

Entraide internationale en matière pénale et délit fiscal

Conférence donnée par Robert Zimmermann le 23 septembre 2006 au Comité romand de la Déclaration de Berne.

1. La notion de délit fiscal

Pour le fisc, le citoyen idéal est celui remplit sa déclaration d'impôt, scrupuleusement et exhaustivement, ne recherche aucun moyen de payer moins que ce qu'il doit et s'acquitte de l'impôt jusqu'au dernier centime, rubis sur l'ongle. De ce modèle de vertu à la turpitude¹, on procède par degrés. Le premier est celui de l'«optimisation fiscale», qui consiste à utiliser tous les moyens et instruments juridiques, de manière parfaitement légale, afin d'alléger sa charge fiscale. Cela peut consister notamment à changer son domicile, à bénéficier de forfaits, à utiliser des structures juridiques complexes, etc. Un tel comportement, que certains moralistes réprouveront, n'est pas illicite. La limite est franchie dès que le contribuable dissimule des éléments soumis à l'impôt ou empêche la détermination de ceux-ci. Là aussi, il existe une gradation d'infractions. Le premier niveau est celui de la violation des obligations de procédure, consistant à ne pas fournir les annexes à la déclaration ou les pièces justificatives réclamées par le fisc. Ces comportements entraînent le prononcé d'amendes². L'évasion fiscale («Steuerumgehung»), consiste à utiliser des formes juridiques licites, mais dans un sens contraire à leur but³. Tel est le cas, par exemple, de la société qui octroie un prêt de faveur à son actionnaire unique, et le déduit de son bénéficiaire. La soustraction fiscale («Steuerhinterziehung») consiste à ne pas déclarer des éléments imposables, totalement ou partiellement⁴. La fraude fiscale («Betrug») désigne le comportement de celui qui trompe sciemment le fisc, par l'utilisation de documents falsifiés⁵. Enfin, l'escroquerie fiscale («Steuerbetrug») est une notion spécifique à l'entraide internationale en matière pénale; elle englobe la fraude fiscale et vise également toutes les manœuvres astucieuses tendant à induire le fisc en erreur⁶.

2. Les différentes sortes d'entraide

Dans les rapports internationaux de la Suisse, on distingue l'entraide administrative de l'entraide judiciaire en matière pénale.

L'entraide administrative est notamment celle que se prêtent les autorités fiscales et les autorités de surveillance des marchés boursiers. La caractéristique ici est que l'on se trouve en amont de la constatation de la commission d'un délit. Les autorités disposent d'éléments qui laissent à penser qu'une infraction a été commise; elles ont besoin de la coopération d'autorités étrangères pour vérifier leurs soupçons. Comme exemple, on peut citer le cas où la Securities Exchange Commission (SEC) suspecte la commission d'un délit d'initiés à Wall

¹ Selon la conception que chacun se fait du monde, les termes peuvent s'inverser.

² Art. 174 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD).

³ Juridiquement, on parle à ce propos de l'abus de droit.

⁴ Art. 175 LIFD.

⁵ Art. 186 LIFD.

⁶ Art. 3 al. 3 de la loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP), mis en relation avec l'art. 14 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA).

Street; elle requiert la Commission fédérale des banques de lui fournir des précisions au sujet de transactions effectuées depuis la Suisse. La pratique suisse en matière d'entraide administrative est restrictive. Des renseignements ne sont communiqués que sous réserve du principe dit de la spécialité, qui veut que les informations fournies servent uniquement aux investigations de l'autorité de surveillance étrangère et ne soient pas communiquées à l'autorité de poursuite pénale, sous réserve d'une approbation préalable; de même, l'autorité étrangère doit garder le contrôle de l'information qui lui est remise; en particulier, elle ne peut pas la publier⁷.

L'entraide judiciaire pénale est celle que se prêtent les autorités pénales, afin d'assurer la poursuite des infractions. Le juge qui veut enquêter à l'étranger se heurte à la souveraineté de l'Etat concerné. Il faut donc qu'il demande à celui-ci de faire les recherches nécessaires à sa place (perquisitions, blocage de comptes, audition de témoins, remise de documents). L'entraide demandée à la Suisse concerne souvent la remise de pièces relatives à des comptes bancaires (documents d'ouverture, relevés, avis de débit et de crédit). Le cas classique est celui où des délits ont été commis à l'étranger (corruption, extorsion, trafics d'armes et de stupéfiants, etc.) et que le juge en charge de l'enquête dispose d'indices laissant supposer, de manière minimale mais suffisante, que le produit de cette criminalité a été acheminé en Suisse, notamment à des fins de blanchissage. Il est décisif pour lui de retracer le cheminement des fonds, pièces à l'appui (en jargon, on parle de «paper trail»).

