

L'entraide judiciaire pénale en matière fiscale entre la France et la Suisse



Patrick Blaser
Avocat au barreau de Genève
Etude Borel & Barbey
Ancien Président de la Chambre d'accusation de Genève

Dans le cadre de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, la Suisse refuse toujours sa coopération lorsque la demande d'entraide concerne des infractions fiscales. Il existe toutefois à cette règle une exception : l'escroquerie fiscale. Dans ce cas, l'entraide internationale peut être accordée par la Suisse à des conditions particulières décrites dans le cadre du présent exposé qui commence par définir la notion d'escroquerie fiscale.

C'est le 1^{er} mai 2000 qu'est entré en vigueur l'Accord conclu le 28 octobre 1996 entre la République française et le Conseil fédéral suisse (1) en vue de compléter la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (ci-après CEEJ) (2). Le but de cet accord est de simplifier l'application de la CEEJ dans les relations entre les deux Etats. Toutefois, en matière d'infractions fiscales, l'application de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale en Suisse dépend encore de règles particulières. En effet, la Suisse n'accorde toujours pas son assistance judiciaire pénale pour des délits fiscaux, hormis l'escroquerie fiscale.

Le but du présent exposé est précisément d'examiner, sous le seul angle de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, quelles sont les conditions juridiques qui doivent être réunies pour que la Suisse puisse prêter son concours en matière d'escroquerie fiscale.

I Les conventions internationales liant la France et la Suisse

L'entraide judiciaire internationale en matière pénale entre la France et la Suisse est avant tout régie par la CEEJ conclue à Strasbourg le 20 avril 1959, complétée pour ces deux Etats par l'Accord du 28 octobre 1996.

Concernant les procédures d'extradition entre la France et la Suisse, celles-ci sont régies par la Convention

européenne d'extradition (ci-après CEEextr.) conclue à Paris le 13 décembre 1957 (3).

S'agissant plus précisément des infractions fiscales, la CEEJ prévoit expressément que l'entraide pourra être refusée par l'Etat requis si la demande de l'Etat requérant se rapporte à des infractions considérées par l'Etat requis comme des infractions fiscales (art. 2 lettre a CEEJ) (4).

Afin de faciliter l'application de la CEEJ en matière d'infractions fiscales, un protocole additionnel à la CEEJ a été conclu le 17 mars 1978 à Strasbourg. Ce protocole prévoit expressément (art. 1) que les Etats contractants n'exerceront pas le droit prévu à l'article 2 lettre a de la CEEJ leur permettant de refuser l'entraide judiciaire pour le seul motif que la demande se rapporte à une infraction que l'Etat requis considère comme une infraction fiscale. Ce protocole additionnel du 17 mars 1978 est entré en vigueur en France le 2 mai 1991.

Par contre à ce jour la Suisse n'a toujours pas ratifié ce protocole et rien n'indique que cet Etat s'apprête à le faire dans un proche avenir. D'ailleurs l'accord récent du 28 octobre 1996 conclu entre la Suisse et la France entré en vigueur le 1^{er} mai 2000 ne prévoit aucune limitation à l'application par la Suisse de l'article 2 lettre a CEEJ pour les infractions fiscales. Il en résulte que l'article 2 lettre a CEEJ reste applicable en Suisse, notamment dans le cadre des demandes d'entraide pénale émanant de la France.

Quant à la CEEextr., cette convention prévoit expressément que l'extradition pour des infractions fiscales ne peut être envisagée, aux conditions prévues par la CEEextr., que pour autant que les Etats parties à la CEEextr. auront

conclu des accords spécifiques pour ce genre d'infractions (art. 5 CEEextr.) (5).

Or à ce jour la Suisse n'a encore conclu aucun accord allant dans ce sens, et en particulier pas avec la France. Par ailleurs la Suisse n'a toujours pas accepté le Titre II article 2 du Deuxième protocole additionnel du 17 mars 1978 à la CEEextr., modifiant l'article 5 CEEextr., qui prévoit qu'en matière de taxes et d'impôts, l'extradition sera accordée pour les faits qui correspondent selon le droit de l'Etat requis à une infraction de même nature (6). Par conséquent, pour la Suisse, c'est toujours l'article 5 CEEextr. dans sa version originale qui reste applicable (7).

Il en résulte qu'en matière d'infractions fiscales la Suisse ne peut pas accorder l'extradition. Cela est en particulier également valable pour des escroqueries fiscales, alors même que ces infractions peuvent aboutir à l'exécution d'une demande d'entraide en application de la CEEJ (8).

II Le droit interne Suisse

Sur le plan de sa législation interne, la Suisse a adopté une loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale datée du 20 mars 1981 (EIMP) (9) ainsi qu'une ordonnance sur l'entraide internationale en matière pénale datée du 24 février 1982 (OEIMP) (10).

Ce sont les dispositions de l'EIMP et de l'OEIMP qui s'appliquent aux questions qui ne sont pas réglées expressément ou implicitement par la CEEJ (11) ou lorsque le droit interne se révèle plus favorable à l'entraide que la CEEJ (12).

