

Bundesstrafgericht
Tribunal pénal fédéral
Tribunale penale federale
Tribunal penal federal



Numéro de dossier: RR.2009.71

Arrêt du 26 août 2009

Ile Cour des plaintes

Composition

Les juges pénaux fédéraux Cornelia Cova, présidente, Giorgio Bomio et Roy Garré,
la greffière Nathalie Zufferey

Parties

La société A., , représentée par Me Olivier Wehrli,
avocat,

recourante

contre

JUGE D'INSTRUCTION DU CANTON DE GENÈVE,
partie adverse

Objet

Entraide judiciaire internationale en matière pénale
au Royaume-Uni
Remise de moyens de preuves (art. 74 al. 1 EIMP)

Faits:

- A.** Le 30 octobre 2008, l'Office fédéral de la justice (ci-après: OFJ) a reçu, par l'entremise du «Home Office» du Royaume-Uni, une demande d'entraide datant des 17 et 20 octobre 2008 qui était présentée par le «Director of Revenue and Customs Prosecutions» à Londres. En résumé, il en ressort que B., C., D., E., F. et d'autres personnes encore sont prévenus de fraude au détriment du Trésor public («Cheating Her Majesty's Revenue»), fausse comptabilité («False Accounting») et/ou blanchiment de capitaux («Money Laundering»). En substance, la demande expose sur 25 pages que ces individus sont sous le coup d'une enquête pénale, soupçonnés d'avoir, de janvier 2005 au 18 juillet 2007, organisé d'importantes fraudes fiscales au moyen de fausses écritures comptables et blanchi le produit de ces infractions. Concrètement, il ressort de la demande d'entraide que des investisseurs fortunés (ci-après: investisseurs) finançaient des *Limited Liability Partnerships* (ci-après: LLP ou *partnerships*), et qu'à leur tour celles-ci finançaient le groupe G. pour des activités de recherche et de développement. Ces activités consistaient en l'étude de plans de reboisement de 1,4 millions d'hectares de terres au Brésil, en Chine et dans d'autres pays encore. En réalité, aucune activité de ce genre n'a jamais été développée. En plus des investissements privés, le projet était aussi financé par des prêts fictifs accordés par la société H. Le financement de ces prêts provenait en réalité des sommes déjà versées par les investisseurs par le biais de structures offshore. Les LLP faisaient valoir des prétentions en remboursement d'impôts en se prévalant de pertes d'exploitation que des entités du groupe auraient subies dans le cadre des activités de recherche susmentionnées. La demande d'entraide tend à l'obtention de la documentation complète à propos des comptes détenus par diverses entités, notamment leurs dirigeants, ainsi que sur tout autre compte bancaire lié aux personnes impliquées ouvert à la banque I. et à la banque J. à Zurich, Genève et Zoug. Trois demandes d'entraide ont été rédigées en anglais, français et allemand, dès lors que le magistrat anglais avait considéré qu'outre Genève, la commission rogatoire (également abrégé ci-après: CR) nécessitait des actes d'exécution à Zurich et à Zoug. La demande a été transmise par l'Office fédéral de la justice aux autorités du canton de Genève, désigné comme canton directeur.
- B.** Par ordonnance du 27 novembre 2008, le Juge d'instruction du canton de Genève a admis la demande d'entraide en autorisant la présence d'enquêteurs étrangers. Le lendemain, il a rendu plusieurs ordonnances de perquisition et de saisie tendant à l'obtention de la documentation bancaire au-

près des banques I. et J., ainsi qu'à l'identification de toute relation dont la société K. et les autres personnes impliquées étaient les titulaires, ayants droit ou fondés de procuration. Dans le cadre de l'exécution de la demande, la documentation relative au compte n° 1 ouvert auprès de la banque J. à Genève par la société A. a été saisie, compte sur lequel D. avait un droit de signature (act. 1.6). Le 4 février 2009, le Juge d'instruction a rendu une décision de clôture ordonnant la transmission de la documentation y relative, laquelle décision indiquait erronément D. comme titulaire du compte. Plusieurs décisions de clôture séparées ont été rendues le même jour, toutes liées à l'exécution de la même commission rogatoire mais concernant des comptes bancaires et ayants droit différents.

- C. Le 13 mars 2009, Me Wehrli s'est constitué pour la défense de la société A.
- D. Le 13 mars 2009, la société A. a formé un recours à la IIe Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral et a demandé l'annulation de la décision du 4 février 2009. Les autres décisions de clôture font par ailleurs l'objet de recours séparés (enregistrés sous RR.2009.52, RR.2009.53, RR.2009.54/55/57, RR.2009.58, RR.2009.59, RR.2009.60/61, RR.2009.62/63, RR.2009.64/65, RR.2009.66/67 et RR.2009.71). Le Juge d'instruction s'est déterminé le 14 avril 2009 en remettant son dossier complet, comprenant un classeur commun (demande d'entraide, décisions rendues) ainsi que huit classeurs de pièces d'exécution. Il conclut au rejet du recours (act. 9). L'OFJ a adressé au Tribunal pénal fédéral sa prise de position le 21 avril 2009 (act. 10). Il conclut également à ce que le recours soit rejeté et demande la jonction de l'ensemble des recours, jonction à laquelle les mandataires des recourants se sont opposés.

Dès lors que, contrairement aux exigences de l'art. 80b EIMP, la société A. n'avait pas eu accès à la demande d'entraide avant la notification de la décision de clôture, la IIe Cour des plaintes lui en a remis une version intégrale, en langue française et anglaise, et lui a fixé un délai pour répliquer. La société A. a répliqué dans les délais, se plaignant notamment de n'avoir pas eu accès à toutes les commissions rogatoires évoquées dans la décision de clôture, ni aux pièces d'exécution la concernant. Le Juge d'instruction a été invité à s'expliquer sur les critiques formulées par la recourante. Par courrier du 4 juin 2009, le magistrat a répondu que «les trois requêtes d'entraide sont identiques, si ce n'est qu'elles ont été rédigées en trois exemplaires pour viser des comptes dans plusieurs cantons; Genève a été désigné canton directeur pour l'exécution des trois requêtes.» S'agissant des pièces d'exécution, le Juge d'instruction explique que, puisqu'elles concernaient leurs propres comptes, les recourants ne pouvaient

prétendre en ignorer la teneur (act. 15). Quant à l'OFJ, il a renoncé à se déterminer à nouveau, se référant à ses observations du 21 avril 2009 (act. 14).

