[AZA 0]
1A.160/2000/odi

Ie COUR DE DROIT PUBLIC
****

4 septembre 2000

Composition de la Cour: MM. les Juges Aemisegger, Président,
Féraud et Favre. Greffier: M. Kurz.

_____

Statuant sur le recours de droit administratif
formé par
C._____ SA, à Panama, représentée par Me Alec Reymond, avocat à Genève,

contre
la décision rendue le 27 mars 2000 par la Direction générale des douanes;

(entraide judiciaire à l'Espagne)
Vu les pièces du dossier d'où ressortent
les faits suivants:

A.- Le 9 juin 1998, la Direction générale des douanes (ci-après: DGD) est entrée en matière sur une demande d'entraide judiciaire formée par l'Espagne le 4 mai 1998 et son complément du 19 juin 1998, dont l'exécution lui avait été confiée le 15 mai 1998 par l'Office fédéral de la police (ci-après: OFP).

La demande d'entraide, formée par le Tribunal d'instruction 11 de Malaga, expose en substance que la société M._____ SA aurait importé frauduleusement en Espagne, en utilisant de fausses factures des sociétés A._____ SA (Espagne) et E._____ (Luxembourg), de l'huile provenant de Turquie et de Tunisie, et de l'avoir commercialisée comme produit communautaire, en évitant ainsi le paiement de la redevance d'entrée dans l'Union européenne, et en obtenant en outre indûment des subventions de la part de l'Espagne et de l'Union européenne.

Dans ses décisions d'entrée en matière, la DGD a considéré que les actes décrits pourraient constituer des escroqueries fiscales. La présence d'enquêteurs étrangers a été admise. La direction du IIIe arrondissement des douanes, à Genève, était chargée de l'exécution.

B.- Le 23 juin 1998, une perquisition a été effectuée dans les bureaux à Genève des sociétés C._____ SA (Panama) et G._____ (Genève); le directeur de ces sociétés a été interrogé. Les 7, 10 et 11 août et le 10 septembre 1998, les documents bancaires relatifs aux comptes bancaires de C._____ SA ont été saisis auprès de la Banque W._____ (Suisse) SA, de la Banque X._____ (Suisse) SA et de la Banque Y._____ SA, à Genève, ainsi que de la Banque Z._____ Lugano.

C.- Par quatre décisions de clôture du 11 juin 1999, la DGD a décidé de transmettre à l'autorité requérante les documents précités. Ces décisions ont toutefois été annulées par arrêt du Tribunal fédéral du 7 septembre 1999, C._____ SA s'étant notamment vu refuser toute consultation de la demande d'entraide et de ses annexes.

D.- La demande d'entraide fut remise en consultation le 6 décembre 1999, un délai étant fixé pour présenter des observations. C._____ SA s'opposa à toute transmission.

E.- Le 27 mars 2000, la DGD a rendu une nouvelle ordonnance de clôture, considérant que la demande faisait état d'un cas d'escroquerie fiscale. Aucune indication n'était donnée par l'autorité requérante quant à la prescription des infractions. Les investigations avaient révélé que C._____ SA était liée avec les autres sociétés impliquées.
Les pièces ne présentant qu'un lointain rapport avec la demande avaient été restituées à la société; les autres documents établissaient un lien certain avec l'enquête espagnole et n'allaient pas au-delà de l'entraide requise. Les relevés bancaires n'avaient pas à être caviardés.

F.- C._____ SA forme un recours de droit administratif contre cette dernière décision. Elle en demande l'annulation, subsidiairement le renvoi de la cause à la DGD afin qu'un inventaire des pièces à transmettre soit dressé, et que les opérations sans rapport avec l'enquête soient caviardées.

