



Arrêt du 16 septembre 2016
Cour des plaintes

Composition

Les juges pénaux fédéraux Tito Ponti, juge
président, Giorgio Bomio et Nathalie Zufferey
Francioli,
le greffier David Bouverat

Parties

1. A.,
2. B.,
3. C. SA,
tous trois représentés par Mes Jean-Marc Carnicé et
Clément Emery, avocats,
recourants

contre

OFFICE FÉDÉRAL DE LA JUSTICE, UNITÉ
ENTRAIDE JUDICIAIRE,
partie adverse

Objet

Entraide judiciaire internationale en matière pénale à
l'Espagne

Extension du principe de spécialité (art. 67 al. 2
EIMP)

Faits:

- A.** Le Tribunal central d'instruction n° 5 de l'Audiencia Nacional de Madrid/E (ci-après: l'autorité requérante) a ouvert une instruction préliminaire, notamment contre D., pour des faits assimilables en droit suisse aux infractions de faux dans les titres (art. 251 du Code pénal, CP; RS 311), de blanchiment d'argent (art. 305^{bis} CP) et de corruption (art. 322^{ter} CP). Par le biais d'une demande d'entraide judiciaire du 2 mars 2009 suivie de nombreuses requêtes complémentaires, l'autorité espagnole a notamment requis la production d'informations bancaires concernant directement ou indirectement le dénommé A., homme politique espagnol soupçonné d'avoir perçu des sommes directement de la part de D.
- B.** A l'issue des procédures d'entraide précitées, dont l'exécution avait été déléguée au Ministère public de la Confédération (ci-après: MPC), l'Office fédéral de la justice (ci-après: OFJ) a transmis aux autorités espagnoles, sous réserve du principe de la spécialité, la documentation bancaire requise en son temps par l'Espagne. L'inventaire de la documentation déjà transmise dans le cadre des précédentes procédures d'entraide figure en première page de l'acte attaqué (act. 1.1).
- C.** Par un 41^{ème} complément de commission rogatoire du 2 avril 2014, l'autorité requérante a sollicité des autorités suisses leur consentement à l'utilisation de la documentation bancaire précitée aux fins de la poursuite de "délits contre l'administration publique – corruption, prévarication et détournement de fonds –, de faux en document commercial et blanchiment de capitaux, ainsi que de nombreux délits contre le trésor public", infractions de nature fiscale (act. 1.22).
- D.** Dans un courrier du 8 avril 2014, l'OFJ a répondu que l'usage de ladite documentation était interdit s'agissant de la poursuite d'infractions qualifiées en droit suisse de fiscales mais autorisé après consentement préalable pour des actes relevant, selon ce même droit, de l'escroquerie fiscale (act. 1.23).
- E.** Par décision du 14 avril 2014, l'OFJ a informé les autorités espagnoles que les faits exposés dans le 41^{ème} complément de commission rogatoire du 2 avril précédent pouvaient être qualifiés en droit suisse d'escroquerie fiscale et a accédé à leur requête (act. 1.24).

- F. En date du 26 mai 2014, A. et C. SA ont entrepris la décision de l'OFJ du 14 avril 2014 et demandé l'effet suspensif.
- G. Par arrêt du 14 novembre 2014 (RR.2014.165-166), la Cour de céans a admis le recours précité au motif que le droit d'être entendus de ces derniers, sous la forme d'une motivation insuffisante, avait été violé. Le dossier a été renvoyé à l'OFJ pour nouvelle décision.
- H. Les 4 décembre 2014 (act. 1.29) et 16 avril 2015 (*in* act. 1.1), l'autorité requérante a adressé à l'OFJ respectivement un 48^{ème} et un 51^{ème} complément de commission rogatoire (ce dernier ayant lui-même été complété le 5 octobre 2015; act. 1.37) tendant à l'utilisation de ladite documentation bancaire pour la poursuite de délits contre le Trésor public.
- I. Par décision du 29 juin 2016, l'OFJ a (1) [a]dm[is], au sens des considérants, la demande des autorités espagnoles du 16 avril 2015, complétée le 5 octobre 2015, (2) [a]utorisé l'utilisation de la documentation transmise précédemment aux autorités espagnoles dans la présente procédure d'entraide pour la poursuite du chef de délits contre le Trésor public au sens de la présente décision et (3) [d]it que l'extension de l'utilisation de ladite documentation se réfère exclusivement aux faits présentés dans la commission rogatoire du 16 avril 2015, complétée le 5 octobre 2015 et ce pour fraude fiscale au sens de la présente décision, à l'exclusion de toute autre utilisation en matière fiscale, en particulier en matière d'évasion fiscale (act. 1.39 et 1.1).
- J. Le 2 août 2016, au moyen d'un mémoire conjoint présenté par l'intermédiaire de leurs conseils, A., C. SA et B. ont interjeté recours par devant le Tribunal pénal fédéral contre la décision de l'OFJ du 29 juin 2016 (act. 1.1).