Le 8 juin 2009, la IIe Cour des plaintes a informé la société A. que le dossier pouvait être consulté dans les locaux du tribunal du 15 au 26 juin 2009 et qu'elle pouvait s'exprimer à ce sujet dans un délai échéant au 8 juillet 2009. Le 23 juin 2009, Mes Wehrli et Neyroud ont consulté le dossier au siège du Tribunal pénal fédéral à Bellinzone. Ils ont par ailleurs été autorisés à copier les pièces nécessaires. Par écrit du 7 juillet 2009, la société A. a déclaré persister dans ses conclusions, étant donné qu'elle estime que «les pièces d'exécution, non cotées, ne permettent pas d'effectuer un tri des pièces conforme à la jurisprudence, étant rappelé que l'ensemble des pièces du dossier sont sans pertinence aucune.»

Les arguments et moyens de preuve invoqués par les parties seront repris si nécessaire dans les considérants en droit.

La Cour considère en droit:

1. Dès lors que les recourants ont déposé des recours séparés (enregistrés sous RR.2009.52, RR.2009.53, RR.2009.54/55/57, RR.2009.58, RR.2009.59, RR.2009.60/61, RR.2009.62/63, RR.2009.64/65, RR.2009.66/67, RR.2009.71 et RR.2009.72), qu'ils s'opposent à leur jonction, et compte tenu du fait qu'ils invoquent des griefs différents, il convient de rendre des arrêts distincts dans chaque cause.
2.
 - 2.1 En vertu de l'art. 28 al. 1 let. e ch. 1 LTPF, mis en relation avec les art. 80e al. 1 de la loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale du 20 mars 1981 (EIMP; RS 351.1) et 9 al. 3 du règlement du Tribunal pénal fédéral du 20 juin 2006 (RS 173.710), la IIe Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral est compétente pour connaître des recours dirigés contre les décisions de clôture de la procédure d'entraide rendues par l'autorité cantonale d'exécution. Le délai de recours contre une décision d'entraide judiciaire commence à courir lorsque l'intéressé a eu effectivement connaissance de la décision (cf. ATF 124 II 124 consid. 2d/aa p. 127). Il est de 30 jours (art. 80k EIMP). En l'occurrence, c'est le 11 février 2009 que la banque J. a informé le titulaire du compte de la décision du 4 février 2009 (act. 1.3). Déposé le 13 mars 2009, le délai de 30 jours est respecté (art. 80e al. 1 et 80k EIMP).

- 2.2** Les procédures d'entraide entre la Suisse et le Royaume-Uni sont régies par la Convention européenne d'entraide judiciaire du 20 avril 1959 (CEEJ; RS 0.351.1), entrée en vigueur pour la Suisse le 20 mars 1967 et le 27 novembre 1991 pour le Royaume-Uni, et par la Convention n° 141 du Conseil de l'Europe relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime (CBI; RS 0.311.53), conclue à Strasbourg le 8 novembre 1990, entrée en vigueur le 1^{er} septembre 1993 pour la Suisse et le Royaume-Uni.
- 2.3** Le 27 novembre 2008, le Conseil de l'Union européenne a décidé la mise en œuvre de la totalité des accords bilatéraux d'association de la Suisse à l'Espace Schengen et à l'espace Dublin à compter du 12 décembre 2008 (Journal officiel de l'Union européenne L 327 du 5 décembre 2008, p. 15 à 17). Selon la jurisprudence constante, le droit applicable à l'entraide internationale est celui en vigueur au moment de la décision. Le caractère administratif de la procédure d'entraide exclut l'application du principe de la non rétroactivité (ATF 122 II 422 consid. 2a; 112 Ib 576 consid. 2; 109 Ib 62 consid. 2a, 157 consid. 3b; arrêt du Tribunal fédéral 1A.96/2003 du 25 juin 2003, consid. 2.2; arrêt du Tribunal pénal fédéral RR.2007.178 du 29 novembre 2007, consid. 4.3). Il en découle qu'en vertu des art. 2 ch. 1 et 15 ch. 1 deuxième paragraphe de l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, l'Union européenne et la Communauté européenne sur l'association de la Suisse à la mise en œuvre, à l'application et au développement de l'acquis Schengen (RS 0.360.268.1; ci-après: l'Accord Schengen), de l'article 2 de la Décision du Conseil du 27 novembre 2008, et de l'art. 1 de la Décision du Conseil du 22 décembre 2004 relative à la mise en œuvre de certaines parties de l'acquis de Schengen par le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et l'Irlande du Nord (Journal officiel de l'Union européenne L 395 du 31/12/2004, p. 70 à 78), en matière d'entraide au Royaume-Uni sont également applicables les art. 48 ss de la Convention d'application de l'Accord Schengen du 14 juin 1985 (ci-après: CAAS) entre les gouvernements des Etats de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes (n° CELEX 42000A0922(02); Journal officiel de l'Union européenne L 239 du 22 septembre 2000, p. 19 à 62).
- 2.4** Dans les relations d'entraide avec le Royaume-Uni, les dispositions pertinentes de l'Accord de coopération entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers (ci-après: l'Accord anti-fraude; RS 0.351.926.81; v. également FF 2004 5807 à 5827 et 6127 ss) sont également applicables. En effet, bien que l'Accord anti-fraude ne soit pas encore en vigueur, en vertu de

son art. 44 al. 3, la Suisse et le Royaume-Uni ont déclaré respectivement le 8 janvier 2009 et le 20 janvier 2009, que l'Accord est applicable 90 jours après la date de réception de la notification visant l'application anticipée de l'Accord avec toute autre partie ayant fait la même déclaration. Il en découle que l'Accord anti-fraude est applicable entre ces deux Etats à compter du 20 avril 2009 (Journal officiel de l'Union européenne L 46 du 17 février 2009, p. 6 et 7). Cet accord n'est toutefois pas applicable dans le présent cas, et ce, pour plusieurs raisons. D'une part, *ratione materiae*, l'Accord anti-fraude ne vise que la fiscalité indirecte (impôts à la consommation, TVA, douanes, etc.; art. 2 ch. 1 et 4). Or, in casu, les faits décrits dans la demande relèvent de la fiscalité directe. D'autre part, *ratione temporis*, eût-il été applicable qu'il ne l'aurait été que partiellement, en ce sens que seules les infractions commises après le 26 avril 2005 pourraient tomber sous le coup de l'Accord (art. 46).

