹ Pour un aperçu des mesures prises ces dernières années, voir le dernier rapport d'étape sur la mise en œuvre des activités du Groupe de travail intergouvernemental à composition non limitée sur le recouvrement d'avoirs (CAC/COSP/2021/13).

¹⁴² Jean-Pierre Brun et al. Op. cit.

¹⁴³ Ibid.

¹⁴⁴ Claudia Baez-Camargo, Gretta Fenner et Saba Kassa. Op. cit.

encourues pour les enquêtes, les poursuites ou les procédures judiciaires ayant abouti à la restitution ou à la disposition des biens confisqués. Cependant, des problèmes pourraient se poser concernant des déductions excessives de ces dépenses par l'État Partie requis. Les meilleures pratiques pour traiter ces déséquilibres de pouvoirs sont les suivantes :

- a) Le dialogue entre les États à un stade précoce est important pour atténuer les préoccupations décrites ci-dessus et garantir la volonté de toutes les parties concernées de reconnaître des objectifs communs en matière de restitution des avoirs et de convenir des modalités de restitution et d'utilisation finale des avoirs volés ;¹⁴⁵
- b) Le Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030 appelle à la création d'un mécanisme de médiation multilatérale susceptible d'aider de manière équitable les pays à résoudre les difficultés en matière de recouvrement et de restitution internationale des avoirs.¹⁴⁶ Un tel mécanisme pourrait s'appuyer sur les efforts actuels de l'ONUDC et de la Banque mondiale pour mettre en place une institution multilatérale impartiale chargée de résoudre les différends ou les difficultés qui peuvent survenir au cours de la procédure et de trouver un consensus pour assurer une restitution plus rapide des avoirs confisqués.

b. Manque de confiance

Des dispositions sont énoncées à l'article 56 de la Convention pour faciliter le partage anticipatif d'informations, mais dans la pratique ces échanges spontanés sont rares et sont souvent entravés par un manque de confiance entre juridictions (CAC/COSP/WG.2/2016/2 et CAC/COSP/WG.2/2017/2). Cette méfiance est souvent due aux craintes des pays requis que les fonds soient à nouveau détournés en raison d'une perception continue ou renouvelée de la corruption dans le pays requérant, en particulier si le délinquant continue d'y occuper des fonctions et d'exercer une influence importante.¹⁴⁷ Pour que la coopération internationale soit efficace, la confiance doit régner entre État requérant et État requis.

Les pays qui restituent les avoirs cherchent souvent à conclure des accords sur leur affectation finale afin de s'assurer que les fonds parviennent bien aux personnes qui ont été lésées par la corruption. Cependant, les pays d'origine peuvent rejeter une telle surveillance en invoquant la souveraineté et la propriété légitime des avoirs. De plus, aucune des directives volontaires n'offre de solution permanente pour chaque cas ; en outre, le manque de confiance peut potentiellement entraver la restitution des avoirs, pénalisant finalement les victimes de la corruption.

c. Manque d'équité dans le recouvrement des avoirs

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ Nations Unies. L'intégrité financière pour un développement durable, recommandation 5A.

¹⁴⁷ Jean-Pierre Brun et al. Op. cit.

Malgré l'entrée en vigueur de la Convention en 2005, le volume connu des avoirs restitués par quelque moyen que ce soit ne représente qu'une infime partie des produits de la corruption blanchis dans le monde.¹⁴⁸ Des proportions importantes du produit de la corruption restent en possession d'institutions financières qui ont permis ces irrégularités en premier lieu et qui continuent de bénéficier indûment des avoirs, ou des États requis qui les gèrent.¹⁴⁹ Les frais de gestion des avoirs continuent d'être perçus par leur détenteur, tandis que les États requérants perdent une partie substantielle de l'argent sous forme de frais administratifs. Dans certains cas, les pays en développement ont encouru d'importants frais juridiques, y compris des honoraires importants versés à des cabinets d'avocats privés dans les pays des paradis fiscaux.¹⁵⁰

2.3.2 Recommandations du Groupe d'action financière visant à renforcer la coopération internationale en matière de recouvrement d'avoirs acquis par suite de délits financiers

Conformément à la recommandation 37, les pays devraient fournir rapidement, de manière constructive et efficace, l'éventail le plus large possible d'entraide judiciaire dans les enquêtes, les poursuites et les procédures connexes concernant le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme. Les pays devraient disposer d'une base juridique adéquate pour fournir une assistance et avoir des conventions ou autres mécanismes en place pour renforcer la coopération. En particulier, les pays devraient :

- a) Ne pas interdire la fourniture de l'entraide judiciaire ou imposer des conditions déraisonnables ou indûment restrictives à celle-ci ;
- b) S'assurer qu'ils disposent de processus clairs et efficaces pour hiérarchiser et exécuter en temps utile les demandes d'entraide judiciaire ;
- c) Ne pas refuser d'exécuter une demande au seul motif que l'infraction pourrait également concerner des questions fiscales ;
- d) Ne pas refuser d'exécuter une demande au motif que la législation impose aux institutions financières ou aux entreprises et professionnels non financiers désignés de maintenir le secret ou la confidentialité ;
- e) Accorder l'entraide judiciaire, nonobstant l'absence de double incrimination, si cette entraide ne comporte pas d'actions coercitives.

En vertu de la recommandation 38, les pays devraient s'assurer qu'ils ont la faculté de prendre des mesures rapides en réponse aux demandes des pays étrangers de dépister, de geler, de saisir et de confisquer les biens blanchis ou les produits du blanchiment d'argent et du financement du terrorisme.

148 Voir Larissa Gray et autres, *Few and Far*.

149 Bolaji Owasanoye et Yu Yongding, « Escrow account purpose and implementation : implementation note on FACTI panel Recommendation 5b ». Août 2021, Nations Unies, New York.

150 Voir, par exemple, Mark V. Vlasic et Gregory Cooper. « Beyond the Duvalier legacy: what new 'Arab Spring' Governments can learn from Haiti and the benefits of stolen asset recovery ». *Northwestern Journal of International Human Rights*, vol.10, n° 1; et Ahmed Saad et al., « Recovering stolen assets: The Egyptian experience ». In *Emerging Trends in Asset Recovery* (Gretta Fenner Zinkernagel, Charles Monteith et Pedro Gomes Pereira, dirs. de publ.). Peter Lang, Berne, 2013.

2.3.3 Instruments visant à faciliter la coopération internationale en matière de recouvrement d'avoirs acquis par la fraude fiscale

Les conventions fiscales bilatérales et multilatérales mentionnées ci-dessus facilitent la coopération internationale en la matière. Les conventions sont les suivantes :

- a) Les dispositions des conventions relatives à la double imposition fondées sur l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, qui peuvent être utilisées pour faciliter l'échange d'informations en matière fiscale ;
- b) Les dispositions des conventions relatives à la double imposition fondées sur le modèle de convention fiscale de l'OCDE ou des Nations Unies, qui peuvent être utilisées pour faciliter l'aide au recouvrement des impôts ;
- c) La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du Conseil de l'Europe et de l'OCDE, qui peut être utilisée pour faciliter la coopération multilatérale ; et les accords d'assistance mutuelle en matière fiscale de la SADC et du Forum africain sur l'administration fiscale, qui peuvent être utilisés pour faciliter la coopération régionale.

2.3.4 Facteurs transversaux ayant un impact sur l'efficacité de la coopération internationale dans la lutte contre les aspects illégaux des flux financiers illicites

2.3.4.1 Absence de cadre de responsabilisation mutuelle efficace

La réalisation d'un examen par les pairs au niveau international peut aider à garantir la responsabilisation mutuelle. L'examen par les pairs n'est pas le seul mécanisme permettant d'obliger les États à rendre des comptes, mais il est largement considéré comme légitime car il est généralement perçu comme impartial et respectueux de la souveraineté des États. Le Mécanisme d'examen de l'application de la Convention des Nations Unies contre la corruption en est un exemple. Le Groupe d'action financière mène également des examens par les pairs pour s'assurer que les pays ont bien les institutions et les capacités nécessaires pour lutter contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme. Dans le cadre de l'OCDE, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales effectue des examens par les pairs sur les normes convenues en la matière, et des examens par les pairs sont également effectués dans le Cadre inclusif sur l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert des bénéfices (BEPS) afin de garantir une mise en œuvre cohérente et coordonnée des normes minimales relatives au BEPS.

Le problème de l'examen international par les pairs réside toutefois dans la mise en œuvre inégale des recommandations qui en découlent, en particulier dans les pays en développement, qui tardent à adopter les instruments juridiques et administratifs requis, en partie à cause d'autres priorités concurrentes et du manque de ressources. Cela réduit leur capacité de tirer pleinement parti de ces initiatives mondiales qui cherchent à faciliter le recouvrement des avoirs. Même lorsque les pays en développement ont mis en place de tels instruments, certains pays développés les ignorent ou refusent de coopérer avec eux. Dans de tels cas, il n'existe aucun recours pour s'assurer que les pays respectent leurs engagements internationaux.

Par exemple, les résultats du deuxième cycle du Mécanisme d'examen de l'application de la Convention des Nations Unies contre la corruption, publiés à la mi-2020, ont révélé que l'entraide judiciaire était limitée par l'absence de lois générales sur la corruption, ce qui est un thème récurrent dans de nombreux examens de l'application. Ils ont également révélé que très peu d'États s'étaient engagés dans de bonnes pratiques en termes de partage de techniques d'enquête spéciales contre la corruption, conformément à l'article 50 de la Convention, ou de transfert de personnes reconnues coupables et condamnées, conformément à l'article 45. Les résultats ont également révélé des lacunes dans les mesures nationales visant à prévenir la corruption dans les marchés publics, conformément à l'article 9, et de l'information du public, conformément à l'article 10. Peu de pays ont mis en œuvre les pratiques recommandées, alors qu'une amélioration avait été recommandée à la grande majorité.

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales a mis en place un mécanisme d'examen par les pairs composé d'équipes d'évaluation qui procèdent à des examens systématiques des cadres juridiques et réglementaires des juridictions afin de vérifier dans quelle mesure les pays mettent en œuvre les normes sur la transparence et l'échange de renseignements en matière fiscale. Les résultats sont rendus publics, et des recommandations sont formulées dans des rapports et par le biais d'un dialogue avec les juridictions. Cependant, les résultats de ces examens indiquent que l'application des normes est inégale, en particulier dans les pays en développement qui manquent de ressources. La raison est que les normes et les exigences des examens par les pairs sont fixées par l'OCDE, dont les objectifs sont axés sur les besoins de ses pays membres, qui sont également forts sur le plan économique et ont des capacités administratives relativement similaires. Par conséquent, les faiblesses économiques et administratives des pays en développement sont peu prises en compte.

Cette approche uniforme est irréaliste dans un monde économiquement inégal, car elle n'aborde pas les véritables enjeux du point de vue des pays en développement, qui ne peuvent bénéficier pleinement de ces initiatives mondiales. Même dans les pays en développement dont les normes sont jugées conformes, largement conformes ou partiellement conformes aux exigences lors de l'examen par les pairs du Forum mondial, on s'inquiète du fait que certains pays développés ne répondent pas ou refusent carrément d'échanger des informations avec eux.

Les meilleures pratiques pour résoudre ces problèmes sont les suivantes :

- a) Pour garantir l'efficacité des mécanismes internationaux d'examen par les pairs, des améliorations doivent être apportées dans les quatre domaines suivants :
 - i. **Exhaustivité.** L'examen par les pairs ne doit pas se limiter à l'évaluation de la conformité juridique. Cela est essentiel pour détecter et dénoncer une conformité artificielle, par laquelle les États adhèrent formellement aux normes internationales mais se comportent de manière incohérente. Par exemple, des études ont montré que certaines juridictions à faible

fiscalité ne respectaient qu'artificiellement les normes sur la transparence et l'échange d'informations à des fins fiscales ;

ii. Inclusivité. La société civile, les universitaires et le secteur privé devraient être impliqués dans l'examen par les pairs afin d'améliorer le processus et de promouvoir la conformité. Dans le Mécanisme d'examen de l'application de la Convention des Nations Unies contre la corruption, il n'est pas obligatoire de faire participer les parties prenantes, ce qui est laissé à la discrétion de l'État examiné. Toutefois, l'inclusion de la société civile et d'autres parties prenantes est une pratique courante dans la plupart des examens par les pairs, notamment ceux du Groupe d'action financière, du Groupe de travail sur la corruption dans les transactions commerciales internationales de l'OCDE et du Mécanisme de suivi de la mise en œuvre de la Convention interaméricaine contre la corruption ;

iii. Impartialité. Tous les États examinés doivent être traités de la même manière, et l'examen doit avoir lieu à l'abri des préjugés politiques et des dissymétries de pouvoir. Les discussions des rapports nationaux par l'organe collectif d'examen par les pairs peuvent contribuer à garantir l'impartialité systématique des examens en donnant aux pays la possibilité de s'opposer au traitement indulgent d'un autre pays. Si la plupart des examens par les pairs prévoient des discussions en séance plénière, le Mécanisme d'examen de l'application de la Convention des Nations Unies contre la corruption en est une exception notable ;

iv. Transparence. Les résultats de la plupart des examens par les pairs sont publiés dans des rapports et des tableaux contenant des données agrégées sur la conformité. Il n'existe pas de statistiques globales précises sur la mise en œuvre de la Convention des Nations Unies contre la corruption, en partie parce que les examens ne donnent pas toujours lieu à des déclarations sur l'application ou non d'une disposition. En 2017, l'ONUDC a publié la deuxième édition de son étude sur l'état de mise en œuvre de la Convention, y compris les tendances régionales. Toutefois, le rapport ne fournit pas d'information détaillée car les examens complets par pays ne sont pas tous rendus publics. Les pays ne sont pas tenus de publier leur auto-évaluation ou leur rapport d'examen, bien que le résumé soit toujours publié.¹⁵¹

b) En outre, un suivi régulier et systématique est essentiel pour s'assurer que les recommandations qui en découlent sont prises en compte. Le Mécanisme d'examen de l'application de la Convention des Nations Unies contre la corruption ne dispose pas d'un système formel de suivi, ce qui explique la persistance de lacunes dans sa mise en œuvre. Des efforts doivent être faits pour accélérer le processus d'examen. En outre, il convient d'aborder également les questions découlant de la multiplicité des mécanismes d'examen par les pairs.