En application de l'article 2 lettre a CEEJ, la Suisse a adopté une disposition dans l'EIMP (art. 3 al. 3 première phrase) qui prévoit expressément qu'une demande d'entraide doit être déclarée irrecevable en Suisse lorsque la procédure diligentée par l'Etat requérant vise un acte qui paraît tendre à diminuer des recettes fiscales ou contrevient à des mesures de politique monétaire, commerciale ou économique. Toutefois l'EIMP (art. 3 al. 3 deuxième phrase) a apporté une restriction à cette règle en prévoyant expressément qu'il peut être donné suite à une demande d'entraide si la procédure vise une escroquerie en matière fiscale (13).

Malgré ce que pourrait faire croire son texte, l'article 3 al. 3 deuxième phrase EIMP ne prévoit pas une clause potestative mais bien une clause contraignante. En effet, selon la jurisprudence, il existe un réel devoir, et non une simple possibilité, pour les autorités suisses chargées de l'exécution des demandes d'entraide, d'accorder l'entraide judiciaire en cas d'escroquerie fiscale, dans la mesure où bien entendu les autres conditions d'octroi sont remplies (14).

Il n'en demeure pas moins que ce ne sont pas toutes les demandes d'entraide en matière d'escroquerie fiscale qui doivent être exécutées. En effet l'exception visée à l'article 3 al. 3 deuxième phrase EIMP ne concerne que les demandes d'entraide au sens de la troisième partie de l'EIMP (15), à savoir celles qui concernent la communication de renseignements ainsi que l'exécution des actes de procédure et autres actes officiels. En sont par contre exclues les demandes d'entraide au sens de la deuxième partie de l'EIMP (16) consacrée à l'extradition.

III L'escroquerie en matière fiscale

Il convient maintenant de définir ce qu'il faut comprendre par escroquerie fiscale au sens de l'article 3 al. 3 deuxième phrase EIMP.

D'une façon générale on entend par escroquerie fiscale «*tout comportement astucieux par lequel l'auteur garde par devers lui une contribution ou une part de contribution, de quelque nature qu'elle soit, due à l'Etat, ainsi que tout comportement astucieux par lequel l'auteur porte atteinte au patrimoine fiscal de l'Etat*» (17).

A ce propos il a été jugé qu'il fallait recourir au droit interne suisse pour définir plus exactement la notion d'infraction fiscale et, plus précisément, celle d'escroquerie en matière fiscale visée à l'article 3 al. 3 deuxième phrase EIMP (18).

1. L'escroquerie fiscale selon le droit pénal administratif

L'escroquerie en matière fiscale selon le droit interne suisse n'est définie ni à l'article 3 al. 3 EIMP ni même d'ailleurs à l'article 24 OEIMP pourtant expressément consacré à cette infraction (19). Par contre l'article 24 OEIMP renvoie expressément, pour la définition de l'escroquerie en matière fiscale, à l'article 14 al. 2 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (ci-après DPA) (20).

Actuellement la jurisprudence et la doctrine admettent unanimement que l'escroquerie fiscale visée à l'article 3 al. 3 EIMP se recouvre bien avec celle de l'article 14 DPA (21).

Par ailleurs il n'a jamais été contesté que pour l'interprétation de la notion d'escroquerie fiscale visée aux articles 3 al. 3 EIMP et 14 DPA, la définition de l'escroquerie donnée par l'article 146 du Code pénal suisse (ci-après CPS) et l'abondante jurisprudence qui lui est consacrée sont déterminantes (22).

Dans ce cadre l'escroquerie fiscale n'implique pas nécessairement l'usage de documents faux ou falsifiés, soit de titres au sens des articles 110 ch. 5 al. 1 et 251 CPS (23). Ainsi, selon l'article 14 al. 2 DPA (en relation avec l'al. 1), constitue une escroquerie fiscale le fait d'avoir «*astucieusement induit en erreur l'administration, une autre autorité ou un tiers par des affirmations fallacieuses ou par la dissimulation de faits ou les avoir astucieusement confortés dans leur erreur*» (art. 14 al. 1 DPA) entraînant comme effet «*de soustraire aux pouvoirs publics un montant important représentant une contribution, un subside ou une autre prestation, ou de porter atteinte d'une autre manière à leurs intérêts pécuniaires*» (art. 14 al. 2 DPA).

Commet ainsi une escroquerie fiscale celui qui, par son attitude astucieuse, aura soustrait aux pouvoirs publics un montant important représentant une contribution, un subside ou une autre prestation, ou porté atteinte d'une autre manière à leurs intérêts pécuniaires (24). Constitue en particulier une escroquerie à l'impôt, punissable, la soustraction d'un impôt direct ou indirect, de taxes ou d'autres contributions dues à la communauté et cela par les moyens décrits à l'article 14 al. 1 DPA (25).

L'infraction prévue à l'article 14 DPA est ainsi plus large que celle d'escroquerie fiscale telle qu'elle est décrite à l'article 186 de la loi fédérale sur l'impôt direct du 14 décembre 1990 (ci-après : LIFD) (26). En effet l'escroquerie

fiscale prévue et réprimée par l'article 186 LIFD présuppose une tromperie des autorités fiscales par le recours à des titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu tels que des livres comptables, des bilans, des comptes de résultat, des certificats de salaires et autres attestations de tiers (27).