En substance, les recourants se plaignent d'une violation du droit d'être entendus sous différents aspects (droit de consulter le dossier, droit à une décision suffisamment motivée); ils contestent la réalisation de la condition de la double incrimination sous l'angle de l'escroquerie fiscale et ils s'insurgent contre la violation de la réserve de la spécialité de la part de l'Espagne. Au préalable, les recourants concluent à ce qu'ils soient autorisés à consulter le dossier de la procédure en mains de l'OFJ.

A titre principal, ils concluent à l'admission du recours et à l'annulation de la décision attaquée. Plus concrètement ils concluent à ce que la Cour de céans constate que les faits exposés dans la requête ne sont pas constitutifs d'escroquerie fiscale, à ce que les frais soient mis à la charge de l'Etat et à ce qu'une indemnité à titre de dépens leur soit allouée.

A titre subsidiaire, ils demandent que la cause soit renvoyée à l'OFJ pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

A titre plus subsidiaire, ils concluent:

- à ce qu'il soit dit et constaté que l'autorité requérante est uniquement autorisée à utiliser les pièces transmises pour la poursuite d'éventuelles escroqueries fiscales au sens du droit suisse commises par A. grâce à l'utilisation de fausses factures, mais en aucun cas pour d'autres faits;
- à ce qu'il soit dit et constaté que l'autorité requérante est uniquement autorisée à utiliser les pièces transmises pour la poursuite d'éventuelles escroqueries fiscales au sens du droit suisse commises par A. par la présentation des déclarations fiscales au nom de C. SA et E. SA, mais en aucun cas pour d'autres faits;
- à ce qu'il soit dit et constaté que l'autorité requérante est uniquement autorisée à utiliser les pièces transmises pour la poursuite d'éventuelles escroqueries fiscales au sens du droit suisse commises par A. par la déclaration de revenus sous forme de vente d'œuvres d'art, l'utilisation de la documentation étant limitée aux montants qui auraient été soustraits au fisc espagnol par A. grâce à l'utilisation de fausses factures, mais en aucun cas pour d'autres faits.

- K.** Les recourants se sont acquittés de l'avance de frais dans le délai imparti par la Cour de céans.

- L.** Invité à présenter les observations au recours, l'OFJ a conclu à la confirmation de la décision attaquée et au rejet de celui-ci dans la mesure de sa recevabilité, sous suite de frais.