¹⁵¹ Nations Unies. État de la mise en œuvre de la Convention des Nations Unies contre la corruption : Incrimination, application de la loi et coopération internationale. Vienne, 2017.

2.3.4.2 Absence de sanctions formelles pour les États qui ne s'acquittent pas de leurs obligations

Conformément à l'article 23 de la Convention des Nations Unies contre la corruption, les États Parties doivent ériger en infraction pénale la dissimulation du produit du crime, également appelé blanchiment d'argent. Outre des amendes et une éventuelle peine de prison, la sanction du blanchiment d'argent est la confiscation des sommes blanchies. Par conséquent, chaque fois que des fonctionnaires corrompus et leurs complices achètent un bien immobilier ou déposent dans une banque d'un État Partie des avoirs volés, les autorités de cet État peuvent engager une procédure pour confisquer ces avoirs.

L'article 53 c) établit le droit de l'État victime de revendiquer la propriété légitime des biens avant leur confiscation. Cependant, aucune sanction formelle n'est imposée aux États qui ne se conforment pas à la Convention, au-delà d'une atteinte potentielle à leur réputation. Cela entrave l'application de la Convention. Le seul recours possible est de porter plainte devant la Cour internationale de Justice, mais celle-ci n'a aucun pouvoir d'exécution. Son rôle est de régler les différends juridiques internationaux soumis par les États et de donner des avis consultatifs sur les questions juridiques soulevées par les organes et les institutions spécialisées des Nations Unies. Si l'application et les sanctions pénales peuvent contribuer à dissuader la corruption et à influencer les comportements, les incitations institutionnelles sous-jacentes sont tout aussi pertinentes.

Afin de s'assurer que tous les pays se conforment aux normes fixées par les organismes internationaux dont ils sont membres, l'approche de la carotte et du bâton est recommandée pour encourager les pays destinataires à prendre davantage de mesures pour recouvrer les avoirs. Il est donc important que les instruments actuels sur le recouvrement des avoirs comprennent davantage d'options pour permettre aux pays d'origine et de destination d'instituer des mécanismes qui favorisent le recouvrement des avoirs.

Pour appliquer les normes de lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, du Groupe d'action financière, les pays devraient, selon la recommandation 35, veiller à ce qu'il existe un éventail de sanctions efficaces, proportionnées et dissuasives – qu'elles soient pénales, civiles ou administratives –, à l'encontre des personnes physiques ou morales qui ne respectent pas ces règles. Les sanctions devraient être applicables non seulement aux institutions financières et aux entreprises et professions non financières désignées, mais aussi à leurs dirigeants et leurs cadres supérieurs.

S'agissant de la fraude fiscale, il n'existe pas non plus de sanctions formelles dans les conventions fiscales bilatérales ou multilatérales qui puissent être imposées aux États non respectueux de leurs obligations d'échanger des informations en matière fiscale ou d'aider d'autres États à percevoir des impôts. Il existe cependant des répercussions pour les juridictions qui ont des pratiques fiscales dommageables, comme le fait d'encourir des sanctions, de figurer sur une liste noire ou d'être étiquetées comme une juridiction qui présente des risques pour la communauté internationale et les institutions financières. L'OCDE a dressé une liste des paradis fiscaux non coopératifs qui n'avaient pas mis en œuvre les normes du Forum mondial sur la transparence et

l'échange de renseignements à des fins fiscales.¹⁵² Les juridictions qui ont accepté de se réformer et de partager des informations fiscales ont été radiées de la liste noire à titre conditionnel, jusqu'au moment où elles auront respecté leurs engagements. En 2017, la Trinité-et-Tobago était le seul pays figurant sur la liste.¹⁵³ Actuellement, aucun pays ne figure sur la liste. Par conséquent, certains estiment que les paradis fiscaux sont un phénomène du passé et que ceux qui existent ne fonctionnent plus de la même manière car ils sont très réglementés.¹⁵⁴

À la suite de la publication des « Panama papers » en 2016, l'Union européenne a publié sa propre liste noire de 17 paradis fiscaux en décembre 2017.¹⁵⁵ Les pays sont ajoutés à la liste sur la base du non-respect d'un certain nombre de normes de l'OCDE en matière de transparence et d'échange d'informations fiscales, des normes minimales du Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et des critères relatifs aux mesures fiscales préférentielles dommageables de l'Union européenne.¹⁵⁶ Les pays figurant sur la liste pourraient faire l'objet de sanctions telles qu'une réduction de l'accès aux financements des pays de l'Union européenne.¹⁵⁷ La liste est régulièrement mise à jour afin de retirer les pays qui prennent des engagements pour remédier au problème, mais ceux qui y figurent sont confrontés à de graves répercussions économiques. Les problèmes posés par ces listes noires sont notamment les suivants :

- a) Les pays en développement s'inquiètent de la partialité de ces pratiques. L'inscription sur la liste de petits pays en développement pourrait nuire à leur réputation auprès des investisseurs potentiels ; elle pourrait avoir un impact sur les investissements directs étrangers essentiels à leur développement. Pourtant, la menace d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices que représentent ces pays ne peut être comparée à celle que représentent les historiques paradis fiscaux européens, les dépendances de la Couronne et les territoires d'outre-mer du Royaume-Uni qui n'ont pas été inscrits sur la liste ;¹⁵⁸
- b) L'Union européenne a également été critiquée pour avoir inclus, comme critères pour la liste noire, les normes du Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Or, ces normes n'ont pas été définies par l'Union européenne, et leur respect est censé être facultatif de la part des parties intéressées.¹⁵⁹ Cet état de fait n'est pas de nature à garantir la coopération internationale en matière de transparence fiscale.

152 OCDE. Vers une coopération fiscale globale : rapport pour la réunion du Conseil au niveau des ministres de 2000 et recommandations du Comité des affaires fiscales : progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables. Paris, 2000.

153 Vanessa Houlder. « Trinidad and Tobago left as the last blacklisted tax haven ». Financial Times, juin 2017.

154 Mail & Guardian. « Regulation reins in tax havens ». 10 novembre 2017.

155 Commission européenne. « Liste commune de l'UE des juridictions de pays tiers à des fins fiscales ».

156 Conclusions du Conseil sur les critères et le processus conduisant à l'établissement de la liste de l'Union européenne des juridictions non coopératives à des fins fiscales (Union européenne, document 14166/16 FISC 187 ECOFIN 1014, annexe), 8 novembre 2016. À consulter à : <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

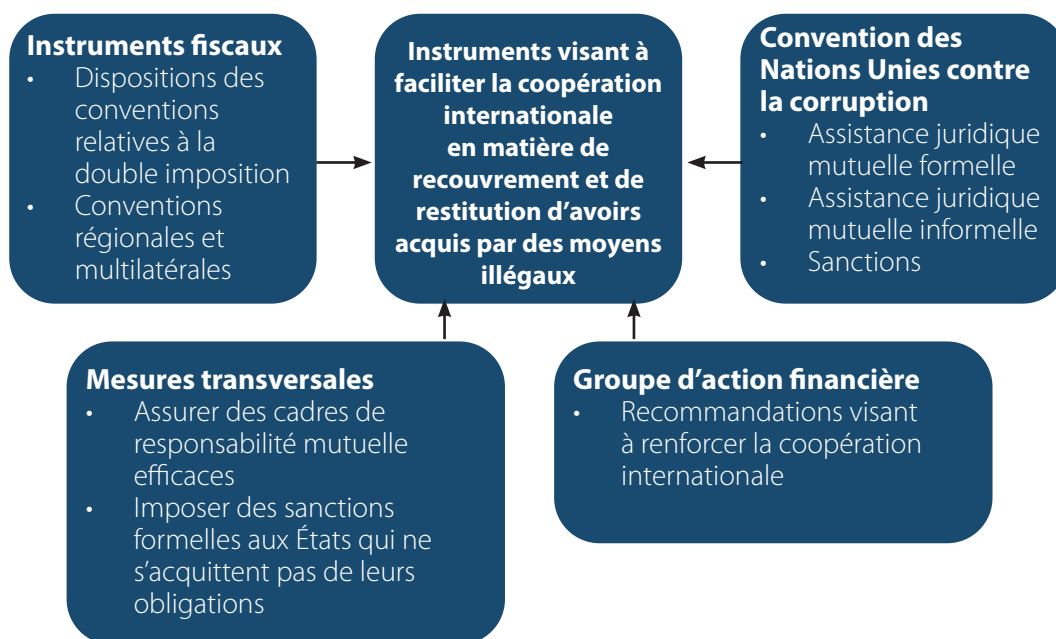
157 Shiraz Khan, « Un regard détaillé sur les implications de la mise sur liste noire fiscale des EAU et d'Oman par l'UE ». Al Tamimi and Company, mars 2019.

158 Jaime Robertson. « First tax havens blacklist published by EU ». BBC News, 5 décembre 2017.

159 OCDE. Cadre inclusif sur BEPS. Janvier 2017.

Une solution pour résoudre ces problèmes a été suggérée lors de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, tenue en 2015, au cours de laquelle les pays en développement ont appelé à la création d'un organe fiscal intergouvernemental mondial neutre, sous les auspices des Nations Unies, pour définir les normes en matière de fiscalité internationale. À l'appui de cette initiative, le Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030 recommande de créer un organe intergouvernemental inclusif en matière fiscale sous les auspices des Nations Unies,

Figure IV: Instruments visant à faciliter la coopération internationale en matière de recouvrement et de restitution des avoirs acquis par des activités illégales impliquant des flux financiers illicites



en raison de l'adhésion universelle à l'Organisation. Cela garantirait la légitimité de la mise en place de normes internationales et faciliterait le recours à des sanctions en cas de non-respect des règles.¹⁶⁰ Suite à cela, la Conférence des ministres africains des finances, de la planification et du développement économique, dans sa résolution 990 (LIV), a demandé à l'ONU d'entamer des négociations sous ses auspices sur une convention internationale en matière fiscale, avec la participation de tous les États membres et des parties prenantes concernées.¹⁶¹

La figure IV donne un aperçu des instruments qui peuvent être utilisés pour faciliter la coopération internationale en matière de recouvrement et de restitution des avoirs acquis par des moyens illégaux.

¹⁶⁰ Nations Unies. L'intégrité financière pour un développement durable.

¹⁶¹ Voir E/ECA/CM/54/6, annexe I.

2.3 Instruments destinés à faciliter la gestion et la protection appropriées des actifs récupérés acquis dans le cadre d'activités illégales

Si la restitution à leur propriétaire légitime d'avoirs obtenus illégalement est un principe fondamental de la Convention des Nations Unies contre la corruption, celle-ci ne fournit que des orientations générales sur les moyens de restitution et l'utilisation finale de ces avoirs.¹⁶² Conformément à l'article 57.5, les États Parties peuvent, le cas échéant, accorder une attention particulière à la conclusion d'accords sur la disposition finale des avoirs confisqués. La Conférence des États Parties à la Convention a été créée en vertu de l'article 63 pour améliorer la capacité des États Parties et la coopération entre eux, en vue de réaliser les objectifs énoncés dans la Convention et de promouvoir et passer en revue son application. Lors de sa première session, tenue en 2006, la Conférence a créé le Groupe de travail intergouvernemental à composition non limitée sur le recouvrement d'avoirs afin de l'aider à s'acquitter de son mandat sur la restitution du produit de la corruption, notamment en facilitant l'échange d'informations entre les États, en dégageant et en diffusant les bonnes pratiques susceptibles de faciliter la restitution du produit de la corruption et en encourageant l'échange d'idées sur la restitution rapide des avoirs (CAC/COSP/2006/12, résolution 1/4). À sa huitième session, tenue en 2019, la Conférence a appelé les États Parties qui utilisaient des mécanismes juridiques autres et des résolutions non judiciaires, et dont les produits du crime devaient être confisqués et restitués, à collaborer avec les États Parties touchés pour renforcer la coopération internationale, le partage d'informations et d'éléments de preuve et le recouvrement des produits du crime ; elle a aussi demandé à ces États Parties de restituer les avoirs et d'en disposer conformément à l'article 57 de la Convention (CAC/COSP/2019/17, résolution 8/9, pars. 16 et 17). Toutefois, ces engagements n'ont pas encore été mis en œuvre.