La DGD et l'OFP concluent au rejet du recours.
Considérant en droit :

1.- Le recours de droit administratif est formé en temps utile contre une décision de clôture rendue par l'autorité fédérale d'exécution (art. 80g de la loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale - EIMP, RS 351. 1). La recourante est notamment titulaire des comptes au sujet desquels la DGD envisage la transmission de renseignements; elle est par ailleurs directement touchée par les mesures de séquestre opérées en ses mains. Elle a qualité pour recourir (art. 80h let. b EIMP, art. 9a let. a OEIMP).

2.- L'Espagne et la Suisse sont toutes deux parties à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (CEEJ, RS 0.351. 1). Aux termes de cette dernière, les Parties contractantes s'engagent à s'accorder l'entraide judiciaire la plus large possible (art. 1). L'EIMP et son ordonnance d'exécution (OEIMP, RS 351. 11) s'appliquent aux questions qui ne sont pas réglées par le droit conventionnel, notamment la procédure à suivre devant les autorités suisses; le droit autonome s'applique également lorsqu'il se révèle plus favorable à l'entraide que le droit conventionnel (ATF 118 Ib 269 consid. 1a).

3.- La recourante estime que la demande d'entraide judiciaire, adressée directement par le juge d'instruction de Malaga, et non par l'entremise du Ministère espagnol de la justice, n'aurait pas été transmise dans les formes prévues à l'art. 15 al. 1 CEEJ.

Selon la jurisprudence, une violation des formalités de transmission des commissions rogatoires, en particulier le défaut d'urgence en cas de transmission directe entre autorités, ne constitue pas un défaut grave au sens de l'art. 2 let. d EIMP, susceptible d'entraîner le refus de l'entraide judiciaire (ATF 116 Ib 86 consid. 5). Point n'est dès lors besoin de rechercher si la demande d'entraide espagnole peut être qualifiée d'urgente (art. 15 al. 2 CEEJ), comme l'expose le magistrat requérant en p. 5 de la demande initiale. L'acheminement incorrect de la demande constituerait de toute façon une informalité que l'Etat requérant peut être invité à réparer, le cas échéant, conformément à l'art. 28 al. 6 EIMP. Or en l'espèce, l'OFP a demandé le 7 février 2000 que la demande d'entraide soit adressée par le Ministère espagnol de la justice; ce dernier a fait parvenir un exemplaire de la demande initiale, de sorte qu'il y a lieu de tenir l'informalité pour réparée.

4.- La recourante soutient ensuite que la demande d'entraide présenterait un état de fait incompréhensible, et que son articulation juridique serait particulièrement vague.
Selon la demande, l'huile d'olive aurait été déchargée au Portugal, mais on ne verrait pas en quoi cette manoeuvre aurait occasionné un préjudice pour l'Etat requérant et la Communauté européenne; on ne verrait pas non plus comment des subventions auraient été indûment obtenues. L'implication de C._____ SA ne reposerait sur aucun élément précis.
Le délit de contrebande ne permettrait pas l'octroi de l'entraide, l'escroquerie ne serait pas démontrée. Les délits de faux n'auraient pas été commis en Espagne, mais au Portugal; le procédé utilisé par R._____ résulterait d'un changement des lois intercommunautaires en matière de TVA.
Quant à l'obtention indue de prestations et au délit contre les finances publiques, infractions dont le texte n'était d'ailleurs pas traduit, il s'agirait de purs délits fiscaux.

a) 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'art. 10 al. 2 OEIMP précise encore en ordonnant d'indiquer le lieu, la date et le mode de commission de l'infraction.

