[AZA 0]

1A.133/2000

Ie COUR DE DROIT PUBLIC
****

24 mai 2000

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

_____

Statuant sur le recours de droit administratif
formé par
E._____, représenté par Me Ralph Schlosser, avocat à Lausanne,

contre
l'ordonnance rendue le 2 mars 2000 par la Chambre d'accusation du canton de Genève;

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

A.- Le 23 décembre 1997, le Ministère public près le Tribunal de grande instance de Francfort-sur-le-Main a adressé à la Suisse une demande d'entraide judiciaire pour les besoins d'une enquête dirigée contre A._____ et d'autres ressortissants allemands, connus ou non, pour fraude fiscale et complicité de fraude fiscale. La demande, qui comporte quelque quarante pages, expose en substance ce qui suit. La société C._____, fondée par A._____ en 1987, disposait de comptes globaux auprès de banques allemandes, notamment la banque X._____, ce qui lui permettait d'intervenir pour le compte de ses clients investisseurs sans que l'identité de ces derniers n'apparaisse. Les mouvements de fonds avaient lieu en espèces, par virements postaux, ou en utilisant des quittances signées en blanc par A._____. Des gains très importants auraient été réalisés - la demande évoque des délits d'initiés -, et soustraits au fisc allemand, soit en tout cas 20 à 30 millions de marks depuis 1987. Une filiale de C._____ aurait par la suite été créée à Gibraltar (ci-après: C._____ Gibraltar) pour réaliser le même genre d'opérations en évitant le paiement des droits de timbre.
L'autorité requérante demande une perquisition dans les bureaux de C._____ et au domicile de A._____, ainsi que l'interrogatoire de ce dernier et de L._____, employé de C._____.

La demande a été transmise par l'Office fédéral de la police (OFP) au Juge d'instruction du canton de Genève.

B.- Le 17 septembre 1998, le juge d'instruction est entré en matière, en considérant notamment que, selon un avis du 14 mai 1998 de l'Administration fédérale des contributions (AFC), la commission d'une escroquerie fiscale n'était pas exclue, et que les faits décrits pouvaient en outre correspondre, en droit suisse, à des faux dans les titres, des délits d'initiés et du blanchiment d'argent. Il a procédé aux perquisitions et auditions requises. Ont notamment été saisis les documents relatifs aux comptes xxx/yyy, détenus auprès de C._____ respectivement par les sociétés panaméennes I._____ et W._____.

Par ordonnance du 2 décembre 1998, il a toutefois refusé la transmission de ces renseignements, aux motifs qu'il n'existait pas d'indice de blanchiment d'argent, de délit d'initié ou d'escroquerie fiscale dans le cadre de l'activité de C._____. En particulier, aucun faux dans les titres n'avait été commis.

Sur recours de l'OFP, cette décision a été annulée par la Chambre d'accusation du canton de Genève, le 9

juin 1999: la double incrimination devait être examinée de manière abstraite, sans avoir à rechercher la culpabilité des personnes poursuivies.

C.- Par ordonnance du 23 août 1999, le juge d'instruction a prononcé la clôture de la procédure d'entraide et la transmission des documents recueillis, soit un rapport de police du 3 novembre 1998, les procès-verbaux d'audition de A._____ et L._____, et les documents d'ouverture de comptes saisis dans les coffres de C._____ auprès de la Banque cantonale de Genève, parmi lesquels les comptes xxx/yyy.

D.- Par ordonnance du 3 mars 2000, la Chambre d'accusation a confirmé cette décision, sur recours de W._____ et de son ayant droit E._____. W._____ ayant été dissoute en 1996, on ignorait s'il s'agissait de la même entité que la société titulaire du compte zzz et si E._____ en avait repris les droits après liquidation, de sorte que la recevabilité du recours était douteuse. La Chambre d'accusation a ensuite considéré que la demande d'entraide était suffisamment précise pour juger de son admissibilité. Même s'il n'était pas fait allusion à l'usage de faux documents, l'escroquerie fiscale pouvait être retenue car les prévenus auraient mis sur pied une machination frauduleuse (par le recours à une société fiduciaire étrangère et à des comptes globaux, ainsi que l'usage de quittances en blanc et le caviardage de certains justificatifs afin d'occulter leurs auteurs) dans le but de tromper le fisc allemand. L'art. 65 al. 3 EIMP (entraide à décharge) n'était pas applicable puisqu'il n'existait pas de motif d'irrecevabilité. Enfin, rien ne permettait de penser que la demande tendait aussi à la poursuite de délits d'initiés, l'entraide pouvant de toute façon aussi être accordée pour ce délit.

E.- E._____ forme un recours de droit administratif contre cette dernière ordonnance, dont il demande l'annulation, ainsi que le refus de l'entraide judiciaire.