L'Union africaine affirme que le sort réservé aux avoirs africains récupérés et restitués ainsi que l'utilisation qui en est faite sont des droits souverains de chaque État membre, qui a le droit d'utiliser les avoirs pour le bien commun des citoyens, conformément au programme de développement africain, aux lois nationales et à d'autres objectifs gouvernementaux légitimes.¹⁶³ Pour garantir le succès de la récupération, de la restitution et de l'utilisation des avoirs, il est nécessaire de mettre en place un plan d'action complet comprenant les étapes décrites ci-dessous.

2.4.1 Créer des institutions pour aider à la récupération des biens

La CEA a souligné l'importance d'une architecture institutionnelle comprenant des instruments juridiques et réglementaires, des pratiques formelles et informelles et des structures organisationnelles qui facilitent ou limitent les flux financiers illicites.¹⁶⁴ Les pays devraient mettre en place ou renforcer les institutions juridiques et financières pour faciliter le recouvrement des avoirs.

¹⁶² Claudia Baez-Camargo, Greta Fenner et Saba Kassa. Op. cit.

¹⁶³ Union africaine. Doc. EX.CL/1213(XXXVI) Add.1 Rev.1, par. 19.

¹⁶⁴ Nations Unies. Rapport sur la gouvernance économique 1 : Architecture institutionnelle pour lutter contre les flux financiers illicites. (<https://repository.uneca.org/handle/10855/49173>). Addis-Abeba, 2021.

Il est conseillé aux pays de créer des organismes nationaux chargés de diriger le transfert et l'utilisation des fonds récupérés, car cela peut renforcer la confiance et améliorer la coopération internationale. De même, l'Union africaine recommande à ses États membres de mettre en place un organisme chargé de gérer les avoirs récupérés, dotés de pouvoirs administratifs et de responsabilités claires en matière de transparence et de responsabilisation.¹⁶⁵ Cet organisme pourrait utiliser les avoirs pour mobiliser des ressources nationales aidant à réaliser le programme de développement africain, contribuer à la prévention et au contrôle de la corruption, réaliser les objectifs de développement durable ou mettre en œuvre tout autre projet d'investissement social. Il devrait tenir un registre des avoirs récupérés et contrôler leur utilisation. Pour qu'un tel organisme soit géré au mieux, les pays doivent prévoir des fonds pour sa création et recruter des fonctionnaires connaissant bien la gestion des avoirs.¹⁶⁶

Le recouvrement des avoirs est un processus de longue haleine et extrêmement fastidieux pour le pays requérant ; les avoirs confisqués restent souvent la possession du pays requis, qui continue à bénéficier indûment de ces avoirs pendant de nombreuses années. L'État requérant perd également une partie substantielle des fonds en question en raison des frais administratifs facturés par l'État requis. Les avoirs peuvent continuer à être gérés par l'institution financière qui a permis ce méfait en premier lieu et qui peut continuer à profiter des frais facturés pour la gestion des avoirs. Les avoirs gelés ou saisis qui font l'objet d'une restitution ou d'une négociation de restitution devraient, à la demande de l'État requérant, être conservés dans des fiducies ou des comptes séquestres spéciaux pilotés par des parties neutres, par exemple des banques régionales de développement, jusqu'à leur restitution légale.¹⁶⁷ L'objectif principal du compte séquestre est de fournir un dispositif institutionnel autre pour la gestion des avoirs, en les soustrayant au contrôle des institutions financières qui ont pu être complices dans leur transfert. Cela peut également aider à garantir que les avoirs ne se déprécient pas, ce qui pourrait se produire s'ils sont détenus dans l'État requis. Les banques régionales de développement, telles que la Banque africaine de développement, la Banque asiatique de développement et la Banque interaméricaine de développement, qui gèrent des fonds fournis par des donateurs pour une variété de projets, sont des parties neutres, peut-être les mieux placées pour gérer les comptes séquestres, car elles disposent déjà d'un département de trésorerie bien développé avec un personnel professionnel compétent dans la gestion financière. En utilisant des comptes séquestres, on peut ajouter une certaine valeur aux fonds qui font l'objet de négociations prolongées, et à la fin du processus l'État requérant peut obtenir plus que la valeur nominale. En outre, les frais administratifs facturés par l'État requis peuvent être payés à partir du produit de l'investissement et de la valeur ajoutée. L'établissement et l'utilisation efficaces d'un compte séquestre dépendent de l'accord volontaire de l'État sur l'utilisation de cet instrument en tant qu'arrangement institutionnel de substitution pour la gestion des avoirs. Il faudra pour cela que l'État requis accepte un protocole d'accord, ou un accord de séquestre, avec la banque de développement en tant que tierce partie neutre (un dépositaire ou un organisme de séquestre) n'ayant aucun droit sur l'actif. Le département de la trésorerie de la banque de développement peut assurer la préservation et l'affectation des avoirs. Cela peut favoriser la confiance du public dans l'application de la loi et dans

¹⁶⁵ Union africaine. Doc. EX.CL/1213(XXXVI) Add.1 Rev.1, par. 21, alinéa 4.3.2 a).

¹⁶⁶ Jean-Pierre Brun et al. Op. cit.

¹⁶⁷ Nations Unies. L'intégrité financière pour un développement durable, recommandation 5B.

les institutions judiciaires. Pour assurer la responsabilisation, l'implication de l'État requérant en tant que partie à l'accord de séquestre serait hautement souhaitable. Le protocole d'accord devrait préciser les conditions du dépôt, les frais à percevoir, les conditions qui entraîneraient la remise des avoirs et à qui ceux-ci devraient être remis.¹⁶⁸

2.4.2 Adopter une législation conforme à la Convention des Nations Unies contre la corruption.

Pour permettre le recouvrement effectif des avoirs, les États qui ne l'ont pas encore fait doivent adopter une législation pour criminaliser les infractions, comme le stipulent les articles suivants de la Convention des Nations Unies contre la corruption, notamment :

- c) En vertu des articles 15 et 16, les États Parties sont tenus de conférer le caractère d'infraction pénale à la corruption d'agents publics nationaux, d'agents publics étrangers et de fonctionnaires d'organisations internationales publiques ;
- d) En vertu de l'article 17, les États Parties sont tenus de conférer le caractère d'infraction pénale à la soustraction, au détournement ou à un autre usage illicite de tous biens, par un agent public ;
- e) En vertu des articles 18 et 19, les États Parties doivent envisager de conférer le caractère d'infraction pénale aux actes de trafic d'influence et d'abus de fonction ;
- f) En vertu de l'article 20, les États Parties doivent envisager de conférer le caractère d'infraction pénale à l'enrichissement illicite, qui implique une augmentation appréciable du patrimoine d'un agent public qui ne peut être raisonnablement expliquée ;
- g) En vertu de l'article 8.5, les États Parties doivent s'efforcer d'établir des mesures et des systèmes faisant obligation aux agents publics de déclarer leurs avoirs. En vertu de l'article 52.5, les États Parties doivent envisager d'établir, pour les agents publics appropriés, des systèmes efficaces de divulgation de l'information financière ; en vertu de l'article 52.6, les États Parties doivent envisager de prendre des mesures pour que les agents publics appropriés soient tenus de signaler tout compte financier qu'ils détiendraient dans un pays étranger ;
- h) Les articles 21 et 22, qui sont axés sur les actes de corruption commis dans le secteur privé, ne contiennent pas les exigences que l'on retrouve dans les articles 15, 16 et 17, sur les actes de corruption commis dans le secteur public. Cependant, certains pays ont conféré le caractère d'infractions pénales équivalentes à des actes de corruption commis dans le secteur privé – par exemple un fournisseur qui verse un pot-de-vin à un représentant de

¹⁶⁸ Bolaji Owasanoye et Yu Yongding, Op. cit.

l'entreprise afin d'obtenir un contrat – pour punir les parties privées qui se livrent à de tels actes ;

- i) En vertu des articles 23 et 24, les États Parties sont tenus de conférer le caractère d'infraction pénale au blanchiment et au recel du produit du crime ;
- j) En vertu de l'article 25.b, les États Parties sont tenus d'adopter des mesures législatives et autres pour prévenir l'entrave à la justice impliquant le recours à la force physique, à des menaces ou à l'intimidation pour empêcher un agent de la justice ou un agent de détection et de répression d'exercer les fonctions de sa charge en rapport avec la commission d'infractions établies conformément à la Convention ;
- k) En vertu de l'article 26, les États Parties sont tenus de prendre des mesures pour établir la responsabilité des personnes morales qui participent aux infractions établies conformément à la Convention. Cette responsabilité peut être pénale, civile ou administrative ;
- l) En vertu de l'article 35, les États Parties sont tenus de prendre des mesures pour donner aux entités ou personnes qui ont subi un préjudice du fait d'un acte de corruption le droit d'engager une procédure judiciaire à l'encontre des responsables dudit préjudice en vue d'obtenir réparation ;
- m) En vertu de l'article 52, chaque État Partie doit prendre des mesures pour que les institutions financières relevant de sa juridiction soient tenues de vérifier l'identité de leurs clients, qu'elles prennent des mesures raisonnables pour déterminer l'identité des ayants droit économiques des fonds déposés sur de gros comptes, ainsi que de soumettre à une surveillance accrue les comptes des personnes qui exercent ou ont exercé des fonctions publiques importantes, et des membres de leur famille et de leur proche entourage.

2.4.3 Assurer des systèmes juridiques solides et efficaces

De solides systèmes juridiques et judiciaires ont un immense potentiel pour assurer la consignation effective des avoirs tenus dans une juridiction étrangère vers le pays de destination. Au niveau national, les autorités, telles que les responsables de l'application des lois, les décideurs politiques, les magistrats et les dirigeants élus, doivent être en mesure d'agir sur la base d'informations reçues et de créer les conditions d'une responsabilisation. Les pays doivent garantir l'indépendance des professionnels travaillant dans le système judiciaire afin qu'ils ne soient pas indûment influencés par les élites politiques. La notion de « garde des gardiens » a été reconnue par les États Parties à la Convention (voir CAC/COSP/2011/14, résolution 4/4, par. 12, et CAC/COSP/2013/18, résolution 5/3, par. 29). Des systèmes juridiques et judiciaires solides sont particulièrement importants lorsque les responsables de l'application des lois, les procureurs et les membres de l'appareil judiciaire sont eux-

mêmes corrompus.¹⁶⁹ Des mécanismes devraient également être établis pour assurer la sécurité des témoins essentiels, des agents de la force publique, des avocats ou des juges qui traitent des affaires très médiatisées.¹⁷⁰ Les pays doivent renforcer leurs systèmes judiciaires en leur fournissant des ressources adéquates.

Les pays doivent également veiller à ce que des mesures juridiques soient prises à l'encontre des auteurs de ces actes. Il peut s'agir d'amendes, d'ordonnances d'indemnisation dans le cadre d'une procédure pénale ou d'une action civile privée, y compris des procédures formelles d'insolvabilité.¹⁷¹ Les sanctions telles que l'emprisonnement, les amendes et la confiscation peuvent avoir un effet dissuasif sur les contrevenants potentiels. S'il est impossible de juger une affaire pénale en l'absence de l'accusé, comme dans les cas de fuite, les autorités doivent envisager d'obtenir l'extradition du fugitif dans le cadre des conventions multilatérales et bilatérales.

Un exemple de loi susceptible de renforcer le système juridique et judiciaire national et de faciliter le recouvrement des avoirs se trouve en Afrique du Sud, dans la loi 121 de 1998 sur la prévention du crime organisé. Dans l'affaire *National Director of Public Prosecutions v. Elran*, un juge a exhorté les Sud-Africains à adopter cette loi, « comme amie de la démocratie, de l'État de droit et du constitutionnalisme – et comme mesure indispensable dans un monde où les institutions de l'État sont fragiles, où les instruments de la loi luttent parfois pour leur survie contre les criminels qui les subvertissent ». ¹⁷²

2.4.4 Garantir des systèmes financiers et fiscaux solides et efficaces

Les pays doivent créer un environnement favorable pour garantir la responsabilité et la transparence dans les affaires financières. En outre, ils doivent permettre aux autorités fiscales de prélever des impôts sur les revenus ou les gains imposables des particuliers, y compris des intérêts et des pénalités si l'impôt n'est pas payé à temps.¹⁷³

2.4.5 Confronter les facilitateurs d'activités illégales impliquant des flux financiers illicites

Pour garantir le recouvrement effectif des avoirs, les pays doivent s'attaquer aux facilitateurs des flux financiers illicites et les obliger à rendre compte de leur action. Les facilitateurs comprennent un réseau d'avocats, de comptables, d'institutions financières, de prestataires de services fiduciaires et de sociétés, d'agents immobiliers, de marchands d'art et de négociants en métaux précieux et en pierres précieuses.¹⁷⁴ Il convient de noter que la collusion active des plus grandes banques du monde, des cabinets d'avocat spécialisés et des cabinets comptables crée un système mondial conçu pour cacher de l'argent à l'aide de structures extraterritoriales très secrètes.¹⁷⁵

169 Susan Rose-Ackerman. *Corruption and Government: Causes, Consequences and Reform*. Cambridge, Cambridge University Press, 1999.