Or l'escroquerie fiscale au sens de l'article 3 al. 3 EIMP n'implique précisément pas l'usage de documents faux ou falsifiés (28).

Toutefois l'escroquerie fiscale ne peut faire l'objet d'une demande d'entraide que dans la mesure où elle porte sur des montants importants. En effet l'article 14 al. 2 DPA, auquel renvoie l'art. 24 OEIMP, prescrit expressément son application à des soustractions de montants importants. Le Tribunal fédéral en a ainsi déduit que l'entraide ne doit être accordée qu'en cas d'escroquerie fiscale grave (29). Il s'agit toutefois là d'une notion indéterminée qu'il est difficile de préciser. En pratique il apparaît qu'en général les demandes d'entraide concernant des soustractions portent sur des montants d'au moins sept chiffres (30).

2. L'escroquerie selon le droit pénal ordinaire

L'un des éléments constitutifs de l'escroquerie fiscale consiste au recours par son auteur à une tromperie astucieuse. Cette notion correspond à celle qui a largement été décrite à propos de l'escroquerie selon le droit pénal ordinaire (art. 146 CPS).

Selon l'article 146 CPS, constitue une tromperie le fait de recourir à des affirmations fallacieuses, à la dissimulation de faits vrais ou à l'exploitation d'une erreur du lésé. La tromperie doit toutefois être astucieuse. L'auteur d'une escroquerie doit ainsi avoir, en particulier, recouru à un édifice de mensonges reflétant une rouerie particulière et qui se recoupe d'une manière si subtile que même une victime faisant preuve d'un esprit critique se laisserait tromper (31). Il y a ainsi escroquerie fiscale lorsque le contribuable obtient une taxation injustement favorable en recourant à des manœuvres frauduleuses tendant à faire naître une vision faussée de la réalité.

Selon le Tribunal fédéral, la remise à l'autorité fiscale de titres inexacts ou incomplets constitue toujours une escroquerie fiscale en raison de la foi particulière qui est attachée à ce type de document.

En matière fiscale, on peut toutefois envisager d'autres types de tromperies lorsque l'intéressé recourt à des manœuvres frauduleuses ou à une mise en scène (par exemple par la production de correspondance fictive ou l'interposition d'une société de complaisance) ou lorsqu'il fait de fausses déclarations dont la vérification ne serait possible qu'au prix d'un effort particulier ou qui ne pourrait raisonnablement être exigée, ou lorsqu'il dissuade la victime de les contrôler, ou prévoit qu'un tel contrôle ne pourrait se faire sans grande peine ou mise sur un rapport de confiance (32). A l'inverse, il n'y a pas d'escroquerie lorsque le lésé aurait pu se protéger lui-même en faisant preuve d'un minimum d'attention (33).

L'astuce est ainsi exclue lorsque la situation décrite par l'auteur devait raisonnablement être vérifiée (34). En particulier le Tribunal fédéral a jugé que l'utilisation d'une société étrangère destinée à recevoir des paiements ne constitue une escroquerie que lorsque ces paiements ne figurent pas dans la comptabilité de l'entreprise débitrice de l'impôt (35).

3. Le faux dans les titres selon le droit pénal ordinaire

Selon le Tribunal fédéral, agit également astucieusement celui qui trompe les autorités fiscales en annexant à sa déclaration d'impôt des documents faux ou incomplets qui sont des titres au sens de l'article 110 ch. 5 al. 1 CPS. Dans ces cas le Tribunal fédéral est en effet enclin à retenir qu'on se trouve bien en présence d'une escroquerie fiscale.

En droit pénal suisse, sont réputés titres notamment tous les écrits destinés et propres à prouver un fait ayant une portée juridique (36). C'est la loi, mais aussi les usages commerciaux, qui déterminent ce qui est propre à servir de preuve (37).

Dans ce cadre le Tribunal fédéral a considéré que les titres se voient conférer une confiance plus élevée que d'autres documents en raison, précisément, de leur portée. A ce propos le Tribunal fédéral a expliqué que la crédibilité plus élevée accordée aux titres permet de supposer que l'autorité fiscale ne procédera pas à des contrôles de la véracité des documents, valant titres, annexés à une déclaration fiscale. Partant, le contribuable peut spéculer sur cette absence de vérification. Pour ces raisons le Tribunal fédéral a considéré que le contribuable qui annexe des titres faux ou incomplets à sa déclaration agit astucieusement, et commet une escroquerie fiscale, puisqu'il escompte que l'autorité fiscale ne vérifiera pas la véracité des titres (38).

IV Le principe de la double incrimination

1. Principe

D'une manière générale la Suisse n'exécute une demande d'entraide qui implique des mesures coercitives, telles que la saisie de documents bancaires, que dans la mesure où le principe de la double incrimination est respecté, c'est-à-dire que l'état de fait exposé dans la demande d'entraide correspond aux éléments objectifs d'une infraction réprimée tant par le droit de l'Etat requérant que par le droit suisse (art. 64 EIMP) (39).