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.
 - 1.1 La Confédération suisse et le Royaume d'Espagne sont tous deux parties à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (CEEJ; RS 0.351.1). Les art. 48 ss de la Convention d'application de l'Accord Schengen du 14 juin 1985 (CAAS; n° CELEX 42000A0922(02); Journal officiel de l'Union européenne L 239 du 22 septembre 2000, p. 19 à 62) s'appliquent également à l'entraide pénale entre ces deux Etats. Peut également s'appliquer en l'occurrence la Convention 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). Les dispositions de ces traités l'emportent sur le droit autonome qui régit la matière, soit la loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale du 20 mars 1981 (EIMP; RS 351.1) et son ordonnance d'exécution du 24 février 1982 (OEIMP; RS 351.11). Le droit interne reste toutefois applicable aux questions non réglées, explicitement ou implicitement, par le traité et lorsqu'il est plus favorable à l'entraide (ATF 137 IV 33 consid. 2.2.2; 136 IV 82 consid. 3.1; arrêt du Tribunal pénal fédéral RR.2010.9 du 15 avril 2010, consid. 1.3), ce qui est valable aussi dans le rapport entre elles des normes internationales (cf. art. 48 ch. 2 CAAS et 39 ch. 2 CBI). L'application de la norme la plus favorable doit avoir lieu dans le respect des droits fondamentaux (ATF 135 IV 212 consid. 2.3; 123 II 595 consid. 7c).
 - 1.2 Aux termes de l'art. 25 al. 1 EIMP, les décisions rendues en première instance par les autorités cantonales et fédérales peuvent, sauf exceptions n'entrant pas en considération ici, directement faire l'objet d'un recours devant la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral. L'acte querellé appartient à cette catégorie, de sorte que la Cour de céans est compétente pour connaître du présent litige.
 - 1.3 Selon l'art. 80^h let. b EIMP, la qualité pour agir contre une mesure d'entraide judiciaire est reconnue à celui qui est personnellement et directement touché par cette mesure. La personne visée par la procédure pénale étrangère peut recourir aux mêmes conditions (art. 21 al. 3 EIMP). Aux termes de l'art. 9a let. a OEIMP, est notamment réputé personnellement et directement touché au sens des dispositions légales précitées, en cas d'informations sur un compte, le titulaire du compte dont les documents font l'objet de la décision. Les recourants, qui en l'occurrence appartiennent à cette dernière catégorie de personnes (cf. let. B et C.), ont qualité pour recourir.
 - 1.4 Dès lors que l'acte entrepris autorise l'autorité requérante à utiliser, pour réprimer des faits constitutifs en droit suisse de fraude fiscale, des

documents déjà transmis, il doit être assimilé à une décision de clôture au sens de l'art. 80d EIMP. Partant, le délai de recours est de 30 jours dès la communication écrite de cet acte (art. 80k EIMP).

1.5 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu d'entrer en matière.

2. Dans un premier grief d'ordre formel, les recourants reprochent à l'OFJ une violation de leur droit d'être entendus sous divers aspects. Ils se plaignent tout d'abord de n'avoir pas eu un accès complet au dossier, notamment au 48^{ème} complément d'entraide, qui ne leur a pas été communiqué. Ils prétendent ensuite que l'autorité précédente aurait omis de prendre position sur certains de leurs arguments et motivé de manière insuffisante l'acte attaqué. L'autorité précédente aurait par ailleurs fait preuve d'arbitraire, dans la mesure où elle aurait omis d'examiner l'ordonnance préliminaire du Tribunal central d'instruction n° 5 de Madrid du 26 novembre 2014 (ci-après: ordonnance préliminaire espagnole) annexée au 48^{ème} complément d'entraide (act. 1.30).

2.1

2.1.1 Le droit d'être entendu, ancré à l'art. 29 al. 2 Cst., garantit au particulier le droit de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 138 V 125, consid. 2.1; ATF 129 I 85 consid. 4.1; 129 II 497 consid. 2.2; 127 I 54 consid. 2b p. 56, et les arrêts cités; arrêts du Tribunal pénal fédéral RR.2011.29 du 9 août 2011, consid. 3.1; RR.2009.294 du 7 octobre 2009, consid. 3.1.1; ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4^{ème} éd., Berne 2014, n° 472). Dans le domaine de "la petite entraide", le droit d'être entendu est notamment mis en œuvre par l'art. 80b EIMP, qui permet à l'ayant droit de participer à la procédure et de consulter le dossier si la sauvegarde de ses intérêts l'exige. Cet article consacre ainsi le droit d'être entendu de l'intéressé quant à la consultation des pièces du dossier le concernant. Il lui permet, à moins que certains intérêts ne s'y opposent, de consulter le dossier de la procédure, soit essentiellement la demande d'entraide et les pièces annexées, puisque c'est sur la base de ces documents que se déterminent l'admissibilité et la mesure de l'entraide requise (arrêt du Tribunal fédéral 1A.94/2001 du 25 juin 2001, consid. 2a-b; arrêt du Tribunal pénal fédéral RR.2015.154 du 23 décembre 2015, consid. 2.3.1).