170 Jean-Pierre Brun et al. Op. cit.

171 Jean-Pierre Brun et al. Op. cit.

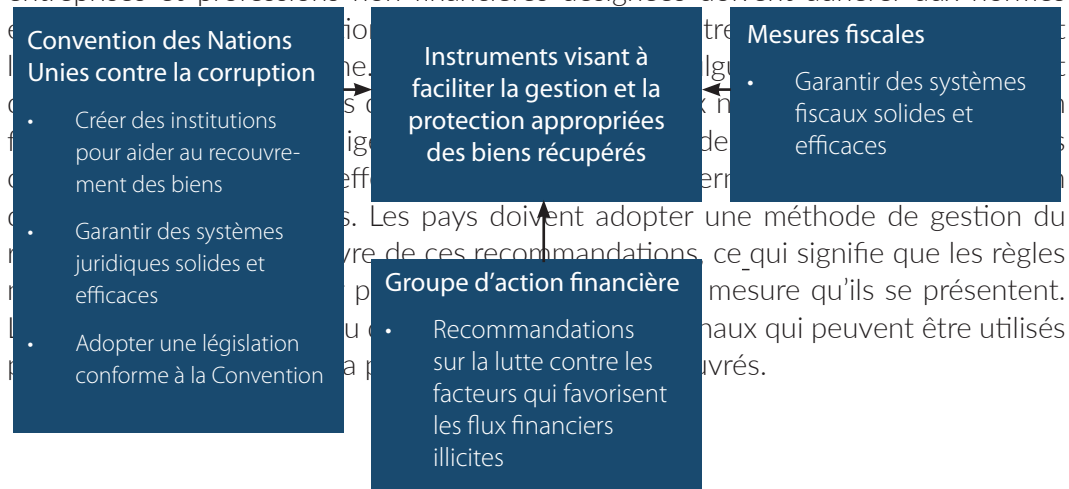
172 Cour constitutionnelle d'Afrique du Sud. *National Director of Public Prosecutions v. Elran*, Affaire n° CCT 56/12, arrêt du 19 février 2013, par. 70.

173 Jean-Pierre Brun et al. Op. cit.

174 *Ibid.*

175 The Nation. « L'ONU pressée d'organiser une conférence sur l'abolition des paradis fiscaux », 16 octobre 2016.

Figure V: Instruments internationaux visant à faciliter la gestion et la protection des avoirs récupérés, obtenus dans le cadre d'activités illégales



176 Des mesures visant à prévenir le blanchiment d'argent sont également prévues par les art. 14 et 52 de la Convention des Nations Unies contre la corruption.

3. Instruments destinés à faciliter la récupération des avoirs acquis dans le cadre d'activités légales impliquant des flux financiers illicites

Les systèmes légaux d'évasion fiscale qui entraînent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices sont jugés illégitimes parce qu'ils sont à la limite de la fraude fiscale criminelle, en particulier lorsque l'argent est acheminé par des sociétés écrans situées dans des paradis fiscaux.¹⁷⁷ La présente section contient une analyse des instruments qui peuvent être appliqués pour récupérer des avoirs obtenus par évasion fiscale.

3.1 Instruments de détection, de repérage et de suivi des avoirs transférés à l'étranger à la suite d'une évasion fiscale

3.1.1 *Échange de renseignements dans le cadre des conventions relatives à la double imposition*

Comme indiqué ci-dessus, dans les préambules des modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, il est indiqué que le but des conventions relatives à la double imposition est d'éliminer la double imposition en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale. Ainsi, l'article 26 des conventions types peut être appliqué à l'échange de renseignements concernant l'évasion fiscale (voir section 2.1.3.2). L'encadré 1 donne l'exemple d'un cas en Afrique du Sud dans lequel l'échange de renseignements fiscaux tel que stipulé dans un accord sur la double imposition entre l'Australie et l'Afrique du Sud a été confirmé par un tribunal.

3.1.2 *Mesures visant à améliorer la transparence*

En 2015, dans le cadre d'un projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE et du Groupe des 20 (projet BEPS), 15 actions ont été désignées pour que les gouvernements soient dotés des règles et instruments nationaux et internationaux permettant de lutter contre l'évasion fiscale et de faire en sorte que les bénéfices soient imposés là où les activités économiques générant les bénéfices sont réalisées et où la valeur est créée.¹⁷⁸ Si elles sont mises en œuvre, ces mesures ont le potentiel de freiner l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices. Le projet a d'abord été critiqué pour être centré sur les intérêts des pays développés.¹⁷⁹ En réponse, l'OCDE a élaboré en 2016 le Cadre inclusif sur l'érosion

¹⁷⁷ Kristina Froberg et Attiya Waris. Op. cit.

¹⁷⁸ Voir <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> ; voir également OCDE, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, Paris, 2013.

¹⁷⁹ Allison Christians. « BEPS and the new international tax order ». Brigham Young University Law Review, vol. 6, p. 1604, 2016 ; Document présenté lors d'une conférence sur les questions fiscales en Afrique, tenue à Abuja du 26 au 28 avril 2017.

Encadré 1: Affaire juridique concernant l'échange d'informations en vertu d'une convention relative à la double imposition entre l'Australie et l'Afrique du Sud

Dans l'affaire *Commissioner for the South African Revenue Service v. Werner van Kets*, le fisc australien a demandé à son homologue sud-africain de lui fournir des informations conformément à la disposition relative à l'échange de renseignements figurant dans l'accord sur la double imposition conclu entre l'Australie et l'Afrique du Sud. Les informations, qui concernaient un résident australien, Duncan Paul Saville, et ses liens avec une société non-résidente connue sous le nom de Republic Life Common Fund Limited, étaient détenues par un individu nommé Werner van Kets. Le commissaire de l'administration fiscale sud-africaine s'est appuyé sur les articles 74A et 74B de la loi sur l'impôt sur le revenu n° 58 de 1962 (telle que modifiée), qui donnaient à l'administration fiscale le pouvoir d'obtenir des informations fiscales concernant M. Saville et le Republic Life Common Fund auprès de M. van Kets. Ce dernier s'est opposé à l'utilisation de ces articles, faisant valoir que ni M. Saville ni le Republic Life Common Fund n'étaient des contribuables au sens de l'article 1 de la loi sur l'impôt sur le revenu, dans laquelle un « contribuable » est défini comme toute personne redevable d'un impôt en vertu de la loi. Dans son jugement, le tribunal s'est référé à l'article 108 de la loi sur l'impôt sur le revenu et aux articles 231.2 à 231.4 de la Constitution sud-africaine, qui, lus ensemble, stipulent qu'une fois qu'un accord sur la double imposition a été signé par une autorité nationale compétente, l'accord fait partie de la loi sur l'impôt sur le revenu. Par conséquent, puisque les articles 74A et 74B de la loi devaient être interprétés d'une manière compatible avec les dispositions de l'accord sur la double imposition, le mot « contribuable » devait être interprété de manière à inclure les contribuables qui, comme M. Saville, tombaient dans le champ d'application de l'accord sur la double imposition. La Cour a conclu que M. van Kets était tenu de fournir des informations concernant M. Saville.

de la base d'imposition et le transfert de bénéfices pour permettre à tous les pays intéressés de participer à la réforme fiscale internationale sur un pied d'égalité.¹⁸⁰

Un aspect essentiel du projet qui pourrait être déterminant pour le recouvrement des avoirs concerne les efforts visant à améliorer la transparence fiscale. À cet égard, les orientations dans le cadre de l'action 13, axée sur la déclaration pays par pays, peuvent être utilisées pour améliorer la détection et le repérage de l'évasion fiscale entraînée par les prix de transfert et d'autres pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. L'OCDE recommande aux pays de conserver une documentation sur les pratiques des prix de transfert afin de permettre aux administrations fiscales d'avoir une vision globale de la chaîne de valeur mondiale des contribuables. Elle recommande une structure à trois niveaux pour cette documentation, dont une déclaration pays par pays contenant des informations sur la répartition mondiale des bénéfices, les impôts payés par les entreprises multinationales et la localisation de leurs activités économiques.¹⁸¹

Ces déclarations pays par pays permettent aux administrations fiscales d'accéder à de vastes quantités de données fiscales mondiales. Les entreprises multinationales font ainsi l'objet d'une surveillance accrue et il est plus facile pour les administrations fiscales de désigner les sociétés qui déplacent artificiellement leurs bénéfices vers un instrument fiscal plus avantageux. Les groupes d'entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel agrégé est égal ou supérieur à 750 millions d'euros sont censés soumettre une déclaration chaque année. Les pays sont censés adopter une législation nationale exigeant que l'ultime société mère du groupe d'entreprises

180 OCDE. Cadre inclusif sur le BEPS : rapport d'étape juillet 2016-juin 2017. 2017.

181 OCDE. Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays : Action 13 – Rapport final 2015 (Paris, projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2015), par. 24.

multinationales, qui est résidente fiscale dans leur juridiction, dépose la déclaration en temps voulu et assure l'échange automatique de la déclaration avec les juridictions dans lesquelles le groupe opère. Les pays ne peuvent échanger ces informations que s'ils ont signé, par exemple, des conventions bilatérales fondées sur l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE ou des Nations Unies, ou un accord multilatéral entre autorités compétentes sur l'échange de déclarations pays par pays. Les pays sont également tenus de veiller à ce que les informations restent confidentielles et que les déclarations soient utilisées de manière appropriée.¹⁸²

Les problèmes liés à l'échange de déclarations pays par pays sont les suivants :

- a) Dans un rapport de 2019 du Secrétaire général de l'OCDE adressé aux dirigeants du G20, il est indiqué que 80 juridictions (contre 62 juridictions en 2018) ont échangé des déclarations pays par pays.¹⁸³ Cette méthode de déclaration est rare dans les pays en développement qui ont de faibles capacités, car elle implique des exigences techniques onéreuses pour sa mise en œuvre.¹⁸⁴ Selon le FMI, de nombreux pays à faible revenu ont du mal à respecter les normes de protection des données et les autres conditions nécessaires à l'échange d'informations pays par pays.¹⁸⁵ L'absence de politiques et de législation nécessaires pour respecter les normes requises entravera la capacité de ces pays d'accéder aux déclarations pays par pays ;
- b) L'efficacité de l'approche de l'OCDE en matière de déclaration pays par pays est restreinte par le fait qu'elle se limite à un échange entre autorités fiscales.

Une solution pour renforcer l'efficacité des déclarations pays par pays est de veiller à ce que ces informations soient rendues publiques. Aux Nations Unies, la question de la déclaration pays par pays a été abordée pour la première fois dans les années 1970, lorsque la Commission des Nations Unies sur les sociétés transnationales a créé un groupe d'experts en comptabilité, chargé de définir des mesures visant à améliorer l'information financière et la transparence des entreprises par le biais d'une information publique par pays et par secteur.¹⁸⁶ L'information publique est considérée comme le moyen le plus efficace de garantir la transparence des entreprises.¹⁸⁷ La déclaration fiscale publique est soutenue par les entreprises multinationales de l'industrie extractive¹⁸⁸ et les entreprises qui adhèrent aux principes de

182 *Ibid.*, pars. 44, 53, 59 et 60.

183 OCDE. Rapport sur la fiscalité du Secrétaire général de l'OCDE à l'intention des dirigeants du G20.

184 Peter Draper et Heinrich Krogman. « Fighting base erosion and profit shifting in Africa: a review of country-by-country reporting ». Global Economic Governance Africa, policy briefing, p. 3, mai 2017.

185 FMI. *Fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale*.

186 Voir International standards of accounting and reporting for transnational corporations (Normes internationales de comptabilité et de rapport pour les sociétés transnationales. Publication des Nations unies, 1977 ; voir également Khalil Hamdani et Lorraine Ruffing. Centre des Nations Unies sur les sociétés transnationales : Corporate Conduct and the Public Interest. Routledge, Londres, 2015; et Matti Ylönen, « Back from oblivion? The rise and fall of the early initiatives against corporate tax avoidance from the 1960s to the 1980s ». Transnational Corporations, vol. 23, n° 3, p. 35, juin 2017.

187 Richard Murphy. « Why is country-by-country financial reporting by multinational companies so important? ». Tax Justice Network, 2007; Commission syndicale consultative auprès de l'OCDE. « The case for making country-by-country reporting public ». Par. 22, 27 juin 2016, Paris; Lynne Oats et Penelope Tuck. « Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution? », Accounting and Business Research, vol. 45, n° 5, juin 2019; Annet Wanyana Oguttu. « Curtailing BEPS through enforcing corporate transparency: the challenges of implementing country-by-country reporting in developing countries and the case for making public country-by-country reporting mandatory ». World Tax Journal, vol. 12, n° 1, janvier 2020.