Selon la CEEJ la demande d'entraide doit notamment indiquer son objet et son but (art. 14 ch. 1 lettre b CEEJ) ainsi que l'inculpation et un exposé sommaire des faits (art. 14 ch. 2 CEEJ). Le droit interne suisse exige de surcroît que la demande d'entraide contienne un exposé des faits qui doit indiquer à tout le moins le lieu, la date et le mode de commission de l'infraction (art. 28 al. 3 lettre a EIMP et 10 OEIMP) ainsi que la qualification juridique de ces faits selon le droit de l'Etat requérant (art. 28 al. 2 lettre c EIMP).

Le but de ces dispositions est notamment de permettre à l'autorité suisse d'exécution de l'entraide de s'assurer que l'acte pour lequel l'entraide est demandée est punissable selon le droit de l'Etat requérant et de la Suisse (art. 5 ch. 1 lettre a CEEJ) et qu'il ne constitue pas un délit fiscal (art. 2 lettre a CEEJ).

2. Vérification des faits de la demande d'entraide

En matière d'entraide pénale internationale, la jurisprudence n'exige pas de l'Etat requérant la preuve stricte des accusations qu'il porte, ce que bien souvent il ne peut pas être en mesure de faire puisque les preuves décisives à charge et à décharge doivent précisément être fournies à la faveur de la procédure d'entraide (40). Les autorités suisses d'exécution de la demande d'entraide n'ont ainsi pas à examiner si les faits invoqués dans la demande d'entraide sont bien exacts (41).

L'autorité suisse est ainsi liée par la description que l'autorité requérante fait des infractions en cause, dans la mesure où celle-ci ne présente pas d'erreurs, de lacunes ou de contradictions évidentes (42). Néanmoins, en matière d'entraide pénale internationale concernant la poursuite d'une escroquerie fiscale, la jurisprudence permet de déroger à cette règle (43).

En effet, en cette matière, il convient d'éviter que l'Etat requérant n'invoque une escroquerie fiscale dans le seul but de pouvoir se procurer des preuves destinées à la poursuite d'autres délits fiscaux pour lesquels la Suisse n'accorderait pas l'entraide conformément à l'article 3 al. 3 EIMP (44). Une simple recherche de preuve n'est en effet pas admissible (45). Il ne convient toutefois pas de se montrer trop strict dans l'appréciation des faits afin d'éviter de rendre lettre morte l'article 3 al. 3 deuxième phrase EIMP (46).

La jurisprudence exige néanmoins que l'Etat requérant justifie de façon suffisante ses soupçons quant à la commission qu'une infraction d'escroquerie fiscale aurait bien été commise (47).

Ces soupçons peuvent se fonder sur des indices, tels des témoignages ou des documents, propres à rendre vraisemblable l'escroquerie fiscale de telle sorte qu'elle n'apparaisse pas dénuée de fondement (48).

Selon la jurisprudence, l'Etat requérant n'a pas l'obligation de joindre à sa demande ses moyens de preuve ; il suffit que l'Etat requérant signale ces moyens de preuve et rende vraisemblable qu'ils existent (49).

La jurisprudence ne va ainsi pas jusqu'à exiger que l'Etat requérant apporte des preuves indiscutables de la culpabilité de la personne poursuivie (50).

3. Droit applicable

Pour déterminer si un acte doit être qualifié d'escroquerie fiscale, l'autorité d'exécution de l'entraide doit se fonder uniquement sur les principes déterminés par le droit suisse (51).

En revanche peu importe, selon la jurisprudence, que le comportement en question soit qualifié d'escroquerie fiscale également selon le droit de l'Etat requérant, ou qu'il soit considéré comme une simple soustraction d'impôt (52).

On doit admettre que le principe de la double incrimination est respecté lorsque le comportement décrit dans la demande d'entraide est considéré dans les deux Etats comme une infraction du même genre, ce qui est le cas de la fraude fiscale (53). En particulier la demande ne peut pas être rejetée pour le seul motif que le droit suisse n'impose pas le même type de contributions ou ne contient pas le même type de réglementation en matière

de contribution (54). En cas de doute sur les caractéristiques des contributions mentionnées dans la demande d'entraide, l'autorité suisse chargée de l'exécution de l'entraide doit demander l'avis de l'Administration fédérale des contributions (55). En particulier un délit douanier peut représenter l'une des formes d'un délit fiscal lorsque la réduction des taxes et contributions dues à l'Etat se fait lors de l'importation ou de l'exportation de biens déterminés (56). Il n'en demeure pas moins que la vérification du respect de la double incrimination doit faire l'objet d'un examen attentif en matière d'escroquerie fiscale (57).

En effet, contrairement au droit suisse, le droit étranger ne distingue pas le délit fiscal ordinaire de l'escroquerie fiscale. L'autorité suisse doit par conséquent non seulement qualifier juridiquement, selon le droit suisse, les faits décrits dans la demande mais encore comparer le droit étranger applicable au droit suisse afin de «*s'assurer concrètement que le droit étranger réprime aussi le comportement que le droit suisse qualifie d'escroquerie fiscale, et non seulement des faits équivalant, en droit suisse, au délit fiscal pour lequel la coopération n'est pas accordée*» (58).