- 2.5** Les dispositions de ces traités l'emportent sur le droit autonome qui régit la matière, soit en l'occurrence l'EIMP et son ordonnance d'exécution (OEIMP; RS 351.11). Celles-ci restent toutefois applicables aux questions qui ne sont pas réglées, explicitement ou implicitement, par les dispositions conventionnelles, ainsi que lorsqu'elles permettent l'octroi de l'entraide à des conditions plus favorables (ATF 130 II 337 consid. 1; 124 II 180 consid. 1a).
- 2.6** Les personnes physiques et morales titulaires (ou cotitulaires) de comptes dont la documentation est transmise ont qualité pour agir au regard de l'art. 80h let. b EIMP mis en relation avec l'art. 9 let. a OEIMP (ATF 130 II 162 consid. 1.1; 127 II 198 consid. 2d p. 205; 126 II 258 consid. 2d/aa p. 260; 125 II 356 consid. 3b/bb p. 362, et les arrêts cités; arrêt du Tribunal fédéral 1A.36/2006 du 29 mai 2006, consid. 2.1).
- 3.** Dans un premier moyen, la recourante reproche au Juge d'instruction de lui avoir refusé l'accès au dossier de la procédure d'entraide, en particulier de ne pas lui avoir remis la commission rogatoire, ni les pièces bancaires. La recourante considère que l'existence d'un conflit d'intérêts a été admise à tort. C'est par conséquent également à tort qu'elle n'a pas été invitée à se prononcer sur les pièces que le Juge d'instruction envisageait de transmettre. La recourante se prévaut aussi de l'art. 12 let. c de la loi fédérale du 23 juin 2000 sur la libre circulation des avocats (LLCA; RS 935.61).
- 3.1** L'art. 80b EIMP permet aux ayants droit de participer à la procédure et de consulter le dossier si la sauvegarde de leurs intérêts l'exige. Les alinéas 2 et 3 de cette disposition posent les conditions de restriction à ce droit. A l'instar de la garantie constitutionnelle de l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être

entendu ne permet l'accès qu'aux pièces du dossier qui présentent une pertinence pour l'issue de la cause. Dans le cas de l'entraide, il s'agit en premier lieu de la demande elle-même et des pièces annexées, puisque c'est sur la base de ces documents que se déterminent l'admissibilité et la mesure de l'entraide (arrêt du Tribunal fédéral 1A.94/2001 du 25 juin 2001, consid. 2a-b).

- 3.2** En l'occurrence, la recourante n'a pas eu accès au dossier car le Juge d'instruction a estimé qu'il existait un conflit d'intérêts puisque les mandataires de la même étude s'étaient constitués pour la défense de plusieurs personnes touchées par l'exécution de la requête d'entraide.

Dans un premier temps, à savoir le 5 janvier 2009, Me Wehrli s'est constitué pour F. dont il avait appris que le compte bancaire à la banque I. avait fait l'objet d'une perquisition. Par lettre du 5 février 2009 remise par porteur au greffe du Juge d'instruction, ce même avocat s'est constitué pour la défense de huit autres personnes et entités dont les comptes avaient aussi fait l'objet de recherches bancaires. Toujours le 5 février 2009, Me Neyroud, avocat dans la même étude que Me Wehrli, a informé le Juge d'instruction avoir été mandaté pour cinq nouvelles personnes, elles aussi touchées par la mesure d'entraide exécutée en Suisse. Le 6 février 2009, le Juge d'instruction a informé Mes Wehrli et Neyroud que les décisions de clôture concernant leurs mandants avaient d'ores et déjà été notifiées aux établissements bancaires concernés. C'est à cette même occasion que le Juge d'instruction leur signifiait que «constituer la même étude pour plusieurs des protagonistes impliqués dans la procédure» lui semblait représenter une situation de «conflits potentiels d'intérêts». Le 13 février 2009, Mes Wehrli et Neyroud ont saisi la Commission du Barreau du canton de Genève d'une requête urgente visant à les autoriser à représenter leurs mandants. Cette autorité s'est déterminée le 23 février 2009. Elle a constaté qu'aucun risque concret de conflit d'intérêts n'avait en l'occurrence été établi et l'a rejetée pour le surplus. Entre-temps, en date des 24 février et 5 mars 2009, Me Wehrli s'est constitué pour deux nouvelles parties touchées. C'est le 13 mars 2009 qu'il a informé le Juge d'instruction qu'il assurerait la défense des intérêts de la recourante, la société A., sans toutefois obtenir l'accès au dossier. A cette même date, Me Wehrli communiquait par ailleurs au Juge d'instruction qu'il représentait une autre personne touchée par la procédure.

- 3.3** Le Tribunal pénal fédéral saisi au fond est en l'espèce l'autorité compétente pour décider si un avocat peut plaider et s'il est confronté à un conflit d'intérêts (cf. par analogie, l'arrêt du Tribunal fédéral 1A.223/2002 du 18 mars 2003, consid. 3.2).