b) Dans sa demande initiale, le magistrat requérant expose qu'un total de 14000 tonnes d'huile d'origine turque et tunisienne auraient été débarquées au Portugal entre les mois de juin 1993 et novembre 1994, et n'auraient été que partiellement dédouanées. L'huile aurait ensuite été introduite en Espagne par M._____ SA comme huile communautaire, sur la base de fausses factures des sociétés A._____ SA et E._____, permettant ainsi l'octroi de subventions de la part de l'Etat espagnol, pour le compte de la Communauté européenne, ce qui serait confirmé par les documents saisis en mains de M._____ SA. La demande fait encore état de l'implication supposée de U._____ et S._____.
Les investigations menées au Luxembourg sur commission rogatoire auraient confirmé que la société E._____ aurait été créée à seule fin de faire croire à la provenance communautaire de l'huile, par des ventes fictives. Des fausses factures de R._____ auraient été découvertes. Les infractions mentionnées dans la demande sont l'escroquerie (art. 528 du code pénal espagnol dans son ancienne version, art. 248 du nouveau code), la contrebande (art. 2 ss de la loi sur la répression de la contrebande), le faux en écriture de commerce (art. 303 et 390 de l'ancien et du nouveau code pénal), l'obtention frauduleuse de subventions (art. 350 ou 308/309 de l'ancien et du nouveau code), ainsi qu'un délit continu contre les finances publiques.

Ces indications, qui mentionnent en tout cas la période durant laquelle ont eu lieu les importations illicites, ainsi que, dans les grandes lignes, la manière de procéder, sont manifestement suffisantes au regard des exigences posées par la CEEJ. Les contestations de la recourante quant aux motifs qui ont abouti à la création des sociétés A._____ SA et E._____ constituent une argumentation à décharge, irrecevable dans le présent cadre. Quant aux affirmations concernant l'obtention frauduleuse de subventions, on comprend aisément que les prestations communautaires, dont on ignore certes le montant, ont été obtenues sur la base d'indications fictives concernant l'origine de la marchandise, ce qui est suffisant sous l'angle de la motivation de la demande. Contrairement à ce que semble soutenir la recourante, l'autorité requérante n'a pas à produire de preuves à l'appui des soupçons qu'elle allègue.

5.- La recourante invoque les art. 5 ch. 1 let. a CEEJ (double incrimination) et 3 al. 3 EIMP (irrecevabilité de la demande pour les délits fiscaux). Les infractions décrites auraient, selon elle, un caractère fiscal et douanier, et ne seraient pas constitutives d'une escroquerie fiscale selon le droit suisse. Les factures présentées à l'administration douanière ne sauraient constituer des faux car, selon la réglementation communautaire, la simple référence à une origine géographique serait "sans portée sur l'attitude de l'administration douanière quant à la détermination de l'origine de la marchandise". En outre, les factures en question n'auraient pas été utilisées en Espagne, et ne porteraient pas de mention inexacte de la provenance communautaire de l'huile.
a) Selon l'art. 5 al. 1 let. a CEEJ, applicable dans la mesure de la réserve émise par la Suisse, l'exécution d'une commission rogatoire aux fins de perquisition ou de saisie d'objets est subordonnée à la condition que l'infraction poursuivie dans l'Etat requérant soit punissable selon la loi de cet Etat et de la Partie requise. Cette réserve doit être interprétée à la lumière de l'art. 64 al. 1, première phrase, EIMP, à teneur duquel les actes d'entraide visés à l'art. 63 de la même loi, impliquant des mesures de contrainte, ne peuvent être ordonnés que si l'état de fait exposé dans la demande correspond aux éléments objectifs d'une infraction réprimée par le droit suisse. L'examen de la punissabilité selon le droit suisse comprend, par analogie avec l'art. 35 al. 2 EIMP applicable en matière d'extradition, les éléments constitutifs objectifs de l'infraction, à l'exclusion des conditions particulières du droit suisse en matière de culpabilité et de répression (ATF 124 II 184 consid. 4b p. 186-188). Il n'est ainsi pas nécessaire que les faits incriminés revêtent, dans les deux législations concernées,

la même qualification juridique, qu'ils soient soumis aux mêmes conditions de punissabilité ou passibles de peines équivalentes. Il
suffit qu'ils soient réprimés dans les deux Etats comme des délits donnant lieu ordinairement à la coopération internationale (ATF 124 II 184 consid. 4b/cc p. 188).