188 Rio Tinto. « Taxes paid in 2017: reporting our economic contribution », 2017; Amanda Saunders. « BHP Billiton to follow Rio Tinto's tax transparency lead ». Sydney Morning Herald, 4 février 2015.

l'investissement responsable, comme le fonds souverain de Norvège.¹⁸⁹ En décembre 2021, le Conseil européen et le Parlement européen ont adopté une directive exigeant que les entreprises multinationales qui exercent des activités dans l'Union européenne divulguent publiquement leurs informations fiscales.¹⁹⁰ Le Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030 note également que la transparence fiscale sera améliorée si les entreprises multinationales publient des déclarations pays par pays.¹⁹¹ Il est possible de répondre aux préoccupations en matière de confidentialité en veillant à ce que les informations sensibles, telles que les secrets commerciaux, soient expurgées.¹⁹² Un rapport de l'OCDE sur les moyens de protéger la confidentialité des informations échangées à des fins fiscales fournit également des conseils supplémentaires sur la manière de garantir la confidentialité.¹⁹³

3.1.3 Règles de divulgation obligatoire pour freiner la planification fiscale agressive

Dans le cadre de l'action 12 des actions de l'OCDE visant à lutter contre l'évasion fiscale, il est recommandé aux pays d'adopter des règles de divulgation obligatoire afin de lutter contre les stratégies de planification fiscale agressive des entreprises multinationales qui tirent parti des particularités techniques d'un système fiscal ou des disparités entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux dans le but de réduire la charge fiscale.¹⁹⁴ Les règles de communication obligatoire des informations fonctionnent comme un système d'auto-évaluation dans lequel les promoteurs et les utilisateurs de méthodes de fraude fiscale sont tenus de divulguer leur dispositif de planification fiscale agressive à un stade précoce, afin que les stratagèmes puissent être détectés et freinés avant d'être mis en place.¹⁹⁵ En Afrique du Sud, conformément aux recommandations de l'OCDE, des dispositions à signaler ont été établies au chapitre 4, partie B, de la loi sur l'administration fiscale n° 28 de 2011. Ces dispositions imposent l'obligation de signaler un dispositif de planification fiscale agressive à un « participant », qui est défini à l'article 34 de la loi comme un « promoteur », c'est-à-dire une personne qui est principalement responsable de l'organisation, de la conception, de la vente, du financement ou de la gestion du dispositif à déclarer, ou une société ou une fiducie qui, directement ou indirectement, tire ou suppose qu'elle tire un avantage fiscal ou financier en vertu d'un tel dispositif. Par exemple, un conseiller fiscal qui conçoit un dispositif pour transférer des bénéfices hors d'un pays est tenu de fournir des informations et des documents concernant ce

189 Maya Forstater. « Une nouvelle norme pour la déclaration pays par pays en matière de fiscalité ? ». Center for Global Development, 19 février 2019.

190 EY Global. « La directive publique CbCR de l'UE entre en vigueur le 21 décembre 2021 », 2 décembre 2021 ; voir également la directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil européen du 24 novembre 2021 modifiant la directive 2013/34/UE sur la divulgation d'informations relatives à l'impôt sur le revenu par certaines entreprises et succursales.

191 Nations Unies. L'intégrité financière pour un développement durable. Recommandation 3B.

192 *Ibid.*

193 OCDE. Garantir la confidentialité : guide de l'OCDE sur la protection de la confidentialité des renseignements échangés à des fins fiscales. Paris, 2012.

194 Commission européenne. Recommandation du 6 décembre 2012 sur la planification fiscale agressive (2012/772/UE). Voir également OCDE, Règles de communication obligatoire d'informations : Action 12 – Rapport final 2015 (Paris, projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2015). Pour un examen détaillé du fonctionnement des règles de divulgation obligatoire, voir Annet Wanyana Oguttu et Ann Kayis-Kumar, « Curtailing aggressive tax planning : the case for introducing mandatory disclosure rules in Australia (part 1) », eJournal of Tax Research, vol. 17, no. 1, septembre 2019 ; et Annet Wanyana Oguttu et Ann Kayis-Kumar, Op. cit. " Curtailing aggressive tax planning: the case for introducing mandatory disclosure rules in Australia (part 2): cues from the United Kingdom and South Africa ", Journal of Tax Research, vol. 17, n° 2 (mars 2020).

195 OCDE. « Travail de l'OCDE sur la planification fiscale agressive ». Disponible à l'adresse www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/atp.htm.

dispositif à l'autorité fiscale. Tout manquement à cette obligation peut entraîner des pénalités, conformément à l'article 212 de la loi. Ces exigences ont joué un rôle dans la lutte contre les transactions innovantes conçues par les promoteurs de la fraude fiscale.¹⁹⁶ Cependant, elles n'ont pas encore été adoptées par de nombreux pays en développement en raison de priorités concurrentes et de contraintes de capacité.

3.2 Instruments visant à faciliter la coopération internationale en matière de recouvrement et de restitution des avoirs acquis par le biais de l'évasion fiscale

3.2.1 Coopération sur la base des conventions relatives à la double imposition

L'article 27 des modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies (voir section 2.2.4) peut également être utilisé pour faciliter la coopération internationale en matière d'assistance au recouvrement d'impôts dus à un autre État, ce qui est essentiel pour permettre une répartition efficace et équitable de l'assiette fiscale mondiale (voir un exemple dans l'encadré 2).¹⁹⁷ Les États peuvent fournir une

Encadré 2: Application de l'article 27 d'une convention relative à la double imposition entre l'Afrique du Sud et le Royaume-Uni

Dans l'affaire *Ben Nevis (Holdings) Limited et Metlika Trading Limited v. the Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, le South African Revenue Service (administration fiscale sud-africaine) avait demandé l'aide du service des recettes fiscales et des douanes du Royaume-Uni pour recouvrer une dette fiscale due par Ben Nevis (Holdings) Limited, une société constituée dans les îles Vierges britanniques et détenue et contrôlée par un résident sud-africain, David King. Pour la période allant de 1998 à 2000, il a été constaté que Ben Nevis était redevable d'impôts en Afrique du Sud, d'un montant s'élevant à 2,6 milliards de rand. À la suite d'une enquête, le South African Revenue Service a découvert que la société avait ensuite transféré des avoirs d'un montant de 7,8 millions de livres à une société appelée Metlika Trading Limited, également constituée dans les îles Vierges britanniques. Sur la base du protocole de 2011 à la convention de non-double imposition entre l'Afrique du Sud et le Royaume-Uni, le South African Revenue Service a demandé l'aide de l'administration fiscale et des douanes du Royaume-Uni pour recouvrer la dette fiscale de Ben Nevis. Le service des recettes fiscales et des douanes a aidé le Revenue Service à intervenir dans le transfert des avoirs de Ben Nevis à Metlika Trading. Ben Nevis a intenté une action en justice au Royaume-Uni, en faisant valoir que l'administration fiscale et des douanes n'avait aucun droit légal de recouvrer la dette fiscale sud-africaine de la société, car elle se rapportait à une période antérieure à l'entrée en vigueur du protocole. La Cour d'appel d'Angleterre et du Pays de Galles a estimé que l'article 27 de l'accord sur la double imposition n'excluait pas l'application du protocole et que celui-ci s'appliquait également aux demandes d'assistance survenues avant son entrée en vigueur. La Cour s'est référée à l'article 28 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, selon lequel les conventions ne peuvent être appliquées rétroactivement, à moins qu'une intention différente ne ressorte de la convention ou ne soit autrement établie. Elle a jugé que l'article 28 n'était pas une norme impérative du droit international et qu'en définitive, l'intention des parties serait le facteur décisif pour déterminer si les dispositions du protocole s'appliquaient rétroactivement. En conséquence, la Cour a jugé que le protocole de 2011 était applicable. Cette affaire est un bon exemple de la formation d'un front uni par les autorités fiscales pour tenir un contribuable responsable et assurer une entraide réussie dans le recouvrement des impôts.

Source: Nyasha Musviba « International tax : mutual assistance between South Africa and the UK DTA », 23 octobre 2013. Disponible à l'adresse <http://www.sataguide.co.za/international-tax-mutual-assistance-between-south-africa-and-uk-dta/>. Pour une analyse détaillée de l'affaire, voir Jonathan Schwarz « Tax treaty interpretation after Ben Nevis (Holdings) Ltd v Her Majesty's Revenue and Customs (2013) ». *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n° 1, janvier 2014.

¹⁹⁶ Ide Louw et Bronwyn Simpson. « The simple life before reportable arrangements ». *DLA Cliffe Dekker Hofmeyr, Tax Matters newsletter*, p. 3, hiver 2010.

¹⁹⁷ OCDE. « Manuel sur la mise en œuvre de l'assistance au recouvrement des impôts », par. 9.

assistance pour le recouvrement des « créances fiscales », qui sont définies comme un montant dû au titre des impôts de toute nature et dénomination perçus pour le compte de l'État contractant ou de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qui en découle n'est pas contraire à un instrument auquel l'État contractant est partie, ainsi que les intérêts, pénalités administratives et frais de recouvrement ou de conservation qui sont liés au montant dû.¹⁹⁸

Comme c'est le cas pour la fraude fiscale illégale, la coopération internationale visant à faciliter le recouvrement des avoirs transférés à l'étranger à la suite d'une évasion fiscale peut également être menée sur une base multilatérale par le biais, par exemple, de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du Conseil de l'Europe et de l'OCDE, et au niveau régional sur la base, par exemple, des accords d'assistance mutuelle en matière fiscale de la SADC et du Forum africain d'administration fiscale.

Le problème, cependant, est qu'il n'existe pas, dans les conventions bilatérales ou multilatérales relatives à la double imposition, de sanctions formelles contre les États qui ne respectent pas leurs obligations d'échanger des renseignements en matière fiscale, conformément à l'article 26 des modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, ou d'aider d'autres États à percevoir des impôts, conformément à l'article 27 de ces conventions. Il n'existe pas non plus de délais dans lesquels l'échange de renseignements ou l'assistance au recouvrement des impôts doivent être effectués. Cela conduit inévitablement à des retards excessifs et au non-respect des obligations. Il est donc recommandé d'inclure des délais raisonnables dans ces dispositions.

3.2.2 Cadres de responsabilité mutuelle pour permettre la mise en œuvre de mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Lorsque l'OCDE a publié ses rapports finals sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices en 2015, les pays en développement ont exprimé la nécessité de poursuivre leur participation par la mise en place d'un cadre plus inclusif.¹⁹⁹ Reconnaissant que la mondialisation exigeait des solutions mondiales et qu'il fallait établir un dialogue mondial sur l'érosion de la base et le transfert de bénéfices, l'OCDE a conçu un cadre plus inclusif pour surveiller la mise en œuvre des normes minimales de lutte contre ces pratiques et permettre aux pays intéressés d'y participer sur un pied d'égalité.²⁰⁰ Les pays qui participent au Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices s'engagent à mettre en œuvre ces normes minimales.²⁰¹ Par exemple, la déclaration pays par pays (voir section 3.1.2) est l'une des normes minimales établies pour traiter un problème, lorsque l'absence d'action de certains pays aurait des conséquences négatives dans d'autres.²⁰² Au titre du Cadre

198 OCDE. Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Commentaires sur l'art. 27 2), par.12.

199 OCDE. Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Paris, 2013.

200 OCDE. Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique : Action 1 - Rapport final 2015. Paris, projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2015.

201 OCDE. Background brief: inclusive framework on BEPS. (Exposé : cadre inclusif sur les BEPS).

202 OCDE. « Explanatory statement », par. 11.

inclusif, l'OCDE mène des examens par les pairs afin de garantir la mise en œuvre cohérente, coordonnée et rapide des normes minimales.²⁰³

Cependant, les résultats des phases 1 et 2 de l'examen par les pairs, publiés respectivement en mai 2018 et en septembre 2019,²⁰⁴ indiquent que de nombreux pays en développement n'ont pas participé au processus d'examen.²⁰⁵ Cela est principalement dû au fait que les critères de l'examen par les pairs reposent sur une approche uniforme conçue du point de vue des pays développés, sans considération pour le contexte des pays en développement. Beaucoup de ces pays ont d'énormes contraintes de capacité et d'autres priorités concurrentes, qui les empêchent de mettre en œuvre les normes minimales dans les délais impartis.

3.3 Mesures visant à assurer la bonne gestion et la protection des avoirs récupérés acquis à la suite d'une évasion fiscale

Les pays sont appelés à mettre en œuvre les mesures décrites ci-dessous afin d'assurer une gestion et une protection adéquates des avoirs recouverts, obtenus à la suite d'une évasion fiscale.

3.3.1 Veiller à ce que la législation fiscale soit alignée sur les normes internationales et sur les meilleures pratiques

Des mesures doivent être prises pour combler les lacunes de la législation fiscale qui créent des possibilités d'évasion fiscale. Les pays doivent adopter des lois pour prévenir l'évasion fiscale et s'assurer que les lois fiscales sont alignées sur les normes internationales et les meilleures pratiques. Les administrations fiscales doivent veiller à ce que les impôts perçus suite à l'application des conventions relatives à la double imposition soient comptabilisés. Cela peut se faire en affectant les fonds au financement d'initiatives spécifiques axées sur le développement.

3.3.2 Réglementer la conduite des professionnels de la fiscalité

La croissance des abris fiscaux à l'intention des entreprises a été attribuée à l'acceptation par les conseillers fiscaux et les dirigeants d'entreprise d'une planification fiscale agressive.²⁰⁶ Les grands cabinets d'experts-comptables et d'avocats disposent d'importants départements dotés de spécialistes qui consacrent des efforts considérables à la création d'abris fiscaux complexes.²⁰⁷ Les cabinets d'experts fiscaux, qui mettent en place des structures fiscales personnalisées pour leurs clients, ont contribué à l'augmentation des abris fiscaux.²⁰⁸ Cependant, tous les spécialistes de la fiscalité ne sont pas impliqués dans ces abris fiscaux. Nombre d'entre eux participent

203 OCDE. « Déclaration pays par pays : point d'étape sur les relations d'échange et sur la mise en œuvre », février 2019. À consulter à l'adresse : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/declaration-pays-par-pays-point-d-etape-sur-les-relations-d-echange-et-sur-la-mise-en-oeuvre.htm>.