- 3.4** La Commission genevoise du Barreau a considéré qu'il n'existait aucun conflit concret d'intérêts dans l'affaire en cause. Sur le fond, en se référant à l'arrêt du Tribunal fédéral 1P.227/2005 du 13 mai 2005 (consid. 3.1), elle a rappelé que la pluralité de représentation en matière pénale était interdite à l'avocat dès lors qu'il serait ainsi amené à défendre des intérêts opposés de plusieurs parties à la fois. La Commission relève que selon la jurisprudence toute récente du Tribunal fédéral (ATF 134 II 108 consid. 4.2 p. 111; ég. ATF 135 II 145 consid. 9 et arrêt du Tribunal fédéral 1B_7/2009 du 16 mars 2009, consid. 5), un simple risque abstrait et théorique n'interdit pas à l'avocat de défendre l'intérêt de ses clients tant qu'aucun problème ne se pose. Celui-ci doit par contre cesser d'occuper aussitôt qu'un tel conflit devrait surgir. Dans sa prise de position sur le recours, l'OFJ signale que la procédure d'entraide est de nature administrative et non pénale. Cette autorité souligne par ailleurs que dans le domaine de l'entraide judiciaire, l'intérêt des personnes touchées était souvent convergent, et qu'il résidait dans la non transmission de moyens de preuve à l'Etat requérant.
- 3.5** On peut sans autre se rallier au raisonnement de la Commission genevoise du Barreau et retenir qu'in casu, il n'y a pas de conflit d'intérêts. A tout le moins l'on ne saisit pas en quoi ce conflit consisterait dès lors qu'en l'espèce, l'ensemble des recourants ont adopté la même ligne de défense, s'opposant purement et simplement à la transmission de leur documentation bancaire, et qu'ils ont déposé des recours qui sont identiques à quelques détails près. Comme le relève l'OFJ, la pluralité de représentation est monnaie courante dans le domaine de l'entraide judiciaire pénale, ce qui s'explique par le fait que généralement, les procédures d'entraide touchent un grand nombre de personnes physiques et morales dont les intérêts sont imbriqués. A cela, il convient d'ajouter que la représentation multiple se justifie aussi pour des motifs d'économie de la procédure (voir ATF 134 II 108 consid. 4.2.4 p. 113). En conclusion, on peut considérer que la défense par Mes Wehrli et Neyroud de tous les mandataires concernés par la commission rogatoire est conforme à l'art. 12 let. c LLCA et qu'elle doit être permise (voir aussi WALTER FELLMANN, in: Kommentar zum Anwaltsgesetz, Fellmann/Zindel [édit.], Zurich 2005, n^{os} 83 ss ad art. 12).
- 3.6** Ainsi, Me Wehrli était légitimé à représenter la recourante et, dans le cadre de la préparation du recours au Tribunal pénal fédéral, il aurait dû être autorisé à consulter le dossier. En ce sens, il y a lieu de reconnaître l'existence d'une violation du droit d'être entendu, justifiant une réduction de l'émolument judiciaire mis à la charge de la recourante (TPF 2008 172 consid. 7.2). Cette violation a cependant été réparée dans la procédure de recours par les deux tours supplémentaires d'écritures accordés à la recourante. En effet, à cette occasion, cette dernière a non seulement obtenu la

commission rogatoire dans sa version intégrale – elle en avait reçu une copie caviardée dans le cadre de l'exécution du mandat en faveur de F. –, tout comme elle a eu un accès illimité aux pièces bancaires relatives à son compte n° 1. La recourante a été expressément renseignée par la décision entreprise sur les arguments qui justifient leur remise à l'autorité étrangère et a pu largement s'exprimer à ce sujet. Ainsi, dans ces conditions, on peut considérer que le vice a été réparé.

4. La recourante se plaint de ce que la décision du 4 février 2009 ne serait pas motivée.

4.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., l'obligation pour l'autorité de motiver ses décisions afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (arrêt du Tribunal fédéral 1A.58/2006 du 12 avril 2006, consid. 2.2). Pour satisfaire cette exigence, il suffit qu'elle mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée (cf. ATF 112 Ia 107 consid. 2b p. 109; voir aussi ATF 126 I 97 consid. 2b p. 102; 125 II 369 consid. 2c p. 372; 124 II 146 consid. 2a p. 149). Il n'est pas indispensable que la motivation figure dans le corps de la décision, celle-ci pouvant résulter d'actes séparés, notamment de précédentes décisions de l'autorité ou encore, d'autres écrits et déclarations qui auraient par hypothèse été communiqués en cours de procédure (voir ATF 123 I 31 consid. 2c et d, cité à la note 23 par LORENZ KNEUBÜHLER, in Auer/Müller/Schindler (édit.), *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, Zurich/St-Gall 2008, n° 4 ss ad art. 35 PA; voir aussi par Felix UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in Waldmann/Weissenberger (édit.), *Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, Zurich/Bâle/Genève 2009, n° 13 ad art. 35 PA et les références citées).

4.2 Sur la base des principes rappelés ci-dessus, on ne s'attardera pas sur les critiques de la recourante qui sont évidemment mal fondées dans la mesure où les faits topiques ressortent expressis verbis de l'ordonnance d'entrée en matière du 27 novembre 2008, ordonnance à laquelle la décision attaquée fait référence et dont on ne comprend pas comment elle a pu échapper à la recourante. Il faut donc considérer que la décision attaquée était suffisamment motivée. Cela étant, même dans l'hypothèse où tel n'avait pas été le cas, ce fait ne serait pas déterminant car, dans le cadre de la procédure de recours, une absence de motivation devant l'autorité cantonale aurait été guérie dans le cadre de la présente procédure dès lors que, dans sa réponse au recours, l'autorité intimée a encore justifié sa décision (cf. act. 11 p. 2), étant souligné aussi que la recourante a eu la pos-

sibilité, à deux reprises, de présenter un mémoire complémentaire pour prendre position sur les motifs contenus dans la réponse de l'autorité intimée et qu'il n'en résulte aucun préjudice pour la recourante (ATF 125 I 209 consid. 9a p. 219 et les arrêts cités; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 304 et les arrêts cités; BENOIT BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 268).