2.1.2 Le droit d'être entendu comprend également le devoir, pour l'autorité, de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester

utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Pour répondre à ces exigences, l'autorité doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 138 IV 81 consid. 2.2 p. 84; 134 I 83 consid. 4.1 et les références citées). La motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêts du Tribunal fédéral 2C_23/2009 du 25 mai 2009 consid. 3.1, publié in RDAF 2009 II p. 434; 5A_878/2012 du 26 août 2013 consid. 3.1; 1C_246/2013 du 4 juin 2013 consid. 2.1).

2.1.3 En cas de violation du droit d'être entendu par l'autorité d'exécution, la procédure de recours devant la Cour des plaintes en permet en principe la réparation étant donné que celle-ci dispose, à l'instar de l'autorité précédente, d'un plein pouvoir de cognition (TPF 2008 172 consid. 2.3). En matière d'entraide internationale, une telle réparation entre en ligne de compte afin de respecter les principes de célérité et d'économie procédurale. La jurisprudence a toutefois fixé des limites au-delà desquelles la violation du droit d'être entendu ne peut plus être réparée. Tel est le cas lorsque l'autorité méconnaît systématiquement la portée du droit d'être entendu, se défaussant par là même sur l'autorité de recours (arrêts du Tribunal pénal fédéral RR.2015.278 du 16 décembre 2015, consid. 2.1.3; RR.2015.139 du 16 octobre 2015, consid. 2.5, ZIMMERMANN, *op. cit.*, n° 472).

2.1.4 En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il y a arbitraire lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (ATF 140 III 264 consid. 2.3).

2.2 Dans le cas d'espèce, il ressort du dossier que le conseil des recourants a eu accès aux pièces sur lesquelles se fonde la décision de l'OFJ du 29 juin 2016, à savoir la requête d'entraide du 16 avril 2015 et le complément du 5 octobre 2015 par lequel l'autorité requérante précisait sur quelle documentation bancaire déjà transmise portait la demande d'extension de la spécialité (act. 1.1). En procédant de la sorte, l'autorité d'exécution s'en est tenue à une stricte application de la jurisprudence précitée (*supra* consid. 2.1.1). De ce point de vue, un tel procédé est partant exempt de critique.

2.3 Il s'ensuit par conséquent que les critiques des recourants relatives à la non communication du 48^{ème} complément d'entraide, complément qui aurait été remplacé par le 51^{ème} complément, c'est-à-dire la requête d'entraide du

16 avril 2015 objet de la présente procédure, pour se plaindre d'une violation du droit d'être entendus tombent à faux. Cela est d'autant plus évident que la décision attaquée, on l'a vu, se fonde exclusivement sur le 51^{ème} complément. On ne saurait pas non plus critiquer l'OFJ pour avoir invité l'autorité requérante à compléter sa requête sans que les courriers internes entre les autorités requérante et requise ne soient automatiquement communiqués aux parties, cela d'autant moins qu'ils n'ont pas servi à fonder la décision attaquée. Quoi qu'il en soit, même en voulant admettre une violation du droit d'être entendu, celle-ci serait en tous les cas réparée dans le cadre de la présente procédure de recours. En effet, les recourants ont obtenu en Espagne tous les documents qu'ils n'ont pas reçus de l'OFJ. Ils ont ainsi eu tout loisir de les produire dans le cadre du présent recours et de s'en inspirer afin d'étayer leurs griefs.