V Le principe de la proportionnalité

Sur un plan général la Suisse n'exécute une demande d'entraide internationale pénale que pour autant que le principe de la proportionnalité soit respecté, c'est-à-dire que les actes demandés apparaissent nécessaires à la procédure pénale menée à l'étranger (art. 63 al. 1 EIMP). En particulier la jurisprudence exige que les autorités suisses s'en tiennent, dans l'exécution d'une demande d'entraide, au cadre tracé dans la demande d'entraide sans aller au-delà des requêtes formulées par l'Etat requérant (59).

Cela résulte d'une part, de ce que la CEEJ n'oblige pas l'Etat requis à prendre des mesures que l'Etat requérant ne demande pas et d'autre part, de ce que l'EIMP, interprétée conformément aux exigences constitutionnelles et au principe de la proportionnalité, interdit à l'Etat requis d'aller au-delà de ce qui est demandé (60).

Ces principes doivent s'appliquer d'autant plus strictement lorsque l'Etat requérant invoque une escroquerie fiscale afin précisément d'éviter que ne soit transmis à l'Etat requérant des documents pouvant concerner des infractions fiscales pour lesquelles l'entraide devrait être refusée selon l'art. 3 al. 3 première phrase EIMP.

VI Le principe de la spécialité

En marge de l'article 2 lettre a CEEJ la Suisse s'est réservé le droit de n'accorder l'entraide judiciaire qu'à la condition expresse que le résultat des investigations faites en Suisse et les renseignements contenus dans les documents ou dossiers transmis ne soient utilisés exclusivement que pour instruire et juger les infractions à raison desquelles l'entraide est fournie (61). Il s'agit du principe dit de la spécialité qui fait l'objet de l'article 67 al. 1 EIMP.

Selon le principe de la spécialité, les renseignements transmis par la Suisse ne peuvent, dans l'Etat requérant, ni être utilisés aux fins d'investigation, ni être produits comme moyens de preuve dans une procédure pénale visant une

infraction pour laquelle l'entraide est exclue, soit en particulier pour la répression d'infractions fiscales (62).

La prohibition d'utiliser à des fins fiscales les renseignements recueillis dans une procédure d'entraide s'étend à toute utilisation dans les procédures non répressives, notamment aux fins de taxation (63). En effet la procédure d'entraide doit servir à la répression des infractions de droit commun et non pas à la sauvegarde des intérêts fiscaux de l'Etat requérant (64).

Il appartient toutefois à l'autorité suisse d'exécution de rappeler expressément à l'Etat requérant la portée de la règle de la spécialité en assortissant l'exécution de l'entraide de charges ou de conditions desquelles il ressort que l'Etat requérant ne doit pas, sous quelque forme que ce soit, utiliser les renseignements et documents obtenus à des fins fiscales, notamment dans une procédure fiscale de taxation (65).

Concernant la France, l'accord du 28 octobre 1996 conclu entre la France et la Suisse prévoit expressément une disposition consacrée à la règle de la spécialité selon laquelle (art. 3 ch. 1) «*les renseignements obtenus par la voie de l'entraide ne peuvent, dans l'Etat requérant, ni être utilisés aux fins d'investigations, ni être produits comme moyens de preuve dans toute procédure relative à une infraction pour laquelle l'entraide est exclue.*»

VII Casuistique

Comme on peut aisément se l'imaginer, la jurisprudence dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale est abondante (66).

Dans le cadre du présent article deux thèmes seront brièvement abordés, celui du financement occulte de partis politiques et celui d'escroquerie en matière de subventions. Les principes dégagés par le Tribunal fédéral dans les arrêts cités concernent pour l'essentiel des demandes d'entraide de la République fédérale allemande (ci-après RFA). Ils sont toutefois valables mutatis mutandis pour la France.

1. Le financement occulte de partis politiques

En particulier le Tribunal fédéral a eu à se prononcer sur la portée juridique, sous l'angle de l'entraide judiciaire, de versements occultes effectués en faveur de partis politiques (67). A ce propos un recourant soutenait que de tels versements devaient être considérés comme des infractions de caractère politique (art. 2 lettre a CEEJ) pour lesquelles l'entraide en Suisse est exclue (art. 2 lettre b et 3 al. 1 EIMP).

Dans ce cadre le Tribunal fédéral a rappelé que le fait que des subsides versés aux partis politiques aient pu agiter l'opinion publique ainsi que les autorités politiques ne suffisait pas à lui seul à permettre de considérer que l'escroquerie fiscale devait être assimilée à une infraction dirigée exclusivement contre l'organisation politique et sociale de l'Etat requérant (68). Une telle assimilation n'est concevable que si l'on pouvait douter du bon fonctionnement des institutions et de l'indépendance des autorités judiciaires de l'Etat requérant (69).

Or dans un cas d'espèce, il s'agissait de la RFA, le Tribunal fédéral a reconnu (sans peine !) que l'indépendance de l'appareil judiciaire par rapport au pouvoir politique ne pouvait pas être mise en doute (70).