- 5.** Sur le fond, la recourante invoque le principe de la double incrimination. Elle déplore ne pas saisir, à la lecture de la commission rogatoire, sous quelle forme les demandes de remboursement d'impôts ont été présentées. N'étant pas elle-même contribuable britannique, elle n'a pas formulé de telles prétentions. Aucun élément ne permettrait de retenir une escroquerie de droit commun, au sens de l'art. 146 CP. La recourante rappelle les conditions plus strictes posées par la jurisprudence à l'égard des demandes d'entraide judiciaire formées pour la répression d'une escroquerie fiscale. L'Etat requérant n'aurait pas satisfait à ces exigences. En particulier, on ignorerait la société dont la comptabilité a été altérée. Les infractions de faux ne seraient pas suffisamment étayées. L'exposé présenterait également des lacunes en ce qui concerne l'astuce et le rôle respectifs des suspects.

- 5.1** Davantage qu'à la qualification juridique des faits, la recourante s'en prend à la motivation des demandes d'entraide.

Selon l'art. 14 CEEJ, la demande d'entraide doit notamment indiquer son objet et son but (ch. 1 let. b), ainsi que l'inculpation et un exposé sommaire des faits (ch. 2). Ces indications doivent permettre à l'autorité requise de s'assurer que l'acte pour lequel l'entraide est demandée est punissable selon le droit des Parties requérante et requise (art. 5 ch. 1 let. a CEEJ), qu'il ne constitue pas un délit politique ou fiscal (art. 2 al. 1 let. a CEEJ), que l'exécution de la demande n'est pas de nature à porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité, à l'ordre public ou à d'autres intérêts essentiels du pays (art. 2 let. b CEEJ), et que le principe de la proportionnalité est respecté (ATF 118 Ib 111 consid. 4b et les arrêts cités). Le droit interne (art. 28 EIMP) pose des exigences équivalentes, que l'OEIMP précise en exigeant l'indication du lieu, de la date et du mode de commission des infractions (art. 10 OEIMP).

- 5.2** Selon l'art. 3 al. 3 EIMP, la demande d'entraide est irrecevable si la procédure étrangère vise un acte qui paraît tendre à diminuer les recettes fiscales. L'entraide peut en revanche être accordée pour la répression d'une escroquerie fiscale (let. a). D'après la lettre b (entrée en vigueur le 1^{er} février

2009) de la même disposition, il peut être donné suite à une demande d'entraide au sens de toutes les parties de l'EIMP si la procédure vise une escroquerie fiscale qualifiée au sens de l'art. 14 al. 4 DPA (escroquerie fiscale en bande; v. aussi Message du Conseil fédéral du 15 juin 2007 sur la mise en oeuvre des recommandations révisées du Groupe d'action financière in FF 2007 5919 ss, p. 5928 s.; arrêt du Tribunal pénal fédéral RR.2009.48 du 17 mars 2009, consid. 1.4.2 et 4.2). Sous l'angle de la double incrimination, il convient d'examiner uniquement si les faits décrits dans la demande seraient réprimés en Suisse comme une escroquerie fiscale au sens qu'en donne le droit suisse (ATF 115 Ib 68 consid. 3c p. 81-82). Pour interpréter la notion d'escroquerie fiscale au sens de l'art. 3 al. 3 EIMP, il faut se référer à l'art. 14 al. 2 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313; applicable par renvoi de l'art. 24 al. 1 OEIMP), et non pas à l'art. 186 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11; ATF 125 II 250 consid. 3a p. 252). Cette disposition réprime celui qui, par une tromperie astucieuse, aura soustrait un montant important représentant une contribution. Il convient en outre de s'en tenir à la définition de l'escroquerie selon l'actuel art. 146 CP, et à la jurisprudence qui s'y rapporte. Il y a ainsi escroquerie à l'impôt lorsque le contribuable obtient une taxation injustement favorable, en recourant à des manœuvres frauduleuses tendant à faire naître une vision faussée de la réalité. Si 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 documents –, on peut encore envisager d'autres types de tromperie, lorsque l'intéressé recourt à des manœuvres frauduleuses ou à une mise en scène (par exemple, par la production d'une correspondance fictive, ou l'interposition d'une société de complaisance), lorsqu'il fait de fausses déclarations dont la vérification ne serait possible qu'au prix d'un effort particulier ou ne pourrait raisonnablement être exigée, ou lorsqu'il dissuade la victime de les contrôler, prévoit qu'un tel contrôle ne pourrait se faire sans grand peine ou mise sur un rapport de confiance (ATF 125 II 250 consid. 3 p. 252 et les arrêts cités). Celui qui recourt à un édifice de mensonges n'agit de manière astucieuse que si ces mensonges sont l'expression d'une rouerie particulière et se recourent d'une manière si subtile que même une victime faisant preuve d'un esprit critique se laisserait tromper.

A l'inverse, il n'y a point escroquerie lorsque la victime aurait pu se protéger elle-même en faisant preuve d'un minimum d'attention (ATF 120 IV 186 consid. 1a et les arrêts cités). L'astuce est ainsi exclue lorsque la situation dépeinte par l'auteur dans son ensemble – aussi bien que les allégations fallacieuses pour elles-mêmes – devaient raisonnablement être vérifiées et que la découverte d'un seul mensonge aurait entraîné la découverte de l'ensemble de la tromperie (pour un résumé de la jurisprudence à ce sujet,

ATF 122 IV 197 consid. 3d). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 1A.86/1998 du 7 juillet 1998, consid. 3; v. ég. TPF 2008 128). L'escroquerie fiscale se qualifie selon le droit suisse uniquement; il est donc indifférent que les agissements décrits constituent, selon le droit de l'Etat requérant, une escroquerie qualifiée ou une simple fraude fiscale.