Par ailleurs, 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. L'EIMP ne définit pas cette notion, mais l'art. 24 al. 1 OEIMP renvoie à l'art. 14 al. 2 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313). 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 manoeuvres frauduleuses tendant à faire naître une vision faussée de la réalité.
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 (ATF 125 II 250 consid. 3 p. 252 et les arrêts cités).

b) Sur la base des faits exposés dans la demande, seuls pertinents, les infractions décrites comme obtention frauduleuse de subventions communautaires satisfont à la condition de la double incrimination. Il est en effet mentionné que les subventions auraient été versées par l'Etat espagnol sur la foi de fausses factures destinées à faire croire à la provenance communautaire de l'huile importée.
Les facturations fictives de A._____ SA et de E._____ ont par la suite été portées dans les livres de M._____ SA. Cela suffit pour la qualification d'escroquerie en matière de subventions (ATF 112 Ib 55 consid. 5). Les objections de la recourante quant à l'imprécision de certains termes figurant dans la demande (provenance "communautaire"), et à la portée des faux documents utilisés, relèvent de l'argumentation à décharge, irrecevable. Fondées sur des faux dans les titres, les infractions fiscales peuvent elles aussi être qualifiées d'escroqueries.

Le délit de contrebande est aussi réprimé en droit suisse, notamment à l'art. 76 de la loi fédérale sur les douanes (RS 631. 0), au titre du trafic prohibé (ATF 112 Ib 212). Il fait certes partie des délits douaniers pour lesquels l'entraide ne peut en principe être accordée selon l'art. 3 al. 3 EIMP. Toutefois, dès lors qu'il ne s'agit pas d'une infraction militaire, politique ou purement fiscale au sens des art. 1 al. 2 et 2 let. a CEEJ, l'entraide doit être accordée, selon la règle plus favorable du droit conventionnel (ATF 110 Ib 82 consid. 4b/bb p. 85-86). Les renseignements fournis par la Suisse pourront donc aussi être utilisés pour la répression du délit de contrebande.

6.- La recourante invoque enfin le principe de la proportionnalité. Elle soutient que la DGD aurait excédé le cadre de la demande: C._____ SA n'est pas mentionnée dans la demande d'entraide, et les pièces que l'autorité envisage de transmettre seraient - à l'exception de certaines d'entre elles - sans aucun rapport avec l'enquête menée en Espagne.
A tout le moins conviendrait-il de caviarder les quelques documents bancaires pertinents. La recourante conclut en outre à ce qu'un inventaire détaillé des pièces soit dressé.

a) Le principe de la proportionnalité empêche d'une part l'autorité requérante de demander des mesures inutiles à son enquête et, d'autre part, l'autorité d'exécution d'aller au-delà de la mission qui lui est confiée (ATF 121 II 241 consid. 3a). L'autorité suisse requise s'impose une grande retenue dans l'application de ce principe, car elle ne dispose pas des moyens qui lui permettraient de se prononcer sur l'opportunité de l'administration des preuves.
Saisi d'un recours contre une décision de transmission, le juge de l'entraide doit lui aussi se borner à examiner si les renseignements à transmettre présentent, prima facie, un rapport avec les faits motivant la demande d'entraide. Il ne doit exclure de la transmission que les documents n'ayant manifestement aucune utilité possible pour les enquêteurs étrangers (examen limité à l'utilité "potentielle", ATF 122 II 367 consid. 2c p. 371).
La jurisprudence admet qu'on peut interpréter une commission rogatoire de manière extensive, s'il apparaît

que cela correspond à la volonté de son auteur et permet de prévenir une éventuelle demande complémentaire (ATF 121 II 241 consid. 3a in fine). Il faut toutefois qu'ainsi comprise, la mission que se reconnaît l'autorité d'exécution satisfasse aux conditions posées à l'entraide judiciaire (même arrêt).