Le Tribunal fédéral a en effet considéré que l'on ne saurait soutenir que les infractions en cause s'inscrivaient dans un combat pour la conquête du pouvoir en RFA. Les versements effectués par divers moyens, notamment l'escroquerie fiscale, étaient destinés à fournir à un parti politique les moyens de ses ambitions lors d'élections dans un pays démocratique, la RFA, dans lequel l'opposition n'est pas muselée (71). En particulier il n'a pas été mis en doute que la procédure pénale instruite en RFA ne visait pas à condamner les inculpés pour leur appartenance politique mais bien pour escroquerie fiscale.

Le fait que l'affaire en question ait eu beaucoup d'écho en RFA et qu'elle ait influencé la situation politique n'est pas une raison suffisante pour refuser l'entraide (72). Dans ces circonstances peu importe, selon le Tribunal fédéral, que les infractions visées par la demande d'entraide aient un arrière-plan politique prépondérant. L'escroquerie fiscale n'est pas assimilable à un délit politique mais constitue bien une infraction contre l'impôt dont le seul examen doit porter sur la question de savoir si la soustraction d'impôt visée dans la demande d'entraide réunit les conditions de l'escroquerie ou non (73).

Dans le cadre du financement occulte de partis politiques, le Tribunal fédéral a encore considéré que l'entraide judiciaire pénale devait aussi être accordée s'agissant d'une fondation qui avait présenté de fausses déclarations fiscales en vue de détourner des fonds en Suisse et de les affecter ensuite au financement d'un parti politique (74).

Comme le Tribunal fédéral a d'ailleurs également admis l'entraide judiciaire pénale dans le cas du financement d'un parti politique par le truchement de faux documents relatifs à des contrats de vente fictifs et dont les montants avaient été versés à un parti politique (75).

2. L'escroquerie en matière de subventions

Dans un autre arrêt le Tribunal fédéral a posé certains principes en matière d'obtention, frauduleuse, de subventions (76). Dans ce cadre le Tribunal fédéral a défini l'escroquerie en matière de subventions comme étant celle qui vise à amener l'Etat, l'induisant en erreur par des manœuvres astucieuses, notamment en le trompant au moyen de fausses pièces, à fournir à l'auteur des prestations auxquelles il n'a pas droit (77).

Par contre il n'y a que «diminution de recettes fiscales» lorsque le contribuable ne verse pas à l'Etat ce dont les lois d'impôts le rendent débiteur envers lui (78).

Plus précisément l'escroquerie en matière de subsides se distingue de la simple soustraction d'impôt, dont l'auteur qui la commet recourt à des déclarations inexactes ou à des violations de prescriptions légales qui tendent à diminuer les recettes de l'Etat, par le fait qu'elle suppose non seulement des fausses déclarations mais encore des manœuvres astucieuses.

Il existe par conséquent entre l'escroquerie en matière de subsides et le délit fiscal une telle différence qu'on ne saurait déduire du silence du législateur qu'il les a tacitement assimilés les uns aux autres (79).

Dans ce cadre le Tribunal fédéral s'est posé la question de savoir si l'escroquerie en matière de subsides ne pouvait pas être néanmoins considérée comme un délit fiscal au sens large, soit d'une infraction à des mesures de

politique monétaire, commerciale ou économique. Ces infractions recourent les prescriptions restreignant le libre trafic des paiements ainsi que les restrictions visant l'importation, l'exportation ou le transit de certaines marchandises. A ce propos le Tribunal fédéral a considéré que la violation de restrictions concernant l'activité économique des particuliers, et qui sont établies pour préserver la bonne foi en affaires, ne devait pas être exclue de l'entraide (au sens large) même si ces restrictions revêtent un certain caractère de politique économique (80).

Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral a considéré que l'escroquerie en matière de subside était punissable en droit de la République fédérale allemande en ce sens qu'elle constituait une forme d'escroquerie.

En application du principe de la double incrimination, le Tribunal fédéral s'est alors posé la question de savoir si l'escroquerie en matière de subside était également punissable selon le droit suisse. A ce propos le Tribunal fédéral a répondu par l'affirmative. En effet l'escroquerie en matière de prestations de la Confédération helvétique tombe sous le coup de l'article 14 al. 1 DPA et constitue une escroquerie au sens de l'article 146 CPS dès lors que tous les éléments constitutifs de cette infraction sont réalisés (81).

* * *

En conclusion l'entraide judiciaire internationale en matière pénale ne peut toujours pas être accordée par la Suisse, en l'état actuel de la législation, à des requêtes, notamment françaises, qui concernent la poursuite d'infractions fiscales qui ne sont pas assimilables, selon le droit suisse, à une escroquerie fiscale.

Certes la distinction entre les infractions qui peuvent être qualifiées selon le droit suisse d'escroquerie fiscale et celles qui ne le peuvent pas n'est pas toujours aisée à faire. C'est d'ailleurs souvent le premier point litigieux que les tribunaux suisses doivent trancher.