204 Voir OCDE, Déclaration pays par pays : Recueil de rapports d'examen par les pairs (phase 1) - Cadre inclusif sur les BEPS : Action 13, Paris, projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, 2018 ; et OCDE, Country-by-country reporting : Compilation of peer review reports (phase 2) – Inclusive framework on BEPS : Action 13

205 OCDE. Ibid., (phase 1), par. 8.

206 États-Unis, Département du Trésor. The Problem of Corporate Tax Shelters: Discussion, Analysis and Legislative Proposals, p. 19, 1999; Lynne Oats et Penelope Tuck. « Is tax transparency the solution? »

207 John Christensen. « Africa's bane: tax haven, capital flight and the corruption interface ». Real Instituto Elcano, document de travail No. 1, 2009.

208 Sachin Dave. « Tax reforms effect: boutique tax firms carving out a niche ». The Economic Times, 10 mai 2017.

aux pratiques fiscales classiques, respectent les lois des juridictions dans lesquelles ils opèrent et sont régulièrement contrôlés par les autorités réglementaires. Dans la plupart des pays, les spécialistes du droit et de la comptabilité sont tenus de se conformer aux réglementations établies par un organisme officiel et sont censés suivre un code de conduite.

Pour réglementer la conduite des professionnels de la fiscalité, il faut résoudre les problèmes suivants :

- a) Alors que les réglementations qui s'appliquent aux spécialistes de la fiscalité ont une portée nationale, les stratégies fiscales sont mises en œuvre en collaboration avec des spécialistes de la fiscalité dans les juridictions du monde entier, dont certaines ne réglementent pas ces spécialistes, ou peuvent avoir établi des réglementations différentes ;²⁰⁹
- b) L'autorégulation s'est également révélée insuffisante, la plupart des codes de conduite professionnels ne reflétant pas les exigences de la finance durable et ne soutenant pas l'intérêt général.

Les meilleures pratiques pour résoudre ces problèmes sont les suivantes :

- a) Des fuites de données ont révélé que l'autorégulation des associations professionnelles était insuffisante et peu fiable. C'est une leçon que les gouvernements ont été contraints d'apprendre à propos des banques et des institutions financières à la suite de la crise financière mondiale de 2007-2008. Les gouvernements devraient élaborer et convenir de normes et de directives mondiales pour les spécialistes de la finance, du droit, de la comptabilité et autres professions concernées, avec la contribution de la communauté internationale ;²¹⁰
- b) Un organe international chargé de fixer des normes pour la profession fiscale devrait être créé sous les auspices des Nations Unies. Une liste publiée des spécialistes de la fiscalité qui n'ont pas respecté le code de conduite professionnel, notamment ceux qui ont été disqualifiés, devrait être tenue à jour.

Une autre question concernant la réglementation de la profession fiscale est liée au concept de secret professionnel, qui exempte les communications confidentielles entre un client et un conseiller juridique de toute divulgation obligatoire dans un tribunal ou une procédure similaire ou de toute saisie par les autorités. La raison en est que le bon fonctionnement du système juridique dépend de la liberté de communication entre les conseillers juridiques et leurs clients, ce qui ne serait pas possible si l'un ou l'autre était contraint de divulguer ces informations.²¹¹

209 Muhammad Azizul Islam. « Future of accounting profession: three major changes and implications for teaching and research ». International Federation of Accountants, février 2017.

210 Nations Unies. L'intégrité financière pour un développement durable.

211 Haute Cour d'Afrique du Sud, Division du Cap occidental. Astral Operations Ltd t/a Country Fair Foods and others vs. The Minister of local government, environmental affairs and development planning (Western Cape) and others. Affaire n° 3509/2014, arrêt, 11 octobre 2017.

L'utilisation du secret professionnel des avocats pour permettre des abus fiscaux suscite de plus en plus d'inquiétudes. Après la publication des « Panama papers » et des « Paradise papers », l'Association internationale du barreau et l'OCDE ont mis en place un groupe de travail sur le rôle des avocats dans les structures commerciales internationales. Dans le cadre de l'enquête sur les « Pandora papers », le Consortium international des journalistes d'investigation a pointé du doigt un certain nombre de cabinets d'avocats, dont Baker McKenzie, DLA Piper et Alcogal,²¹² qui avaient aidé des multinationales et des personnes fortunées à éviter les impôts et les contrôles en utilisant des sociétés écrans, des fiducies et des structures complexes dans des paradis fiscaux.²¹³

Les meilleures pratiques pour aborder ce problème sont les suivantes :

- a) Dans un rapport de 2019, le groupe de travail sur le rôle des avocats dans les structures commerciales internationales a défini des principes auxquels les avocats travaillant dans des structures commerciales devraient adhérer. Au titre du principe 2, le groupe de travail reconnaît que le secret professionnel est d'une importance fondamentale pour la profession d'avocat, et qu'il est nécessaire pour préserver l'état de droit. Néanmoins, un juriste ne doit pas utiliser la nature confidentielle de sa relation avec son client pour protéger les malfaiteurs. Un juriste doit envisager de s'abstenir d'agir pour un client si le juriste sait, ou a des motifs raisonnables de croire, que l'objectif principal du mandat est de permettre au client de s'appuyer sur la nature confidentielle de la relation pour adopter une conduite illégale. Le groupe de travail note qu'il est dans l'intérêt des avocats, des associations juridiques et des barreaux de travailler avec les gouvernements pour comprendre comment les avocats peuvent trouver un équilibre entre le respect du secret professionnel et la non-responsabilité pour la conduite de leurs clients ;²¹⁴
- b) Pour que le secret professionnel ne soit pas utilisé à des fins d'abus fiscal, il faut une réglementation gouvernementale plus stricte de la profession juridique ;²¹⁵
- c) Les pays doivent donner suite aux fuites de données afin de récupérer les avoirs en question. La légalité de s'appuyer sur de telles fuites de données est illustrée dans l'affaire *Glencore International AG et autres v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia et autres*, qui concernait le plus grand producteur de charbon d'Australie, Glencore, dont les documents avaient fait l'objet d'une fuite dans les « Paradise papers ». Ces documents portaient sur une restructuration d'entités australiennes au sein du groupe

212 Voir Sydney P. Freedberg, Agustin Armendariz et Jesús Escudero. « How America's biggest law firm drives global wealth into tax havens ». International Consortium of Investigative Journalists, 4 octobre 2021; Aljazeera, « Who has been named in the Pandora Papers? », 5 octobre 2021; Richard Smallteacher. « Pandora papers leak reveals 14 major offshore advisors to the rich and powerful ». CorpWatch, 6 octobre 2021.

213 Sydney P. Freedberg, Agustin Armendariz et Jesús Escudero, « How America's biggest law firm drives global wealth into tax havens ».

214 Association internationale du barreau et OCDE. Report of the task force on the role of lawyers and international commercial structures (Rapport du groupe de travail sur le rôle des avocats et les structures commerciales internationales), pars. 2.4 et 3.7, mai 2019.

215 Nations unies. L'intégrité financière pour un développement durable.

Glencore en 2014. Dans le cadre de cette restructuration, Glencore a sorti 30 milliards de dollars de ressources pour des projets du filet fiscal australien après une dépréciation de 16 milliards de dollars.²¹⁶ S'appuyant sur le secret professionnel légal, Glencore a demandé une injonction pour empêcher le bureau des impôts australien d'utiliser les documents ayant fait l'objet d'une fuite pour évaluer la conformité fiscale de la société minière. La Haute Cour d'Australie a dû décider si le secret professionnel pouvait être appliqué aux documents ayant fait l'objet d'une fuite afin d'obtenir une injonction en vertu des articles 31 et 32 de la loi judiciaire de 1903. La Cour a rejeté à l'unanimité la procédure, estimant que le secret professionnel légal n'était pas un droit juridique opposable et qu'il ne constituait pas une base suffisante pour l'octroi de l'injonction. La Cour a jugé que, puisque les documents étaient déjà dans le domaine public et en possession du bureau des impôts, ils pouvaient être utilisés dans le cadre de l'exercice des pouvoirs statutaires du fisc, à moins que les plaignants ne soient en mesure de désigner une base juridique sur laquelle la Cour pourrait restreindre cette utilisation.²¹⁷ Le jugement soutient la légalité de l'utilisation par le fisc australien de documents ayant fait l'objet d'une fuite pour l'estimation des impôts, à condition que les données soient déjà dans le domaine public et que le fisc n'ait pas été impliqué dans la fuite initiale.

216 Neil Chenoweth. « Glencore demands AFR take down Paradise papers stories ». Australian Financial Review, 10 octobre 2018.

217 Haute Cour d'Australie. Glencore International AG et al. v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia et al., affaire n° S256/2018, arrêt, par, 5, 14 août 2019.

4. Mise en œuvre des recommandations du présent rapport

Pour surmonter les difficultés liées au recouvrement d'avoirs et mettre en œuvre les meilleures pratiques exposées dans le présent rapport, il faudra adopter une approche globale et coordonnée aux niveaux international, régional et national, conformément à l'objectif de développement durable n° 16, qui est axé sur la paix, la justice et des institutions fortes.

4.1 Recommandation principale au niveau international

La recommandation principale du présent rapport est qu'au niveau international, les pays doivent élaborer un nouvel instrument multilatéral sur le recouvrement des avoirs qui couvre toutes les composantes des flux financiers illicites, comme le recommandent Transparency International et la Coalition des amis de la société civile de la Convention des Nations Unies contre la corruption.²¹⁸ Il existe deux options pour la mise en place de ce nouvel instrument. Il pourrait être élaboré sous la forme d'un protocole à la Convention des Nations Unies contre la corruption ou d'un instrument autonome de l'Assemblée générale. Les avantages et les inconvénients de ces options sont analysés ci-dessous.

L'élaboration de l'instrument sous la forme d'un protocole à la Convention peut sembler plus attrayante, car elle évite un travail avec une multiplicité d'instruments. Toutefois, étant donné qu'un protocole fait essentiellement partie d'un instrument principal, il ne serait pas adapté pour traiter du recouvrement d'avoirs acquis par tous moyens impliquant des flux financiers illicites, tant légaux qu'illégaux, puisque la Convention se concentre uniquement sur les questions de corruption. La Convention n'est pas adaptée pour aborder les questions fiscales et la propriété effective des personnes morales, et les experts de la Convention ne sont pas nécessairement qualifiés pour aborder ces questions. Un protocole à la Convention qui couvrirait tous les aspects des flux financiers illicites appellerait une modification du préambule, de l'objet et même du nom de la Convention. On pourrait mieux employer cet effort pour formuler une convention entièrement nouvelle. On peut également s'interroger sur la raison d'élargir la portée de la Convention alors que son champ d'application restreint a déjà un effet limité. On pourrait alors faire valoir qu'il serait préférable d'améliorer les systèmes existants plutôt que de les changer.

L'option consistant à créer un nouvel instrument autonome peut sembler peu attrayante en raison des nombreux instruments déjà disponibles. Cependant, à la lumière des problèmes énumérés dans le présent rapport, c'est la meilleure option, car un tel instrument aurait un caractère général et garantirait le traitement global et coordonné de tous les aspects des flux financiers illicites. S'il existe plusieurs conventions contenant des dispositions sur le recouvrement d'avoirs, il n'y a pas une convention

²¹⁸ Transparency International et Coalition des amis de la société civile de la Convention des Nations Unies contre la corruption. « Proposal for a multilateral agreement for asset recovery » (Proposition d'un accord multilatéral pour le recouvrement d'avoirs).

unique qui traite la question de manière exhaustive. Actuellement, l'architecture mondiale est fragmentée et non coordonnée. Les institutions existantes traitent des aspects qui se chevauchent de façon compartimentée et ne sont pas en mesure de s'attaquer systématiquement aux flux financiers illicites. Il est nécessaire de renforcer la coordination pour remédier à l'absence de structure formelle de coordination du fait de cette compartimentation.²¹⁹ Un instrument multilatéral autonome permettrait de combler les lacunes existantes dans les approches cloisonnées du recouvrement des avoirs. En outre, il permettrait d'éviter les doubles emplois qui se traduisent par des inefficacités, un gaspillage de ressources et une administration inefficace du processus de recouvrement des avoirs. D'autres instruments, tels que la Convention des Nations Unies contre la corruption et les conventions de l'OCDE, fonctionneraient parallèlement à l'instrument pour traiter de questions spécifiques qui ne sont pas nécessairement liées aux flux financiers illicites et au recouvrement des avoirs.