3. Les normes régissant l'entraide

Comme l'entraide met en relation les Etats, la matière est régie au premier chef par les traités, parmi lesquels il faut faire des distinctions. On trouve d'abord des traités qui ont pour seul objet de régler la coopération internationale en matière pénale, selon les différentes branches de celle-ci (entraide, extradition, transfèrement de personnes condamnées). Les plus importantes de ces conventions multilatérales pour la Suisse sont celles adoptées dans le cadre du Conseil de l'Europe⁸, ainsi que les accords bilatéraux conclus avec les Etats voisins, qui les complètent. D'autres conventions visent à réprimer certains comportements spécifiques (le terrorisme, la corruption, la criminalité organisée, le trafic de stupéfiants, le blanchissage d'argent, pour ne prendre que ces exemples), mais contiennent également des prescriptions relatives à l'entraide et à l'extradition, ainsi qu'à la confiscation du produit du crime. A cela s'ajoutent les traités bilatéraux conclus par la Suisse en matière d'entraide, d'extradition ou de transfèrement de personnes condamnées. En tout, la Suisse a passé environ soixante-dix traités régissant de près ou de loin la coopération internationale en matière pénale. En termes géopolitiques, on notera qu'après l'Europe, les liens les plus forts sont ceux tissés avec les Amériques⁹, puis l'Asie et l'Océanie¹⁰. En revanche, l'Afrique est quasiment absente de la scène¹¹. Il est à noter que les relations avec des Etats aussi importants que la Chine, l'Inde et le Japon ne sont pas réglées par un traité. A défaut de

⁷ Cette exigence soulève des difficultés dans les relations avec les autorités américaines, telles la SEC, qui publient leurs dossiers sur Internet.

⁸ Convention européenne sur l'entraide judiciaire (CEEJ) et Convention européenne d'extradition (CEEextr.).

⁹ Les traités avec les Etats-Unis sont les plus importants, sans négliger pour autant ceux conclus avec le Canada, le Mexique, le Brésil, l'Equateur, le Pérou, l'Argentine et le Chili (ces deux derniers n'ont pas encore été ratifiés).

¹⁰ Philippines, Thaïlande, Australie, Hong Kong.

¹¹ Le seul traité est celui d'entraide conclu avec l'Egypte.

convention multilatérale ou de convention bilatérale, c'est le droit interne qui s'applique¹². Ce point est capital pour ce qui concerne l'entraide en matière fiscale, comme on le verra par la suite.

4. Les clauses d'exclusion de la coopération

Si les conditions posées par le traité ou par la loi, tant formelles que matérielles, sont remplies, l'Etat dont l'entraide est demandée (Etat requis) n'a pas d'autre choix que d'accorder à l'Etat étranger (Etat requérant) ce que celui-ci lui demande de faire. Ce principe est tempéré par une série d'exceptions. La première clause d'exclusion est celle tirée de la double incrimination. Celle-ci veut que l'Etat requis ne coopère que s'il réprimait aussi le délit poursuivi à l'étranger, s'il avait été commis sous sa juridiction. En outre, la coopération n'est pas accordée si l'Etat requérant ne respecte pas les droits de l'homme ou ne garantit pas que les droits de l'accusé seront observés dans sa procédure. L'Etat requis ne coopère pas davantage si le délit poursuivi dans l'Etat requérant est de nature politique ou militaire ou vise des buts discriminatoires. A cette liste classique d'exceptions, la Suisse ajoute une spécialité : elle ne donne pas l'entraide lorsque le délit à l'étranger est un délit fiscal; la seule exception à cette règle est celle de l'escroquerie fiscale¹³. Il convient à ce propos de faire deux remarques. Premièrement, l'exclusion du délit fiscal du champ de l'entraide ne relève pas de considérations juridiques ou morales. Elle ne découle pas de valeurs supérieures (comme le respect des droits fondamentaux). Elle vise des fins économiques protectionnistes, soit la sauvegarde de la place financière suisse. Savoir si cet objectif est admissible ou non relève de l'appréciation de chacun/e. Deuxièmement, la Suisse a jusqu'ici toujours veillé à ne conclure des traités ou de ratifier des conventions que dans la mesure où ces instruments contiennent la clause d'exclusion relative au délit fiscal. Cette problématique doit être soigneusement distinguée de celle touchant au secret bancaire. En effet, et contrairement à une idée reçue à laquelle il faut tordre le cou, le secret bancaire ne fait pas obstacle à l'entraide demandée par l'étranger. Si la demande étrangère tend à la remise de documents couverts par le secret bancaire et qu'aucune clause d'exclusion ne fait obstacle à l'entraide, le secret bancaire est levé.