5.3 Lorsqu'une demande est présentée pour la poursuite d'une escroquerie fiscale, la Suisse en tant qu'Etat requis déroge à la règle qui veut que l'autorité d'exécution n'a pas à se déterminer sur la réalité des faits (ATF 118 Ib 111 consid. 5b p. 121-122). Sans avoir à apporter des preuves indiscutables de la culpabilité de la personne poursuivie, l'Etat requérant doit faire état de soupçons suffisants qu'une escroquerie fiscale a été commise (ATF 125 II 250 consid. 5b p. 257; 118 Ib 111 consid. 5b p. 122). Ces exigences particulières ont pour but d'écarter le risque que soient éludées les normes excluant l'entraide en matière économique et fiscale (ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3^e éd., Berne 2009, n° 644). L'Etat requérant n'a pas à joindre nécessairement les moyens de preuve à la demande. Il suffit que celle-ci désigne ces moyens de preuve et en rende vraisemblable l'existence (v. ég. arrêt non publié du 13 octobre 1995 dans la cause I., consid. 2d, cité par ZIMMERMANN, op. cit., n° 644, note 689).

5.4 Selon l'exposé des faits joint à la demande, les auteurs de la fraude poursuivie au Royaume-Uni auraient procédé de la manière suivante: ils se seraient enrichis en formant, auprès de l'autorité fiscale, des requêtes de remboursement d'impôts sur le revenu («claims to Income Tax repayments») ou encore, en déposant auprès d'elle des demandes de crédits d'impôts injustifiées («claims to Income Tax credits») (CR p. 7, n° 1). B., C., E., L. ainsi que F. auraient agi de mèche avec D. et M. (CR p. 7, n° 2). Au cœur du système mis en place, selon la demande d'entraide, il y a un plan d'optimisation fiscale («tax mitigation scheme», CR p. 7, n° 2), lequel, comme son nom l'indique, procède d'une démarche visant à alléger la charge fiscale (cf. CR p. 11, n° 16). Lorsqu'ils souscrivaient à ce plan, les investisseurs s'engageaient à financer des travaux de recherche et de développement pour la reforestation de sites au Brésil, en Chine et dans d'autres pays (ci-après nommés projets environnementaux), au moyen de 20% de fonds propres (GBP 1,7 millions) et d'un emprunt de GBP 6,8 millions. La société H., une structure immatriculée à l'Ile de Man gérée par D. et M. (CR p. 7 ss), se présentait comme prêteur. Des *Limited Liability Partnerships* de droit anglais étaient créées sous forme d'acquisition d'une par-

ticipation au capital du groupe G. (CR p. 7, n° 1), société dont le siège social est à Londres, ayant pour administrateur C. notamment. Les fonds injectés par l'entremise des LLP étaient ensuite transférés à la société K., une BVI opérant à partir des Pays-Bas, gérée par B. et F., lesquels se chargeaient de gérer les projets de développement en investissant les fonds levés par les promoteurs du plan (CR p. 11, n° 15). Au Royaume-Uni, 38 *partnerships* «entièrement financées» (cf. CR p. 9, n° 10) auraient ainsi été créées.

Selon l'autorité requérante, les projets environnementaux en question n'auraient toutefois jamais vu le jour, à défaut d'avoir été financés (CR p. 8, n° 8). Les fonds déboursés par les investisseurs transitaient sur les comptes des sociétés H., K. et de la LLP concernée, pour revenir sur le compte de la société K. aux Pays-Bas. L'enchaînement des opérations, tel qu'il est ressorti de la documentation bancaire du compte n° 2 de la société K. à la banque N. à Rotterdam obtenue par la voie de l'entraide (CR p. 11, n° 17), laisse effectivement à penser à une manipulation des fonds (CR p. 12, n° 17). Cela donnait l'image que les LLP étaient financées (CR p. 9, n° 10), ce qui n'était pas conforme à la réalité. En fait, les investisseurs finançaient leur propre prêt (CR p. 13, n° 21, n° 22; ég. p. 11 s. n° 17). Les prêts litigieux étaient donc fictifs, privant par là même les *partnerships* des fonds nécessaires pour la mise en œuvre des actions de reboisement. A cet égard, l'autorité requérante illustre, avec indication des dates, montants et bénéficiaires (cf. Annexe A), la manière dont les fonds ont circulé entre les sociétés H., K. et la LLP concernée s'agissant de la constitution des huit premières LLP, ainsi qu'il découle de la documentation bancaire du compte de la société K. susmentionné.

En l'occurrence, selon l'état de faits fourni par l'autorité requérante et dont il n'y a pas de motif de se départir, invoquant des pertes individuelles de GBP 7,1 millions, chaque *partnership* réclamait des allègements fiscaux pour les dépenses encourues avec les projets de développement (CR p. 9, n° 11). Le «tax mitigation scheme» aurait été conçu en vue de «manipuler les investissements, et blanchir les fonds». Créées de toutes pièces, les structures de prêt, telles que présentées au paragraphe précédent, devaient donner l'apparence qu'elles subissaient des pertes, censées leur permettre d'obtenir du fisc britannique des allègements fiscaux. Ces allègements profitaient aux LLP, mais en faveur des suspects (cf. CR p. 9, n° 11). Au total, les pertes commerciales générées grâce au plan se seraient élevées à 262 millions de livres sterling (CR p. 7, n° 2), provoquant des pertes fiscales supérieures à 100 millions de livres sterling (CR p. 9, n° 11).

5.5 Les agissements décrits ont évidemment eu pour effet de soustraire au fisc des sommes qui devaient lui revenir.

Certes, le simple fait de réclamer des allègements fiscaux n'est pas constitutif d'astuce et ne réalise pas en soi une escroquerie. Les concepteurs du plan d'optimisation ont toutefois fait davantage que chercher à obtenir des économies d'impôts. Ils ont mis sur pied un stratagème propre à tromper le fisc, créant l'apparence de dépenses dont la déduction était autorisée et comptabilisant des pertes imaginaires, toutes décisions dictées par la perspective d'une taxation fiscale favorable ou à un taux préférentiel, ou encore à un remboursement indu d'impôts. Ils ont pour ce faire manipulé et impliqué des tiers, car en effet, ce sont les LLP qui faisaient valoir les soi-disant dépenses de mécénat environnemental. En exploitant cette situation dans un contexte fiscal, les concepteurs du plan d'optimisation réalisent les conditions de l'escroquerie fiscale. Car en effet, faut-il le rappeler, aucun projet de développement n'a jamais été initié. En conséquence, pour se prévaloir d'allègements, les ayants droit ont menti, tout comme ils ont fourni de fausses informations au sujet de la situation financière des LLP, étant rappelé que les allègements fiscaux profitaient aux «suspects», par l'entremise des LLP (cf. CR p. 9, n° 11). La recourante ne conteste pas que la situation financière des LLP ne pouvait être contrôlée par l'autorité.