La rédaction et l'adoption d'un instrument international demandent beaucoup de temps et de ressources. Cependant, l'adoption d'un instrument plus large et global maintenant plutôt que plus tard sera bénéfique. Cela permettra également de rationaliser plus rapidement les divers aspects du recouvrement d'avoirs, et d'avoir un impact plus important. Un tel instrument permettrait de faire avancer les engagements pris dans le cadre des résolutions de l'Assemblée générale sur le recouvrement des avoirs, de la Position africaine commune sur le recouvrement des avoirs, de la Déclaration des principes fondamentaux de justice relatifs aux victimes de la criminalité et aux victimes d'abus de pouvoir de l'Assemblée générale et des résolutions du Conseil des droits de l'homme, sur l'impact négatif du non-rapatriement des fonds. Il contribuerait également à la réalisation des objectifs de développement durable.

Les processus politiques et institutionnels de mise en place d'un instrument multilatéral sur le recouvrement d'avoirs impliqueraient l'adoption par l'Assemblée générale d'une résolution à cet effet. En qualité de responsables conjoints de l'indicateur 16.4.1 des Objectifs de développement durable,²²⁰ qui est axé sur les flux financiers illicites, la CNUCED et l'ONUDC pourraient se voir confier le mandat de gérer le nouvel instrument. La CNUCED intervient aux niveaux national, régional et mondial sur des questions telles que le financement du développement, conformément au mandat donné par la communauté internationale dans le Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement de 2015 ; la CNUCED collabore aussi avec d'autres départements et organismes des Nations Unies pour mesurer les progrès accomplis dans la réalisation des Objectifs de développement durable. La CNUCED a joué un rôle important en soutenant les pays en développement et en leur donnant les moyens d'accéder aux avantages d'une économie mondialisée de manière plus équitable et plus efficace. L'ONUDC a collaboré avec l'OCDE pour élaborer des politiques cohérentes de lutte contre les flux financiers illicites afin de faciliter le financement du développement.²²¹

219 Nations Unies. L'intégrité financière pour un développement durable.

220 Groupe de réflexion interinstitutions sur le financement du développement. « Illicit financial flows ». À consulter à l'adresse : <https://developmentfinance.un.org/illicit-financial-flows>.

221 Voir, par exemple, Groupe de réflexion interinstitutions sur le financement du développement. « Coherent policies for combating illicit financial flows » (Des politiques cohérentes pour lutter contre les flux financiers illicites ». Exposé de l'ONUDC et de l'OCDE, juillet 2016.

Dans le cadre des travaux menant à l'élaboration de l'instrument, la CNUCED et l'ONUDC devraient créer un forum pour permettre un débat mondial sur le recouvrement des avoirs mal acquis. Ce forum pourrait être lancé pendant une session de l'Assemblée générale. La CNUCED et l'ONUDC seraient chargés de coordonner et de recueillir les contributions de toutes les institutions et parties prenantes concernées par les différents aspects des flux financiers illicites, notamment la Conférence des États Parties à la Convention des Nations Unies contre la corruption, le Groupe d'action financière, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales de l'OCDE et les participants au Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE. Une résolution de l'Assemblée générale sur le nouveau mécanisme indiquerait clairement aux organismes non onusiens que les États Membres de l'ONU espèrent les voir participer à cette entreprise.²²² Le forum donnerait l'occasion à toutes les parties prenantes de tenir des discussions approfondies, par exemple dans le cadre de conférences annuelles, et de convenir de priorités mondiales pour le recouvrement d'avoirs impliquant toutes les formes des flux financiers illicites. Des discussions pourraient également avoir lieu sur les caractéristiques de l'instrument qui favoriseraient une coopération internationale étroite et efficace en la matière. Ces caractéristiques pourraient comprendre ce qui suit :

- a) L'objectif de l'instrument, qui pourrait être énoncé dans le préambule en ces termes : assurer le recouvrement effectif des avoirs par une approche globale et coordonnée qui réunisse toutes les mesures prévues par les différents instruments de lutte contre les flux financiers illicites ;
- b) La structure organisationnelle et la gouvernance des questions liées au recouvrement des avoirs, qui devraient être établies de manière inclusive et équitable. Cela impliquerait la création d'un organe intergouvernemental inclusif et neutre sur le recouvrement d'avoirs, sous les auspices des Nations Unies, qui serait chargé d'établir les normes, principes et obligations internationaux concernant le recouvrement d'avoirs de manière holistique et coordonnée, en s'inspirant des meilleures pratiques énoncées dans le présent rapport. Cet organe serait chargé des tâches suivantes :
 - i. Établir les normes, principes et obligations d'un mécanisme d'examen par les pairs visant à assurer la mise en œuvre holistique, coordonnée et rapide des dispositions relatives au recouvrement d'avoirs. Les principes d'un mécanisme efficace d'examen par les pairs sont l'exhaustivité, l'inclusion, l'impartialité et la transparence, comme indiqué à la section 2.3.4.1 du présent rapport ;
 - ii. Établir des normes mondiales pour la réglementation des facilitateurs des flux financiers illicites, comme indiqué dans les sections 2.4.5 et 3.3.2 du présent rapport. Il s'agit notamment de normes visant à réglementer le comportement des spécialistes du droit fiscal, de la fiscalité, de la comptabilité et autres domaines concernés, comme le

²²² Jose Antonio Ocampo. « A global coordination mechanism on illicit financial flows : implementation note on FACTI panel recommendation 14A », juillet 2021.

recommandent le Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation du Programme 2030 et le Groupe de travail sur le rôle des avocats et des structures commerciales internationales de l'Association internationale du barreau et de l'OCDE, ainsi que des normes régissant les institutions financières et les entreprises et professions non financières désignées, comme le recommande le Groupe d'action financière ;

- iii. Définir des normes pour la protection des journalistes d'investigation et des lanceurs d'alerte, comme indiqué à la section 2.1.1.3 du présent rapport ;
- iv. Élaborer des lignes directrices sur la gestion des avoirs gelés, saisis et confisqués, qui devraient inclure la recommandation que les États fassent appel à des tiers neutres, tels que les banques régionales de développement, pour ouvrir des comptes séquestres afin de gérer les avoirs gelés, et que la souveraineté des pays d'origine soit respectée ;
- v. Élaborer des lignes directrices sur la confiscation d'avoirs sans condamnation. La plupart des juridictions ne permettent la confiscation des avoirs que sur la base d'une condamnation pénale, mais il n'est pas toujours possible d'obtenir une telle condamnation dans les pays qui ne disposent pas des mécanismes ou de la législation appropriés. Ces conseils devraient également être axés sur les questions relatives à l'équité de la procédure et à la fourniture de preuves sur la localisation des avoirs ;
- vi. Élaborer des lignes directrices sur la fourniture d'une assistance juridique mutuelle par le biais de réseaux informels d'autorités chargées des poursuites, afin de permettre à celles-ci de poursuivre les agents publics pour enrichissement illicite en tant qu'infraction pénale et de les aider à s'orienter dans les systèmes juridiques des juridictions étrangères lorsqu'il est difficile d'exécuter des ordonnances contre des personnes accusées d'enrichissement illicite en l'absence de preuve. Il conviendrait également d'établir des directives sur la suppression des clauses de confidentialité dans les cas où ces clauses entraveraient le rapatriement des avoirs. La mise en œuvre de ces mesures constituerait un pas important vers l'amélioration de l'exécution internationale des décisions de confiscation des avoirs acquis par enrichissement illicite ;
- vii. Élaborer des lignes directrices sur les sanctions à l'encontre des États qui ne respectent pas leurs obligations, comme indiqué à la section 2.3.4.2 du présent rapport. Une approche de type carotte et bâton est recommandée pour encourager les pays destinataires à mettre en œuvre davantage de mesures pour recouvrer les avoirs. Les sanctions devraient couvrir les cas des États qui ne respectent pas leurs obligations en matière de coopération internationale, comme le non-respect du délai fixé pour la fourniture de l'assistance ou le refus pur et simple de coopérer ;

- viii. Élaborer des lignes directrices sur la création de mécanismes de règlement des différends, comme indiqué à la section 2.3.1.2 du présent rapport. Un mécanisme de médiation multilatéral solide devrait être mis en place pour aider les pays à résoudre les difficultés dans les affaires internationales liées au recouvrement et à la restitution des avoirs. Ce mécanisme pourrait s'appuyer sur les efforts actuels de l'ONUDC et de la Banque mondiale pour mettre en place une institution multilatérale impartiale chargée de résoudre les différends ou les difficultés qui peuvent surgir au cours de la procédure et de trouver un consensus pour assurer une restitution plus rapide des avoirs confisqués. Ce mécanisme réglerait les droits et obligations réciproques des États en matière de recherche et de recouvrement des avoirs. Les questions juridiques qui ne pourraient être résolues à l'amiable pourraient être portées devant la Cour internationale de Justice. D'un point de vue fiscal, des efforts sont faits au titre du Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices pour établir un arbitrage obligatoire afin de résoudre les différends concernant les conventions fiscales. La création d'un mécanisme multilatéral de médiation répondrait à la crainte que cet arbitrage obligatoire ne cède trop de souveraineté aux arbitres, car le mécanisme multilatéral pourrait offrir d'autres formes de règlement des différends, comme la médiation et la conciliation ;
- ix. Élaborer des lignes directrices sur les moyens d'évaluer l'efficacité du recouvrement des avoirs acquis par tout moyen impliquant des flux financiers illicites ;
- x. L'ouverture d'un certain nombre de registres mondiaux liés au recouvrement des avoirs, dont les suivants :
- a) Un registre mondial des avoirs récupérés, qui devrait être mis au point en collaboration avec l'ONUDC et la Banque mondiale dans le cadre de l'Initiative StAR. Cet organe serait chargé de mettre régulièrement à jour les informations contenues dans le registre et de suivre et d'évaluer l'utilisation et la disposition des avoirs récupérés par les pays. La fourniture d'informations concernant la localisation des avoirs devrait être obligatoire. Le registre devrait comprendre des informations sur les avoirs en espèces et autres (liquides et non liquides) et devrait inclure un mécanisme permettant de déterminer si les avoirs sont liquides ou non liquides, afin d'aider les pays dans le processus de recouvrement ;
 - b) Un registre public mondial des demandes d'échange d'informations et des réponses à ces demandes, comme recommandé à la section 2.1.3.2 du présent rapport. L'ouverture d'un tel registre constituerait une étape majeure dans le renforcement de la coopération internationale en matière de recouvrement d'avoirs ;
 - c) Il devrait y avoir une section sur la gestion des informations et des données afin de remédier aux asymétries dans les informations

fournies. Cette section devrait proposer des options pour permettre la coordination des informations parmi les diverses initiatives de collecte de données sur le recouvrement des avoirs, telles que l'initiative StAR ;

- d) Un registre des bénéficiaires effectifs, qui devrait être élaboré en collaboration avec le Groupe d'action financière et devrait être rendu public ;

- xi. Faciliter la coordination des initiatives mondiales et régionales de renforcement des capacités, telles que l'International Centre for Asset Recovery (ICAR) et la Facilité africaine de soutien juridique.

4.2 Recommandations au niveau régional

Les organes régionaux peuvent jouer un rôle important dans la supervision de la mise en œuvre nationale des lignes directrices et des normes énoncées dans l'instrument multilatéral sur le recouvrement des avoirs, en particulier dans les pays en conflit ou dans lesquels les flux financiers illicites sont perpétrés par des personnes qui détiennent encore le pouvoir politique. Ces organes créeraient des institutions régionales chargées de gérer le recouvrement des avoirs et de superviser la mise en œuvre des lignes directrices et des normes. En Afrique, l'Union africaine accueillerait une telle institution, qui collaborerait avec d'autres organes africains comme la CEA, sur divers aspects du recouvrement des avoirs. La CEA est l'organe régional des Nations Unies qui joue un rôle essentiel en aidant les pays d'Afrique à surmonter les obstacles qui entravent le développement. La CEA a publié plusieurs rapports sur les flux financiers illicites et serait bien placée pour aborder ces questions. L'institution devrait également collaborer avec les organes régionaux associés au Groupe d'action financière, tels que le Groupe intergouvernemental d'action contre le blanchiment de l'argent en Afrique de l'Ouest (GIABA) et le Partenariat pour le gouvernement ouvert, afin de créer un environnement propice à la responsabilisation et à la transparence dans les affaires financières.

Dans le cadre des engagements pris au titre de la Position africaine commune sur le recouvrement des avoirs, l'Union africaine devrait mettre en place des comptes séquestres, gérés par la Banque africaine de développement, afin d'assurer la bonne gestion des avoirs gelés ou saisis jusqu'à leur restitution légale. Les paramètres de gestion des comptes séquestres, y compris la restitution inconditionnelle des avoirs aux pays d'origine, peuvent être définis dans un cadre juridique pour la gestion des avoirs gelés et saisis.

Cependant, les instruments juridiques ne sont pas la seule solution pour le recouvrement des avoirs. Il est également nécessaire de renforcer les capacités des pays de la région. L'institution régionale devrait assurer une coordination avec la Facilité africaine de soutien juridique, hébergée par la Banque *africaine* de développement, pour mettre au point des initiatives de renforcement des capacités, telles que la formation d'arbitres au niveau régional qui seraient chargés de résoudre les différends fiscaux. Le renforcement des capacités peut également être amélioré par la création

par l'Union africaine d'un forum pour le partage des meilleures pratiques entre les pays membres.