5. Vers l'atténuation de la protection du délit fiscal ?

Sur le plan international, on discerne une tendance à la remise en cause de la protection accordée au délit fiscal. Pour ma part, je vois trois manifestations de ce phénomène. Premièrement, les Etats étrangers partaient autrefois de la prémisse fautive que dès qu'un délit fiscal était en jeu, la Suisse n'accordait pas l'entraide. La prise en compte de la distinction (parfois subtile, il est vrai) entre le délit fiscal et l'escroquerie fiscale a permis à certains Etats (l'Allemagne, par exemple) d'obtenir la coopération de la Suisse en l'état actuel du droit. Deuxièmement, des conventions récentes, amorçant un changement dans la pratique internationale, suppriment la possibilité pour les Etats d'exclure leur coopération à raison du délit fiscal. Tel est le cas notamment des Conventions de l'ONU sur la répression du financement du terrorisme, de la criminalité transnationale organisée et sur la corruption. Au niveau de l'Union européenne, la suppression de l'exception liée au délit fiscal devient un standard, tant pour ce qui est des conventions d'entraide et d'extradition que des

¹² En l'occurrence, l'EIMP. Il existe aussi une loi d'application du traité d'entraide avec les Etats-Unis, une loi régissant la coopération avec la Cour pénale internationale, ainsi qu'un arrêté fédéral relatif à la coopération avec les Tribunaux pénaux internationaux (ex-Yougoslavie, Rwanda et Sierra Leone).

¹³ Art. 3 al. 3 EIMP.

dispositions spéciales, comme la décision-cadre sur le blanchiment ou la convention sur la protection des intérêts financiers des Communautés européennes. Dans ce contexte, troisièmement, une brèche a été ouverte dans le cadre des accords bilatéraux II entre la Suisse et l'Union européenne. L'accord associant la Suisse à la lutte contre la fraude aux intérêts financiers des Communautés européennes a consacré l'abandon par la Suisse de la clause d'exclusion de la coopération en matière fiscale. Il s'agit là d'une première, dont la portée est toutefois réduite que l'accord ne porte que sur la fiscalité indirecte (accises et TVA, notamment). Mais quand même: le jour où le droit européen réglera la fiscalité directe des Etats, les choses se présenteront sous un jour différent, sans parler de la pression constante et accrue que l'Union européenne exerce sur la Suisse au sujet de sa politique fiscale.

6. Qu'en est-il des relations avec les Etats du Sud ?

Duvalier, Marcos, Traoré, Mobutu, Abacha, et tant d'autres: la Suisse a souvent été exposée au reproche de servir de refuge à l'argent volé par les potentats à leur peuple. Dans ces cas, la coopération a pu être accordée¹⁴ ou n'a pas pu l'être¹⁵. Notons qu'en l'occurrence, les difficultés provenaient plutôt du lien à démontrer entre la corruption et son produit, que du secret fiscal. Il n'empêche qu'un signal a été donné, dans le sens d'une meilleure coopération, qui doit aussi prendre en compte le problème spécifique du délit fiscal. Sur le plan interne, certains prônent la suppression pure et simple de la clause d'exclusion du délit fiscal. Cela consisterait concrètement à biffer l'art. 3 al. 3 EIMP et retirer du même coup toutes les réserves en ce sens que la Suisse a faite aux traités internationaux. Une solution aussi radicale (si l'on peut dire) est-elle envisageable ? Lors de la dernière révision de l'EIMP, en 1996, le Parlement avait rejeté un amendement de la gauche allant dans ce sens. Même si l'on admettait que l'opinion publique soutient une politique consistant à rapatrier les fonds volés dans leurs pays d'origine (sous réserve de la garantie d'une utilisation ne mettant pas en mouvement de nouveaux mécanismes de corruption), il n'est pas sûr pour autant que s'il était appelé à s'exprimer sur la question, le Parlement prendrait une position différente de celle de 1996, compte tenu, notamment, des relations tendues que la Suisse et l'Union européenne entretiennent actuellement sur la question fiscale. Quant à une initiative populaire, il s'agit là d'une perspective lointaine et difficile. Peut-être faudrait-il examiner le problème sous un angle différent, soit celui de la politique que la Suisse veut mener dans ses relations avec les Etats du Sud, notamment ceux dits «émergents». Dans la mesure où ces Etats disposent d'un niveau de développement et d'une infrastructure étatique suffisants pour mettre en place une fiscalité directe effective et efficiente, leur intérêt lié à la répression de l'évasion et de la fraude fiscales se heurte, dans les relations d'entraide avec la Suisse, à l'obstacle de l'exclusion du délit fiscal. S'ils n'ont pas conclu de traité avec la Suisse, l'art. 3 al. 3 EIMP s'applique, avec la conséquence que sous la seule réserve de l'escroquerie fiscale, la Suisse ne coopérera pas pour la répression de délits fiscaux ordinaires¹⁶. D'où l'intérêt du traité, qui peut ne pas contenir une clause d'exclusion du délit fiscal. La politique de la Suisse ne va pas dans cette direction. Dans tous les traités d'entraide conclus ces dernières années, le Conseil fédéral, représenté par la Département