2.4 Les recourants soutiennent encore que le 51^{ème} complément du 16 avril 2015 n'apporte pas d'éléments nouveaux par rapport aux faits décrits dans le 48^{ème} complément du 4 décembre 2014 (act. 1.29) et l'ordonnance préliminaire espagnole annexée (act. 1.30). Eu égard à cette analogie de contenus, ils critiquent la contradiction de l'OFJ consistant, d'une part, à demander des compléments à l'autorité requérante au sujet du premier afin de pouvoir apprécier les conditions de l'escroquerie fiscale et, d'autre part, l'admission de cette condition dans le cas du dernier complément. Contrairement à l'avis des recourants, l'OFJ n'est pas pourtant tombé dans l'arbitraire en demandant à l'autorité requérante de préciser les faits. Cela est d'autant plus compréhensible vu le caractère très volumineux de l'ordonnance préliminaire produite en annexe du 48^{ème} complément. Dans le 51^{ème} complément, l'Etat requérant a exposé pour la première fois de manière résumée et prégnante quels comportements précis et constitutifs en droit espagnol d'infraction fiscale auraient été adoptés par les prévenus. Il ressort en outre de ce document que les agissements des prévenus avaient pour but d'éluider l'impôt, alors que l'OFJ pensait sur la base du 48^{ème} complément que ces agissements relevaient uniquement de la corruption et du blanchiment d'argent (act. 1.31). Cet office a donc considéré à bon droit que le 51^{ème} complément contenait des éléments nouveaux permettant de statuer sur la demande d'extension.

2.5 En substance, la partie adverse a estimé que l'Etat requérant était habilité à utiliser ces moyens de preuve, considérant que les investigations menées du chef de délits contre le Trésor public en Espagne portaient sur des faits constitutifs en droit suisse d'escroquerie fiscale. Bien que relativement sommaire et parfois implicite, la motivation de l'acte attaqué permettait certainement aux recourants de comprendre la position de l'OFJ sur ce point. Preuve en est que ceux-ci ont été en mesure de développer valablement

leurs griefs à cet égard, ainsi que nous le verrons (*infra* consid. 3 et 4). De plus, même à considérer qu'il s'agit là d'une violation du droit d'être entendu, celle-ci serait réparée dès lors que la Cour de céans dispose d'un plein pouvoir de cognition (*v. supra* consid. 2.1.3).

2.6 Sur le vu de ce qui précède, les griefs concluant à la violation du droit d'être entendu ainsi que d'arbitraire doivent être rejetés.

2.7 Il s'ensuit que la demande préalable des recourants tendant à l'accès au dossier en mains de l'OFJ doit également être rejetée.

3. Dans un deuxième grief, les recourants contestent la réalisation de la condition de la double punissabilité. Les faits décrits dans la requête espagnole ne pourraient pas, selon eux, être qualifiés d'escroquerie fiscale. En résumé, il est tout d'abord contesté que la réception par A. de la part de D. de commissions occultes en nature soit une escroquerie fiscale (point. 1, p. 26 ss, act. 1). Le statut d'ayant droit économique de A. est contesté sur E. SA et il est soutenu que le fait pour A. d'avoir déposé de l'argent sur des comptes détenus par des sociétés sises à l'étranger ne constitue pas une machination qualifiable d'escroquerie fiscale (point. 2, p. 28 ss, act. 1). Est également contesté le caractère d'escroquerie fiscale de la prétendue simulation de vente des tableaux de A. et de son épouse. La pertinence de l'autorisation d'utiliser la documentation déjà transmise est mise en doute. Il est également soulevé l'objection de la prescription de l'infraction en Espagne (point. 3, p. 31 ss, act. 1). Est finalement contestée la nature d'escroquerie fiscale à la prétendue simulation de contrat de prestation reprochée à A. (point. 3, p. 33 ss, act. 1).

3.1 La Suisse s'est réservée le droit de n'accorder l'entraide judiciaire en vertu de la CEEJ qu'à la condition expresse que les résultats des investigations faites en Suisse et les renseignements contenus dans les documents ou dossiers transmis soient utilisés exclusivement pour instruire et juger les infractions à raison desquelles l'entraide est fournie (Réserve de la Suisse en rapport avec l'art. 2 CEEJ, let. b). Cette réserve exprime le principe de spécialité ancré à l'art. 67 EIMP. Toute autre utilisation des renseignements et documents obtenus par voie d'entraide est subordonnée à l'approbation de l'OFJ (art. 67 al. 2 EIMP).