L'enquête britannique est aussi ouverte du chef de fausse comptabilité («False Accounting»). On doit cependant convenir avec la recourante que les circonstances dans lesquelles il a été fait usage d'une fausse comptabilité auraient mérité d'être décrites de manière plus précise. Qu'à cela ne tienne en définitive, car ce défaut n'est pas de nature à justifier un refus de l'entraide. Une escroquerie fiscale selon l'art. 14 al. 2 DPA (à la différence de l'escroquerie fiscale de l'art. 186 LIFD qui n'entre cependant pas en ligne de compte, cf. supra consid. 5.2) ne doit pas nécessairement être commise en utilisant des titres faux ou falsifiés dans la mesure où d'autres cas de tromperie astucieuse doivent être considérés. Pour qu'il y ait tromperie, il faut des manoeuvres, une mise en scène, des artifices ayant pour effet de «déformer la réalité des faits» (cf. ZIMMERMANN, op. cit., n° 643). L'infraction ainsi décrite est plus large que celle de l'escroquerie fiscale de l'art. 186 LIFD qui présuppose l'usage de faux. Or in casu, le soupçon de fraude fiscale ne saurait, contrairement à l'avis de la recourante, être nié du seul fait que l'on ne sait «dans quelle circonstance il aurait été fait usage d'une fausse comptabilité». Au sens de la jurisprudence rappelée ci-dessus, l'usage de faux n'est pas le seul cas d'escroquerie fiscale. En définitive, seul est déterminant en l'espèce le point de savoir si les faits exposés dans la requête d'entraide apparaissent astucieux au point qu'il faille soupçonner une fraude fiscale au détriment de l'autorité britannique. Or tel

est bien le cas dans la présente procédure. Le procédé utilisé, dûment allégué par le «Revenue and Customs Prosecutions», apparaît comme astucieux et constitutif d'une mise en scène dépourvue de transparence destinée à tromper le fisc britannique. En Suisse, ces faits pourraient tomber sous le coup de l'art. 14 al. 2 DPA, voire de l'aggravante de la bande (art. 14 al. 4 DPA). La condition de la double incrimination est donc remplie en l'espèce.

- 5.6** Bien qu'aux fins de l'entraide, il ne soit pas nécessaire de vérifier si l'exposé des faits de la demande réalise également les éléments constitutifs d'autres infractions pénales selon le droit suisse (arrêt du Tribunal fédéral 1C_138/2007 du 17 juillet 2007, consid. 3.2), l'autorité d'exécution a, à juste titre, considéré que la condition de la double incrimination était aussi réalisée sous l'angle de l'escroquerie de droit commun au sens de l'art. 146 al. 1 CP. Même s'il n'est pas clair, sur la base de la requête, si l'Etat requérant a été appauvri du fait des agissements décrits, il n'empêche que chercher à obtenir un enrichissement illégitime pour soi-même ou pour un tiers, en induisant en erreur les autorités, en faisant valoir de manière astucieuse des prétentions fictives de remboursement d'impôt, réalise en droit suisse, les conditions de la tentative d'escroquerie selon les art. 146 et 22 CP (cf. *mutatis mutandis* TPF 2007 150; arrêt du Tribunal fédéral 1A.233/2004 du 8 novembre 2004, consid. 2.4). Il en découle que même à ce titre, l'entraide pourrait être accordée.
- 5.7** Enfin, et par surabondance, la double incrimination pourrait aussi être admise sur la base d'un second complexe de faits qui, bien qu'apparemment non poursuivi en tant que tel par les auteurs de la commission rogatoire, se conçoit dans l'enrichissement des suspects au préjudice des investisseurs (cf. CR p. 12, n° 19, p. 13 n° 22). Ces faits, s'ils s'étaient déroulés en Suisse, pourraient tomber sous le coup de l'art. 138 CP (abus de confiance), éventuellement de l'art. 146 CP (escroquerie).
- 5.8** Peu importe que la recourante, elle-même ou ses dirigeants, n'ait pas participé à l'escroquerie fiscale et qu'aucun comportement ne puisse lui être reproché. En effet, l'octroi de l'entraide n'implique pas que la personne soumise à une mesure de contrainte dans l'Etat requis soit elle-même accusée dans l'Etat requérant. Il suffit que dans cet Etat, une procédure pénale soit ouverte à l'encontre d'une personne sur laquelle pèsent des charges donnant lieu à l'entraide sous l'angle notamment de la double incrimination, et que des investigations en Suisse soient nécessaires pour les besoins de cette procédure (cf. arrêt du Tribunal fédéral 1A.218/2002 du 9 janvier 2008, consid. 3.2, cité par ZIMMERMANN, *op. cit.*, n° 575, note 191).

6.

6.1 La recourante invoque ensuite le principe de la proportionnalité en objectant que les renseignements bancaires remis à son sujet sont sans pertinence. L'argument est manifestement mal fondé. Quand bien même l'autorité d'exécution l'a indiqué par erreur comme étant le titulaire du compte n° 1 à la banque J., D. est le représentant de la société A. (act. 7) et dispose d'un droit de signature sur le compte susmentionné (act. 1.6). Or, celui-ci est l'un des principaux inculpés au Royaume-Uni. Dans ces circonstances, la recourante ne peut de bonne foi prétendre ignorer les motifs pour lesquels son compte bancaire pourrait intéresser l'autorité étrangère. Il existe bien dans le présent cas un rapport objectif entre la mesure d'entraide et les faits poursuivis, ce qui est conforme aux exigences de la jurisprudence constante en la matière (cf. ATF 129 II 462 consid. 5). Cela suffit pour admettre que la requête britannique n'est pas le prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve, étant précisé qu'au moment où la requête d'entraide a été déposée, la procédure était encore à ses prémices. L'interprétation de la demande, telle qu'opérée par le Juge d'instruction, procède d'une bonne compréhension de la démarche de l'autorité étrangère et n'est en rien critiquable. Les objections de la recourante, au demeurant superficielles, n'enlèvent pas aux renseignements à transmettre leur utilité, ne fût-ce que potentielle, pour les besoins de l'enquête étrangère.