Par ailleurs, lorsqu'il est établi que l'infraction poursuivie peut être qualifiée d'escroquerie fiscale selon le droit suisse, et que les autres règles de l'entraide ont été respectées, les documents saisis ne seront transmis à l'Etat requérant qu'à la condition que la règle de la spécialité soit respectée, ce qui signifie que l'Etat requérant ne pourra en particulier pas utiliser ces documents à des fins de taxation fiscale.

Enfin il convient de rappeler que tant qu'une décision judiciaire d'exécution de l'entraide fait l'objet d'une procédure de recours, aucun document soumis au secret, notamment bancaire, ne peut être transmis à l'Etat requérant en raison de l'effet suspensif du recours (82).

En tout état de cause l'ensemble de ces principes fait actuellement l'objet d'après discussions entre l'Union européenne et la Suisse dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale.

En effet, l'Union européenne voudrait que la Suisse assouplisse ses règles d'entraide judiciaire pénale en matière fiscale alors que la Suisse tient fermement à certains de ses principes généraux (immunité de la soustraction fiscale, double incrimination, règle de la spécialité, effet suspensif des recours).

Comme on peut se l'imaginer, le débat est loin d'être clos... ■

(1) Recueil systématique du droit fédéral suisse (ci-après RS) 0.351.934.92.

(2) RS 0.351.1 ; la CEEJ est entrée en vigueur en Suisse le 20 mars 1967 et en France le 21 août 1967.

(3) RS 0.353.1 ; la CEEextr. est entrée en vigueur en Suisse le 20 mars 1967 et en France le 11 mai 1986.

(4) Selon l'art. 2 lettre a CEEJ : «L'entraide judiciaire pourra être refusée : (a) Si la demande se rapporte à des infractions considérées par la partie requise soit comme des infractions politiques, soit comme des infractions connexes à des infractions politiques, soit comme des infractions fiscales».

(5) Selon l'art. 5 CEEextr., consacré aux infractions fiscales : «En matière de taxes et impôts, de douane, de change, l'extradition sera accordée, dans les conditions prévues par la présente Convention, seulement s'il en a été ainsi décidé entre les parties contractantes pour chaque infraction ou catégorie d'infractions».

(6) RS 0.353.12. Le Deuxième protocole additionnel à la CEEextr. est entré en vigueur en Suisse le 9 juin 1985. La France de son côté n'a, à ce jour, pas encore signé ce Deuxième protocole additionnel à la CEEextr.

(7) Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse (ci-après : ATF) 117 Ib 337 c. 4b.

(8) En application des art. 3 al. 3 2° phrase et 63 ss EIMP ; ATF 103 Ia 218 ; Robert Zimmermann, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 1998, p. 316, chiffre 408.

(9) RS 351.1.

(10) RS 351.11.

(11) ATF 118 Ib 269 c. 1a.

(12) ATF 120 Ib 189 c. 2b.

(13) Selon l'art. 3 al. 3 première et deuxième phrases EIMP : «La demande est irrecevable si la procédure vise un acte qui paraît tendre à diminuer des recettes fiscales ou contrevient à des mesures de politique monétaire, commerciale ou économique. Toutefois, il peut être donné suite à une demande d'entraide au sens de la troisième partie de la loi si la procédure vise une escroquerie en matière fiscale.»

(14) ATF 125 II 250 c. 2 ; ATF 117 Ib 53 c. 3 ; ATF 111 Ib 242 c. 4c.

(15) Art. 63 et ss EIMP.

(16) Art. 32 et ss EIMP.

(17) Zimmermann, op. cit., p. 318, chiffre 412.

(18) ATF 125 II 250 c. 3b ; ATF 117 Ib 53, c. 3 ; ATF 112 Ib 55 c. 5d/aa ; ATF 107 Ib 264 c. 4a.

(19) Note marginale de l'art. 24 OEIMP.

(20) RS 313.0.

(21) ATF 125 II 251 c. 3a ; ATF 115 Ib 68 c. 3a/bb ; ATF 111 Ib 242 c. 4a.

(22) ATF 111 Ib 242 c. 4a.

(23) ATF 115 Ib 68 c. 3 a/bb ; ATF 111 Ib 242 c. 4a.

(24) ATF 125 II 250 c. 3a.

(25) ATF 115 Ib 68 c. 3 a/bb.

(26) RS 642.11 ; Zimmermann, op. cit., p. 318 et 319, chiffre 412.

(27) ATF 125 II 250 c. 3a.

(28) ATF 125 II 250 c. 3b ; ATF 111 Ib 242.

(29) ATF 115 Ib 68 c. 3 a/bb.

(30) Xavier Oberson, Précis de droit international fiscal, 2001, p. 219, chiffre 734.

(31) ATF non publié du 24 mai 2000 n° 1A.118/2000 c. 3 b et les arrêts cités.

(32) ATF 125 II 250 c. 3b ; ATF 115 Ib c. 3 a/bb ; ATF 111 Ib 242 c. 4b et les arrêts cités.

(33) ATF 120 IV 186 c. 1 et les arrêts cités.

(34) ATF 122 IV 197 c. 3d.

(35) ATF du 20 mai 2000 n° 1A.118/2000 c. 3b et l'arrêt non publié cité.