¹⁴ C'est le cas (non sans peine) des Philippines, du Nigeria et du Mali.

¹⁵ Haïti et la République démocratique du Congo n'ont pas été en mesure de présenter une demande d'entraide formelle à la Suisse, sans doute pour des raisons de politique intérieure.

¹⁶ Les considérations qui suivent prennent en compte l'hypothèse où l'entraide n'est pas demandée à la Suisse pour la répression de délits qui donnent lieu à la coopération (corruption et blanchissage d'argent, par exemple).

fédéral de justice et police, a inséré la clause d'exclusion liée au délit fiscal. En cela, la Suisse s'en tient à la ligne qu'elle s'est toujours fixée jusqu'à présent. La seule entorse connue, commise dans un traité bilatéral, est celle de l'entraide avec les Etats-Unis en matière de répression de la criminalité organisée. Dans ce domaine spécifique, la Suisse a consenti que l'exclusion liée au délit fiscal ne s'applique pas¹⁷. Or, on pourrait tout à fait soutenir que l'Etat étranger traitant avec la Suisse soit rejette ce motif d'exclusion ou exige, pour le moins, que sa définition soit alignée sur celle de l'art. 3 al. 3 EIMP, c'est-à-dire permette l'entraide pour la répression de l'escroquerie fiscale. Il est paradoxal que la Suisse inclut dans les traités bilatéraux (censés faciliter la coopération) une disposition plus restrictive que celle contenue dans son propre droit. Dans les rapports avec un Etat qui n'est pas lié à la Suisse par un traité d'entraide, c'est l'EIMP qui s'applique (y compris l'art. 3 al. 3). Cela a pour conséquence absurde qu'un Etat avec lequel la Suisse n'a pas de traité est favorisé par rapport à celui qui a conclu un traité comprenant la clause du délit fiscal.

7. Conclusion

Ce bref survol a montré que le secret fiscal, conçu comme clause d'exclusion de la coopération prêtée par la Suisse, n'est pas absolu, d'une part, et remis en cause, d'autre part. En outre, la classe dirigeante des Etats étrangers, si elle prend conscience de la marge de manoeuvre relative que concède l'art. 3 al. 3 EIMP dans ce domaine, pourrait conduire ceux-ci à réclamer que la clause d'exclusion du délit fiscal soit ou bien supprimée ou bien calquée sur l'art. 3 al. 3 EIMP. Cela présuppose toutefois que les responsables de ces Etats soient informés de l'existence de cette norme et des possibilités (limitées) de coopération qu'elle ouvre.

Robert Zimmermann

P.S. Docteur en Droit, Robert Zimmermann est l'auteur de l'ouvrage « La coopération judiciaire internationale en matière pénale », 733 pages, 2^e édition, Berne et Bruxelles 2004. Après avoir été greffier (conseiller scientifique) auprès du Tribunal fédéral de 1988 à 2005, il est juge au Tribunal administratif du Canton de Vaud (JCH/15.05.07)

¹⁷ Art. 7 par. 2 du traité d'entraide avec les Etats-Unis.