3.2 Selon l'art. 3 EIMP, la demande d'entraide est irrecevable si la procédure étrangère vise un acte qui paraît tendre à diminuer les recettes fiscales (al. 3); l'entraide peut en revanche être accordée pour la répression d'une escroquerie fiscale (al. 3 let. a).

- 3.3** 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 (arrêt du Tribunal pénal fédéral RR.2011.21-24 du 11 juillet 2011, consid. 4.1.1 et la jurisprudence citée). Il est de jurisprudence constante qu'afin de déterminer si la condition de la double incrimination est réalisée, le juge de l'entraide se fonde sur l'exposé des faits contenu dans la requête. Il ne s'écarte de ces faits qu'en cas d'erreurs, lacunes ou contradictions évidentes et immédiatement établies (arrêt du Tribunal pénal fédéral RR. 2016.36 du 14 juillet 2016, consid. 3.2 et jurisprudence citée). L'autorité saisie d'une requête n'a ainsi pas à se prononcer sur la réalité des faits (ATF 136 IV 4 consid. 4.1). 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 DPA (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; cf. ATF 139 II 404 consid. 9.4 et la jurisprudence citée). Cette disposition réprime celui qui, par une tromperie astucieuse, aura soustrait un montant important (soit égal ou supérieur à CHF 15'000.--; ATF 139 II 404 consid. 9.4) représentant une contribution. Il convient en outre de s'en tenir à la définition de l'escroquerie selon l'art. 146 CP et à la jurisprudence qui s'y rapporte (arrêt du Tribunal pénal fédéral RR.2008.240 du 20 février 2009, consid. 4.2 et la jurisprudence citée).
- 3.4** Il y a ainsi escroquerie à l'impôt lorsque le contribuable obtient ou tente d'obtenir 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 –, il faut 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, d'une double comptabilité, de fausses factures, un bilan ou un compte de pertes et profits au contenu incorrect, l'interposition d'une société de complaisance ou en règle générale d'autres moyens de preuves falsifiés, v. notamment arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2001 du 12 mars 2002, consid. 3.2) 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 le fisc de les contrôler, prévoit qu'un tel contrôle ne pourrait se faire sans grande peine ou mise sur un rapport de confiance (arrêt du Tribunal pénal fédéral RR.2008.307-308 du 21 avril 2009, consid. 4.2 p. 9, et la jurisprudence citée). Une attitude astucieuse, au sens de l'art. 14 al. 2 DPA, doit être admise en présence d'une société de domicile fondée dans le seul but de dissimuler des éléments relevant du point de vue du droit fiscal et de

tromper les autorités fiscales, si ces dernières ne peuvent que difficilement s'apercevoir de la tromperie (ATF 139 II 404 consid. 9.4 et la référence citée). Lorsqu'une demande est présentée, comme en l'espèce, pour la poursuite d'une escroquerie fiscale en matière d'impôt direct, la Suisse en tant qu'Etat requis déroge à la règle selon laquelle l'autorité d'exécution n'a pas à se déterminer sur la réalité des faits. Sans avoir à apporter des preuves de la culpabilité de la personne poursuivie, l'Etat requérant doit faire état de soupçons suffisants qu'une escroquerie fiscale a été commise. Ces exigences particulières ont pour but d'écarter le risque que soient éludées les normes excluant l'entraide en matière économique et fiscale (ATF 125 II 250 consid. 5b et les références citées).