(36) Art. 110 ch. 5 al. 1 CPS ; ATF 123 IV 132 c. 3 ; ATF 101 IV 278.

(37) ATF 114 IV 32 c. 2.

(38) ATF 125 II 250 c. 3c.

(39) Voir aussi l'art. 5 ch. 1 lettre a CEEJ et déclaration de la Suisse sur l'art. 5 ch. 1 CEEJ ainsi que l'art. 8 de l'accord du 28 octobre 1996 entre la France et la Suisse.

(40) ATF 116 Ib 96 c. 4c.

(41) ATF 115 Ib 68 c. 3 b/aa et b/bb ; ATF 121 Ib 131.

- (42) ATF 118 Ib 68 c. 3 a/bb ; ATF 110 Ib 180 c. 4.
 (43) ATF 114 Ib 56 c. 3b.
 (44) ATF du 24 mai 2000 n° 1A.118/2000 c. 3a ; ATF 125 II 250 c. 5b ; ATF 116 Ib 96 c. 4c ; ATF 115 Ib 68 c. 3 b/bb ; ATF 114 Ib 56 c. 3b.
 (45) ATF 114 Ib 56 c. 3b ; ATF 103 Ia 211 c. 6.
 (46) Hans Schultz, Die Strafrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in Jahre 1988, RSJV 1990, p. 46 ad ATF 114 Ib 56 ss.
 (47) ATF 125 II 250 c. 5b ; ATF 114 Ib 59 c. 3 b.
 (48) ATF 116 Ib 96 c. 4c ; ATF 115 Ib 68 c. 3b/bb ; ATF 114 Ib 56 c. 3b ; ATF 111 Ib 242 c. 5c.
 (49) Zimmermann, op. cit., p. 319, chiffre 412 et arrêt cité.
 (50) ATF 114 Ib 56 c. 3b ; ATF 111 Ib 242 c. 5c.
 (51) ATF 125 II 150 c. 3b.
 (52) ATF 125 II 250 c. 3b ; ATF 115 Ib 68 c. 3c.
 (53) ATF 115 Ib 68 c. 3c.
 (54) Art. 24 al. 2 OEIMP.
 (55) Art. 24 al. 3 OEIMP.
 (56) Zimmermann, op. cit., p. 317 et 318, chiffre 411.
 (57) Zimmermann, op. cit., p. 317, chiffre 410.
 (58) Zimmermann, op.cit., p. 317, chiffre 410.
 (59) ATF 116 Ib 96 c. 5b ; ATF 111 Ib 131 c. 4.
 (60) ATF 116 Ib 96 c. 5b ; ATF 115 Ib 373.
 (61) RS 0.351.1 p. 38, réserves et déclarations faites par la Suisse à l'art. 2 lettre b CEEJ.
 (62) SJ 2001 Ip. 173 ; ATF 124 II 184 c. 46 ; ATF 122 II 134 c. 7c/bb ; ATF 115 Ib 378 c. 8 ; ATF 110 Ib 173 c. 3b ; ATF 107 Ib 264 c. 4a.
 (63) ATF 115 Ib 373 ; ATF 115 Ib 68 c.9.
 (64) ATF 107 Ib 270.
 (65) ATF 107 Ib 264.
 (66) Résumé in Zimmermann, op. cit., p. 321 et 322, chiffre 416.
 (67) ATF 115 Ib 68.
 (68) ATF 115 Ib 68 c. 5a ; ATF 113 Ib 179 c. 6a ; ATF 106 Ib 308 c. 3.
 (69) ATF 115 Ib 68 c. 5a ; ATF 113 Ib 179 c. 6a ; ATF 111 Ib 142 c. 4 ; Claude Rouiller, L'évolution du concept de délit politique en droit de l'entraide internationale en matière pénale, RPS 1986, p. 23 et ss.
 (70) ATF 115 Ib 68 c. 5a ; ATF 113 Ib 180 ; ATF 110 Ib 183.
 (71) ATF 115 Ib 68 c. 5b ; ATF 110 Ib 182 c. 6a ; ATF 110 Ib 285 c. 6d.
 (72) ATF 115 Ib 68 c. 5b ; ATF 110 Ib 183.
 (73) ATF 115 Ib 68 c. 5b.
 (74) ATF 115 Ib 68.
 (75) ATF du 11 janvier 1995 cité par Zimmermann, op. cit., p. 322 note 555, chiffre 416.
 (76) ATF 112 Ib 55.
 (77) ATF 112 Ib 55 c. 5 d/aa.
 (78) Hans Schultz, Das schweizerische Auslieferungsrecht, 1953, p. 464 ss.
 (79) ATF 112 Ib 55 c. 5 d/aa.
 (80) ATF 112 Ib 55 c. d/aa.
 (81) ATF 112 Ib 55 c. 5 d/cc.
 (82) Art. 80 l EIMP, étant précisé que l'art. 67 a EIMP réserve la possibilité d'une transmission spontanée de moyens de preuve et d'informations à l'Etat étranger dans le cadre d'une procédure pénale ouverte en Suisse.