La Chambre d'accusation se réfère aux considérants de son ordonnance. Le juge d'instruction a renoncé à se déterminer.
L'OFP conclut à l'admission du recours dans la mesure où il est recevable, en relevant que par arrêt du 12 avril 2000, le Tribunal fédéral a déjà admis un recours formé dans le cadre de la même demande d'entraide.

Considérant en droit :

1.- a) Le recours de droit administratif est formé en temps utile contre une décision de clôture confirmée par l'autorité cantonale de dernière instance (art. 80f al. 1 de la loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale - EIMP, RS 351. 1).

b) Le recourant n'est pas titulaire des comptes dont le juge d'instruction envisage de transmettre la documentation d'ouverture; il n'en est que l'ayant droit, ce qui ne suffit en principe pas pour se voir reconnaître la qualité pour agir. A titre exceptionnel toutefois, la jurisprudence reconnaît cette qualité à l'ayant droit d'une société qui, dissoute, n'est plus à même d'agir elle-même ou par l'entremise de ses liquidateurs (ATF 123 II 153 consid. 2 p. 156).
Tel est le cas en l'espèce. Il ressort de l'interrogatoire de A._____ que le titulaire des comptes xxx/yyy est une société du même nom appartenant à E._____. La société ayant été liquidée depuis plusieurs années, il convient de reconnaître au recourant la qualité pour recourir, en tout cas pour ce qui concerne la transmission de la documentation bancaire. Il ne peut en revanche s'opposer à la transmission des dépositions de témoins que dans la mesure où les renseignements qu'elles contiennent équivalent à la transmission de documents bancaires relatifs à ses comptes (ATF 124 II 180 consid. 2 p. 182).

En l'espèce, les témoins se sont exprimés sur la situation et les activités générales de C._____, renseignements qui ne concernent pas le recourant, ni sa société. Dans sa déposition, du 20 octobre 1998, A._____ a précisé que le compte xxx/yyy était détenu par une société appartenant au recourant (p. 4, ch. 4 de la deuxième liste).
En revanche, la déposition de L._____, du 21 octobre 1998, ne contient rien à ce propos. Quant au rapport de police du 3 novembre 1998, il résume les déclarations de A._____ et L._____, et ne révèle rien au sujet du recourant ou de sa société.

2.- Le recourant reprend l'argumentation soumise à la cour cantonale. Il soutient que la condition de la double incrimination ne serait pas réalisée, car l'utilisation de comptes globaux, telle que décrite dans la demande, ne serait constitutive d'escroquerie ni en droit suisse ni en droit allemand. Les retraits d'argent comptant et l'utilisation de sociétés étrangères seraient également irrelevants de ce point de vue. L'art. 63 al. 5 EIMP, qui permet d'accorder l'entraide à décharge nonobstant des motifs d'irrecevabilité, serait inapplicable, en tout cas à l'égard du recourant.

3.- Par arrêt du 12 avril 2000, le Tribunal fédéral a déjà admis un recours de droit administratif formé dans le cadre de la même demande d'entraide judiciaire, en considérant que les faits décrits ne pouvaient être qualifiés d'escroquerie fiscale. Les considérants de cet arrêt sont repris ci-dessous, et conduisent à l'admission partielle du présent recours.

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. Lorsque l'acte poursuivi est une escroquerie fiscale, la jurisprudence n'exige pas non plus une preuve stricte de l'état de fait; il suffit qu'existent des soupçons suffisamment justifiés, afin d'éviter que l'autorité requérante invoque une telle infraction pour se procurer des preuves destinées à la poursuite d'autres délits fiscaux pour lesquels la Suisse n'accorde pas l'entraide (art. 3 al. 3 EIMP, art. 2 let. a CEEJ; ATF 115 Ib 68 consid. 3b/bb). Dans tous les cas, l'autorité requérante n'a pas à prouver les faits qu'elle avance.

b) 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. 0).
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. 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 manoeuvres frauduleuses ou à une mise en scène (par exemple, par la production d'une 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 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 recoupent 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 révélation 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 non publié du 8 juillet 1998 dans la cause M., consid. 3).

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.

c) En l'espèce, l'autorité requérante expose que C._____ serait spécialisée dans le commerce de titres et valeurs; elle agirait fiduciairement pour ses clients. Elle aurait réalisé d'importants bénéfices grâce à des délits d'initiés. On cherche toutefois en vain une quelconque indication quant à ces délits. Les clients disposaient d'un compte de référence auprès de C._____, et cette société possédait des comptes globaux auprès d'établissements bancaires en Allemagne, préservant ainsi l'anonymat des investisseurs.
C._____ (Gibraltar) aurait été créée en 1990, pour effectuer de semblables opérations en évitant le paiement des droits de timbre en Suisse. La demande mentionne les différentes références de clients, qui se recoupent pour partie entre les sociétés de Genève et de Gibraltar. De très importants mouvements de fonds auraient eu lieu entre les deux sociétés, soit plus de 100 millions de marks de 1990 à 1992.
A._____ disposait de complicités au sein même des banques impliquées, soit en particulier de Christian Recker, employé à la banque X._____, qui détenait des quittances en blanc signées par A._____ pour permettre des retraits en son absence. Les échanges d'espèces avaient lieu à Francfort, à la bourse ou dans un hôtel. Les mouvements de fonds et les bénéfices réalisés auraient ainsi été occultés aux autorités fiscales allemandes, ainsi qu'aux autorités de surveillance bancaires et boursières. La demande mentionne enfin un cas d'escroquerie commise par M._____, qui aurait remis des tableaux à un établissement de Zurich en garantie d'un prêt, alors que les tableaux étaient sous réserve de propriété.
A._____ aurait partiellement financé l'achat des tableaux.