b) Dans sa demande du 4 mai 1998, le magistrat requérant sollicite notamment la saisie de tous documents en rapport avec les activités commerciales et bancaires développées avec la société E._____, M._____ SA ou toute autre société mentionnée dans l'exposé des faits, l'obtention de renseignements sur les sociétés G._____ et R._____ et, le cas échéant, perquisitionner aux sièges de ces sociétés, ainsi que toutes autres investigations qui pourraient apparaître nécessaires au gré de l'enquête. Dans son complément du 18 juin 1998, il demande la perquisition aux sièges de G._____ et L._____, afin de connaître la destination des fonds versés par M._____ SA et les relations avec R._____, ainsi que l'interrogatoire de toutes personnes susceptibles d'éclaircir ces points.

c) En l'espèce, la recourante se prétend en vain étrangère aux faits qui ont motivé la demande d'entraide.
Elle fait en effet partie du groupe S._____, auquel appartient également M._____ SA. Le 23 juin 1998, l'attaché de direction de G._____ a été entendu par l'autorité d'exécution. Il a notamment déclaré que M._____ SA était débitrice de C._____ SA, en raison de l'achat d'huile d'olive. Il a également révélé d'étroites relations entre C._____ SA et G._____. Dès lors, même si la société recourante n'est pas nommément citée par le magistrat requérant, les investigations ordonnées à son sujet restent manifestement dans le cadre de l'entraide requise.

La recourante mentionne, "à titre d'exemple", des pièces qui seraient sans rapport avec l'enquête menée en Espagne.
Les dossier n°2, 2bis et 2ter contiendraient des pièces qui, "pour la plupart", ne concerneraient en rien l'enquête espagnole. Les pièces bancaires saisies (lots n°3 à 5, 7 à 10 et 15 à 17) se rapporteraient à l'intégralité des affaires conduites régulièrement, depuis des années, par G._____ et C._____ SA. Le lot n°14 concernerait la correspondance personnelle de S._____ avec des banques italiennes. Le lot n°18 contiendrait la comptabilité de G._____. Le lot n°12 contiendrait des contrats sans rapport avec l'enquête, de même que les lots n°1 et 11, qui ne contiendraient que "quelques maigres indications" susceptibles d'intéresser le magistrat requérant.

La recourante se contente d'affirmations générales, alors qu'il lui appartient de démontrer que les documents saisis sont dépourvus de toute utilité et, d'autre part, en quoi consiste son intérêt au maintien du secret. Or, a priori, les documents concernant les livraisons d'huile auxquelles C._____ SA et G._____ ont participé, ainsi que les documents relatifs au financement de ces opérations, apparaissent utiles à l'enquête menée en Espagne. Les arguments généraux de la recourante ne permettent en tout cas pas d'affirmer le contraire. Pour le surplus, l'autorité intimée n'a pas méconnu le principe de la proportionnalité puisqu'elle a restitué les pièces qui lui ont paru n'avoir pas de rapport possible avec la procédure espagnole. S'agissant par ailleurs du caviardage requis par la recourante, celle-ci n'indique pas en quoi il pourrait consister.

d) Quant aux conclusions concernant l'établissement d'un inventaire détaillé, elles ne sont guère motivées. La recourante ne conteste pas qu'elle a eu l'occasion de consulter l'ensemble de ces pièces, ce qui, du point de vue de son droit d'être entendue, est suffisant.
7.- Sur le vu de ce qui précède, le recours de droit administratif doit être rejeté. Un émolument judiciaire est mis à la charge de la recourante qui succombe, conformément à l'art. 156 al. 1 OJ.

Par ces motifs,

le Tribunal fédéral :

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge de la recourante un émolument judiciaire de 5000 fr.

3. Communique le présent arrêt en copie au mandataire de la recourante, à la Direction générale des douanes et à l'Office fédéral de justice (Entraide judiciaire internationale).

_____

Lausanne, le 4 septembre 2000 KUR

Au nom de la Ie Cour de droit public
du TRIBUNAL FEDERAL SUISSE:
Le Président,

Le Greffier,