Quand bien même il est possible que le compte de la recourante ne soit pas directement impliqué dans les faits sous enquête, les autorités pénales britanniques n'en disposent toutefois pas moins d'un intérêt à pouvoir le vérifier directement sur le vu d'informations complètes (arrêt du Tribunal fédéral 1A.270/2006 du 13 mars 2007, consid. 3.3). Comme le relèvent à juste titre le Juge d'instruction et l'OFJ, l'entraide vise non seulement à recueillir des preuves à charge, mais également à décharge (ATF 118 Ib 547 consid. 3a p. 552; é.g. arrêts du Tribunal fédéral 1A.88/2006 du 22 juin 2006, consid. 5.3 et 1A.143/2004 du 29 juin 2005, consid. 2.5).

6.2 Le principe de la proportionnalité impose aussi à l'autorité d'exécution d'effectuer un tri des documents à transmettre. En vertu de son droit d'être entendue, la personne touchée par la mesure d'entraide doit pouvoir s'opposer à la transmission de renseignements déterminés, soit qu'ils apparaissent manifestement sans rapport possible avec les faits évoqués dans la demande, soit qu'ils violent d'une autre manière le principe de la proportionnalité (ATF 116 Ib 190 consid. 5b et la jurisprudence citée). Cela n'impose pas une audition personnelle de l'intéressé, mais celui-ci doit dis-

poser d'une occasion suffisante pour faire valoir ses moyens d'opposition avant la transmission (ATF 127 II 151 consid. 5b p. 159).

Contrairement à ce que soutient la recourante, c'est à elle qu'il appartenait d'indiquer quelles pièces ne devaient pas être transmises et d'en préciser les motifs. Même lorsque le nombre de pièces saisies est important, le recourant en connaît mieux la teneur, ce qui justifie ce devoir de collaboration (ATF 126 II 258 consid. 9b/aa). En l'espèce, la recourante a disposé de maintes occasions pour présenter ses objections par devant l'autorité de céans, ce qui a satisfait à son droit d'être entendue (cf. supra consid. 3). Dans son écrit du 7 juillet 2009, Me Wehrli a simplement déclaré persister dans ses conclusions, arguant du fait que «les pièces d'exécution, non cotées, ne permettent pas d'effectuer un tri des pièces conforme à la jurisprudence, étant rappelé que l'ensemble des pièces du dossier sont sans pertinence aucune.» Si son intention était d'exercer son droit d'être entendu, il aurait fallu la traduire dans les faits. Une telle abstention donne l'impression que l'intérêt de demander la consultation des pièces d'exécution était de gagner du temps. Semblable impression est encore renforcée par le fait qu'il est vraisemblable que la recourante avait antérieurement eu connaissance de ces pièces, par le canal de la banque J., ayant elle-même joint au recours le formulaire A (act. 1.4) et un «carton de signatures» relatif au compte (act. 1.6). A tout le moins aurait-elle pu essayer de les obtenir auprès de cet institut bancaire. Ces pièces, dont le nombre n'était pas si considérable pour que dans le délai qui s'est écoulé entre la constitution de Me Wehrli le 13 mars 2009 et sa prise de position du 7 juillet 2009, elle puisse en faire une analyse un tant soit peu sérieuse, même si elles n'étaient pas numérotées. Or, une telle démonstration n'est nullement entreprise, le simple fait de répéter que les pièces sont sans pertinence n'étant pas propre à l'établir.

6.3 En conclusion, l'ensemble des documents remis par la banque présente un intérêt potentiel pour l'enquête menée dans l'Etat requérant. Le grief doit par conséquent être écarté.

7. Les frais de la procédure sont mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 63 al. 1 PA, applicable par renvoi de l'art. 30 let. b LTPF). La compétence du Tribunal pénal fédéral d'établir un tarif relatif à la détermination des émoluments judiciaires se fonde sur l'art. 15 al. 1 let. a LTPF, par renvoi de l'art. 63 al. 5 PA. L'émolument judiciaire, calculé conformément à l'art. 3 du règlement du 11 février 2004 fixant les émoluments judiciaires perçus par le Tribunal pénal fédéral (RS 173.711.32), est fixé en

l'espèce à CHF 2000.--. La différence, d'un montant de CHF 2000.--, est restituée à la recourante.

Par ces motifs, la IIe Cour des plaintes prononce:

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de CHF 2000.--, couvert par l'avance de frais acquittée, est mis à la charge de la recourante.
3. La différence, d'un montant de CHF 2000.--, est restituée à la recourante.

Bellinzone, le 31 août 2009

Au nom de la IIe Cour des plaintes
du Tribunal pénal fédéral

La présidente:

la greffière:

Distribution

- Me Olivier Wehrli, avocat,
- Juge d'instruction du canton de Genève,
- Office fédéral de la justice, Unité Entraide judiciaire,

Indication des voies de recours

Le recours contre une décision en matière d'entraide pénale internationale doit être déposé devant le Tribunal fédéral dans les 10 jours qui suivent la notification de l'expédition complète (art. 100 al. 1 et 2 let. b LTF).

Le recours n'est recevable contre une décision rendue en matière d'entraide pénale internationale que s'il a pour objet une extradition, une saisie, le transfert d'objets ou de valeurs ou la transmission de renseignements concernant le domaine secret et s'il concerne un cas particulièrement important (art. 84 al. 1 LTF). Un cas est particulièrement important notamment lorsqu'il y a des raisons de supposer que la procédure à l'étranger viole des principes fondamentaux ou comporte d'autres vices graves (art. 84 al. 2 LTF).