d) Le 7 avril 1998, l'AFC a produit un avis selon lequel il y aurait un soupçon suffisant d'escroquerie fiscale.
Même s'il n'était pas fait état d'usage de faux documents, l'astuce ne serait pas exclue, compte tenu du rôle d'intermédiaire actif tenu en Allemagne par A._____, lequel ne se contentait pas de recevoir passivement les fonds en Suisse.

e) Cette dernière opinion ne peut être partagée. On ne voit pas en effet, sur le vu de l'exposé de l'autorité requérante, en quoi consisterait la tromperie astucieuse. Comme le relève la cour cantonale, il n'est pas fait mention de l'usage de documents faux ou falsifiés. Les quittances signées en blanc par A._____ n'en sont pas moins des documents authentiques. L'identité de certains opérateurs a été effacée sur certains justificatifs, mais cela ne pouvait avoir un effet de tromperie puisque le caviardage était évident.
Comme le relèvent les recourants, le simple fait de recourir à un compte global, détenu par une société fiduciaire, et d'y effectuer des opérations pour le compte d'investisseurs anonymes, ne saurait constituer un échafaudage particulièrement sophistiqué et, partant, une tromperie astucieuse (cf. arrêt non publié précité du 8 juillet 1998).

En définitive, on ne se trouve pas en présence d'un édifice de mensonges qui ne pourrait être découvert qu'au prix d'efforts particuliers. Les personnes poursuivies semblent certes avoir bénéficié de complicités à l'intérieur des établissements bancaires, permettant aux investisseurs de demeurer anonymes. Il n'est toutefois fait nulle mention d'un comportement particulièrement astucieux, ni même de falsifications de documents internes à la banque. Certes, A._____ ne s'est pas contenté de recevoir les fonds en Suisse, mais a aussi eu un rôle actif en Allemagne. On ne peut toutefois en déduire une astuce particulière à l'égard du fisc allemand, car son activité se limitait apparemment à des retraits en espèces ou à des virements postaux.

Quant à l'escroquerie commise par M._____ aux dépens d'un établissement zurichois, la demande se borne à affirmer que des tableaux auraient été donnés en garantie d'un prêt alors que, contrairement aux affirmations de l'inculpé, ils étaient sous réserve de propriété. Sur ce point également, il n'est pas fait état de l'usage de faux documents, ou d'un stratagème particulier qui pourrait correspondre à une escroquerie.

Par conséquent, s'il y a certainement eu fraude fiscale de la part des personnes mises en cause, les agissements décrits dans la demande d'entraide ne peuvent être qualifiés d'escroquerie fiscale. L'entraide doit, par conséquent, être refusée, en ce qui concerne le recourant, en application des art. 2 let. a CEEJ et 3 al. 3 EIMP, sans qu'il y ait à s'interroger sur l'application de l'art. 63 al. 5 EIMP.

4.- Sur le vu de ce qui précède, le recours de droit administratif doit être admis, dans la mesure où il est recevable.
L'ordonnance attaquée doit par conséquent être annulée en tant qu'elle autorise la transmission des documents relatifs aux comptes xxx/yyy, ainsi que du procès-verbal d'audition de A._____ du 20 octobre 1998, dans la mesure où il est fait mention de l'identité du recourant. Le recourant, qui obtient partiellement gain de cause, a droit à l'allocation de dépens, à la charge du canton de Genève. Conformément à l'art. 156 al. 2 OJ, il n'est pas perçu d'émolument judiciaire.

Par ces motifs,

le Tribunal fédéral :

1. Admet le recours dans la mesure où il est recevable, et annule la décision attaquée en tant qu'elle autorise la transmission des documents relatifs aux comptes xxx/yyy; ordonne au surplus le caviardage du ch. 4, deuxième liste, p. 4 du procès-verbal d'audition A._____ du 20 octobre 1998.

2. Alloue au recourant une indemnité de dépens de 2000 fr., à la charge du canton de Genève.

3. Dit qu'il n'est pas perçu d'émolument judiciaire.
4. Communique le présent arrêt en copie au mandataire du recourant, au Juge d'instruction et à la Chambre d'accusation du canton de Genève, ainsi qu'à l'Office fédéral de la police (B 110 308).

_____
Lausanne, le 24 mai 2000 KUR/col

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

Le Greffier,