L'Union africaine devrait également jouer un rôle essentiel en apportant un soutien politique et une impulsion au traitement des questions économiques du continent. Pour ce faire, elle encouragera les ministres des finances à soutenir les initiatives de recouvrement des avoirs, et à assurer le financement du renforcement des capacités ainsi qu'un environnement régional propice à la responsabilisation et à la transparence dans les questions de recouvrement des avoirs. À cet égard, elle devrait veiller à ce que les ministres des finances collaborent avec le Forum africain sur l'administration fiscale, qui peut fournir un soutien technique sur les questions liées aux flux financiers illicites générés par la fraude et l'évasion fiscales.²²³

4.3 Recommandations au niveau national

Les meilleures pratiques examinées dans le présent rapport ne seront efficaces que dans la mesure où elles seront mises en œuvre au niveau national. Pour cela, il faut que les pays ratifient l'instrument multilatéral sur le recouvrement des avoirs. La mise en œuvre effective et le respect des normes, principes et obligations énoncés dans l'instrument, comme indiqué à la section 4.1 ci-dessus, exigent des pays qu'ils réforment leur approche par service du recouvrement d'avoirs, qui est cloisonnée, et adoptent une approche interministérielle. Cela implique une coopération et un partage d'informations entre les services gouvernementaux. Les efforts nationaux devront refléter ceux qui ont été déployés aux niveaux international et régional pour résoudre les problèmes évoqués dans le présent rapport.

L'application effective des normes énoncées dans l'instrument exige des pays qu'ils adoptent une législation visant à créer des institutions nationales chargées de gérer le recouvrement des avoirs, comme indiqué à la section 2.4.1 du présent rapport. Ces institutions feront directement rapport aux institutions régionales susmentionnées, qui à leur tour feront rapport à l'organe intergouvernemental des Nations Unies. Les institutions nationales seront chargées des tâches suivantes :

- a) Superviser la mise en œuvre des normes énoncées dans l'instrument international sur le recouvrement des avoirs ;
- b) Suivre, coordonner et tenir un registre national des avoirs récupérés, comme indiqué à la section 2.4.1, qui comprendra tous les avoirs acquis du fait d'activités criminelles telles que la corruption et récupérés par le système de justice pénale, les avoirs récupérés par les autorités fiscales à la suite d'activités fiscales et commerciales illégales, telles que la fraude fiscale, l'évasion fiscale et la fausse facturation, et les avoirs récupérés par les unités nationales de renseignement financier à la suite de blanchiment d'argent ou de financement du crime et du terrorisme. Les informations contenues dans les registres nationaux alimenteront ensuite le registre

²²³ Voir le Forum africain d'administration fiscale et l'Union africaine. « Fourth high-level tax policy dialogue: a collaboration between the African Tax Administration Forum and the African Union Commission – outcome statement ». (Quatrième dialogue de haut niveau sur la politique fiscale : une collaboration entre le Forum sur l'administration fiscale africaine et la Commission de l'Union africaine – déclaration finale). 27 août 2020.

mondial des avoirs récupérés géré par l'organe intergouvernemental des Nations Unies ;

- c) Assurer le renforcement des capacités à chaque étape du processus de recouvrement des avoirs décrit dans le présent rapport. Il faudra pour cela constituer un groupe de travail composé d'experts, tels que des analystes du renseignement, des analystes de données, des agents des services répressifs, des auditeurs, des comptables judiciaires, des juristes, des procureurs, des gérants de patrimoine, des enquêteurs, du personnel des institutions financières, des autorités fiscales et des fonctionnaires de l'immigration et des douanes.

Conclusion

Le présent rapport répond à l'appel lancé dans la Position africaine commune sur le recouvrement des avoirs, qui préconise de ne pas se concentrer uniquement sur les produits de la corruption et de s'attaquer aux flux financiers illicites produits par les transactions fiscales et commerciales, qui représentent environ 80 % de l'ensemble des flux financiers illicites en provenance des pays en développement.²²⁴ Les instruments qui peuvent permettre le recouvrement et la restitution de ces avoirs sont dispersés parmi différentes sources dans les domaines pénal, financier et fiscal et peuvent ne pas être englobés dans une seule loi sur le recouvrement des avoirs. Les parties prenantes impliquées dans les différents instruments ne sont souvent pas conscientes des contributions des autres instruments au recouvrement des avoirs. Le rapport contient une analyse de tous les instruments disponibles ainsi que des lacunes et des problèmes qui sont apparus au fil du temps. D'une manière générale, l'absence d'une approche globale portant sur toutes les composantes des flux financiers illicites nuit à l'efficacité des efforts internationaux de recouvrement des avoirs. Pour combler les lacunes et résoudre les problèmes que connaissent les instruments actuels, il faut un effort coordonné aux niveaux mondial, régional et national.

Sur le plan international, les pays doivent établir un nouvel instrument multilatéral sur le recouvrement des avoirs, qui pourrait être élaboré sous la forme d'un instrument autonome de l'Assemblée générale. Cet instrument prévoirait la création d'un organe intergouvernemental inclusif et neutre sous les auspices des Nations Unies, chargé de fixer les normes, principes et obligations concernant le recouvrement des avoirs acquis par les différents moyens évoqués dans le rapport. Des institutions régionales seront créées pour gérer le recouvrement des avoirs et superviser la mise en œuvre des directives et des normes énoncées dans l'instrument. Les pays devront ratifier l'instrument et assurer la mise en œuvre effective des normes, principes et obligations qui y sont énoncés, notamment en adoptant une législation visant à créer des institutions chargées de gérer le recouvrement des avoirs au niveau national. Les pays devront apporter un fort soutien politique à la mise en œuvre des recommandations du présent rapport.

²²⁴ Kar Dev et Joseph Spanjers. Op. cit.

Bibliographie complémentaire

Arnold, Brian J. « An introduction to tax treaties ». À consulter à l'adresse : https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Fr.pdf.

Australian Taxation Office (Administration fiscale australienne). Commissioner of Taxation Annual Report 2014–15 : Volume 1. Canberra, octobre 2015.

BAD (Banque africaine de développement). « Mobilisation des ressources intérieures à travers l'Afrique : tendances, défis et possibilités d'action ». Comité des Dix, Note d'information No 2, 2010.

Banque mondiale. Rapport sur le développement dans le monde 2017 : la gouvernance et la loi. À consulter à l'adresse : <https://live.banquemondiale.org/rapport-sur-le-developpement-dans-le-monde-2017>. Washington, 2017).

_____ et ONUDC. Stolen Asset Recovery: Towards a Global Architecture for Asset Recovery, 2009.

_____. « Annual report 2019 ». Initiative StAR.

Blautier, Michel W. E. et Frederick W. Bassinger, A Reference Guide to International Taxation: Profiting from Your International Operations. Lexington Books, Lanham (États-Unis), 1987.

Bosque, Marina Castro, Hugo López et Esther Marcos Rodríguez. « Commentaries on article 26 of the OECD Model Tax Convention: exchange of information ». Observatoire ibéro-américain de fiscalité internationale. Document de travail No. 2020-01.

Businessstech. « SARS sends letters to 275 wealthy individuals in South Africa with financial assets abroad. ». 9 juillet 2021.

Carraro, Valentina. « The United Nations treaty bodies and Universal Periodic Review: advancing human rights by preventing politicization? » Human Rights Quarterly: A Comparative and International Journal of the Social Sciences, Philosophy, and Law, vol. 39, No. 4, 2017.

CNUCED. « Task Force meeting on statistical methodologies for measuring illicit financial flows ». Juillet 2019. À consulter à l'adresse : <https://unctad.org/en/pages/MeetingDetails.aspx?meetingid=2218>.

Groupe d'action financière. « Meilleures pratiques : confiscation (recommandations 4 and 38) et cadre des travaux en cours sur le recouvrement d'avoirs ». 2012.

Hampton, Mark P. *The Offshore Interface: Tax Havens in the Global Economy*. Palgrave Macmillan, Basingstoke (R.-U.), 1996.

Janský, Petr. « Illicit financial flows and the 2013 Commitment to Development Index ». Center for Global Development. Document de travail No 034, Washington, décembre 2013.

Jimu, Ignasio. « Managing proceeds of asset recovery: the case of Nigeria, Peru, the Philippines and Kazakhstan ». Document de travail No 6, Basel Institute on Governance, Bâle (Suisse), octobre 2009.

Jongen, Hortense. « The authority of peer reviews among States in the global governance of corruption ». *Review of International Political Economy*, vol. 25, No 6, 2018.

Kangave, Jalia et al. « What can we learn from the Uganda revenue authority's approach to taxing high net worth individuals? ». Centre international pour la fiscalité et le développement. Document de travail No 72. Institute of Development Studies, Brighton (R.-U.), janvier 2018.

Lodewyke, Tom. « Lawyers cautioned in wake of Paradise papers scandal ». *Lawyers Weekly*, Sydney (Australie), 7 novembre 2017.

Nations Unies. *Rapport économique sur l'Afrique*. 2007.

_____. « International cooperation in tax matters : guidelines for international cooperation against the evasion and avoidance of taxes (with special reference to taxes on income, profits, capital, and capital gains) » » (*Coopération internationale en matière fiscale : lignes directrices sur la coopération internationale contre la fraude et l'évasion fiscales, un accent particulier étant mis sur l'impôt sur le revenu, les bénéfices, le capital et les plus-values*). (ST/ESA/142, 1984).

_____. *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, 2e édition. (Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, dirs. de publ.), 2017.

North-South Institute. « Domestic resource mobilisation in Africa: an overview ». Hiver 2010.

OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques). « Assistance pour l'échange automatique de renseignements en matière fiscale ». À consulter à l'adresse : <https://www.ocde.org/echange/automatique/d'informations/common-reporting-standard/>.

_____. « Le Comité d'aide au développement ». À consulter à l'adresse : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/notre-action/assistance-technique/echange-automatique-de-renseignements.htm>

..... « Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : Rapport d'examens par les pairs ». À consulter à l'adresse : Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : Rapports d'examen par les pairs | OECD iLibrary (oecd-ilibrary.org).

..... Rapport d'étape sur les pratiques fiscales dommageables : action 5 du BEPS. Projet BEPS 2019. OCDE/G20, Paris, À consulter à l'adresse :

<https://www.oecd.org/fr/ctp/l-ocde-annonce-des-progres-dans-la-lutte-contre-les-pratiques-fiscales-dommageables-action-5-du-beps.htm>

..... « Académie de l'OCDE pour les enquêtes en matière de délinquance fiscale ». À consulter à l'adresse : Académie de l'OCDE pour les enquêtes en matière de délinquance fiscale - OCDE (oecd.org)

..... Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions, 2e édition. Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements, Paris, 2011.

..... L'évasion et la fraude fiscales internationales : quatre études. Questions de fiscalité internationale, No 1 (discontinué). Publications OCDE, Paris, 1987.

Ogley, Adrian. Tolley's Tax Havens: A Practical Guide to the Leading Tax Havens of the World. 1990.

ONUDC (Office des Nations Unies contre la drogue et le crime). « Celebrating 10 Years of the UNCAC Implementation Review Mechanism » (Le mécanisme d'examen de l'application de la Convention des Nations Unies contre la corruption à 10 ans). 2019.

Panayi, Christiana H. J. I. « Current trends on automatic exchange of information ». Singapore Management University School of Accountancy. Document de recherche No 2016-S-43, 16 mars 2016.

Partenariat pour le gouvernement ouvert. « À propos de Open Government Partnership ». À consulter à l'adresse : À propos (opengovpartnership.org)

Radha, Ivory. Corruption, Asset Recovery, and the Protection of Property in Public International Law: The Human Rights of Bad Guys. Cambridge University Press, Cambridge (Royaume-Uni), 2014.

Readhead, Alexandra. Preventing Tax Base Erosion in Africa: A Regional Study of Transfer Pricing Challenges in the Mining Sector. Natural Resource Governance Institute, juillet 2016.

Roper, Paul et Julian Ware. Offshore Opportunities and Pitfalls. Gostick Hall, 2000.

Royaume-Uni, Service de la fiscalité et des douanes. « How we deal with wealthy individuals ». 22 octobre 2014. À consulter à l'adresse: <https://www.gov.uk/government/publications/issue-briefing-dealing-with-the-tax-affairs-of-wealthy-individuals/how-we-deal-with-wealthy-individuals>.

Salinas, Javier G. « The OECD tax competition initiative: a critique of its merits on the global market place ». *Houston Journal of International Law*, vol. 25, No 3, 2003.

Sengupta, Ranja et Bhumika Muchhala, « The third Conference on Financing for Development: outcome document adopted without intergovernmental tax body or new financial commitments ». Civil Society Financing for Development Group, 15 juillet 2015.

Suisse, Département fédéral des affaires étrangères. « La longue traque de l'argent sale : expérience suisse de la restitution d'avoirs illicites ». 2016.

Waris, Attiya, « Tax and development: solving Kenya's fiscal crisis through human rights – a case study of Kenya's Constituency Development Fund ». *Law Africa*, 2013.

Woodward, Richard, « A strange revolution: mock compliance and the failure of the OECD's international tax transparency regime ». In *Global Tax Governance: What is Wrong with It, and How to Fix it*. (Peter Dietsch et Thomas Rixen, dirs. de publ.). ECPR Press, Colchester (R.-U.), 2016.