- 3.5** Il ressort en substance de la requête espagnole du 16 avril 2015 que le «Juzgado central de instrucción n° 5» mène une enquête à l'encontre de plusieurs personnes notamment des chefs de blanchiment de capitaux, délits contre le Trésor public, corruption, trafic d'influence, révélation de secret. En ce qui concerne plus particulièrement les infractions à l'encontre du Trésor public espagnol, l'autorité requérante précise que les autorités de poursuite pénale espagnoles ont mis en accusation pour titre d'usage de faux et escroquerie en relation à des infractions fiscales les personnes suivantes: D., A., F., G. (p. 3 s. de la requête, *in act.* 1.1). H. et I. sont, quant à eux, également sous enquête bien qu'aucune mise en accusation n'ait été formulée pour l'heure (*act.* 1.1). La demande d'entraide précise également que les infractions sous enquête auraient été commises à la fois par l'utilisation de faux documents et par le biais d'innombrables sociétés-écrans ou de services. Le recours à ces sociétés, toutes nommément citées dans la requête, ainsi que l'utilisation de faux documents aurait permis aux personnes précitées de dissimuler au fisc espagnol des sommes de plusieurs millions d'Euros et ainsi de ne pas s'acquitter d'importantes contributions fiscales. Plus dans le détail, l'autorité étrangère indique que les prévenus auraient caché leur identité réelle en se servant des sociétés précitées; elles auraient émis des factures fictives payées par les sociétés pour s'acquitter de frais personnels; toujours à l'aide des sociétés fictives précitées, elles auraient encore détenu des immeubles à l'étranger, conclu des contrats fictifs et dissimulé des revenus sur des comptes bancaires en Suisse, notamment auprès des banques J., K., L., M., N. De façon encore plus détaillée, pour ce qui concerne D., en résumé, l'enquête aurait montré son rôle dans la mise sur pied d'une structure complexe afin d'éviter que le Trésor public ait connaissance de son patrimoine dans le but d'échapper au fisc espagnol. Il aurait évité de figurer dans tout registre public ou d'être lié à des entités soumises à l'obligation de communiquer leurs données à l'AEAT («Agencia Estatal de Administración Tributaria»). Il aurait utilisé des sociétés dédiées notamment à l'organisation d'événements afin de dissimuler les frais

à caractère personnel, en rédigeant à cet effet des fausses factures. Il aurait mis sur pied un système de double comptabilité («Caisse B») afin de soustraire au fisc certains profits provenant de ses activités d'entrepreneur (act. 1.1 p. 6). Il aurait par ailleurs utilisé des sociétés domiciliées au Panama ainsi que les comptes bancaires détenues par celles-ci en Suisse pour transférer des montants afin de se soustraire à l'application de la législation en matière de fiscalité de l'épargne (Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003, v. act. 1.1 p. 9). Il aurait également ouvert/contrôlé des comptes au nom de sociétés écran off-shore dans des paradis fiscaux. Ces derniers faits auraient été illustrés notamment par la documentation saisie en cours d'enquête ainsi que par celle transmise par les autorités monégasques, néerlandaises, britanniques et américaines. La demande d'entraide mentionne les sociétés en question ainsi que les comptes bancaires détenus par celles-ci (act. 1.1 p. 8). Il aurait enfin utilisé des sociétés-écrans espagnoles sans activité économique réelle pour rapatrier ses fonds déposés à l'étranger sous la forme de prétendues souscriptions de capital à investir dans l'immobilier en Espagne et aux Etats-Unis. Pour ce qui concerne les faits reprochés à A., il ressort de la requête que l'enquête espagnole a permis de mettre en lumière que le précité a utilisé plusieurs *modus operandi* afin de dissimuler son patrimoine aux autorités fiscales. Il a notamment utilisé plusieurs sociétés-écrans, pour la plupart dépourvues d'activité économique réelle, dont la société O. (société domiciliée en Espagne) - société également utilisée par D. et certaines des autres personnes mises en cause d'infractions fiscales dans l'enquête en cours en Espagne -, les sociétés panaméennes P. et E. SA ainsi que la société uruguayenne C. SA, afin de se soustraire au paiement d'impôts sur des capitaux lui appartenant. Se fondant sur des éléments de preuve acquis en cours d'enquête, les autorités espagnoles auraient mis en évidence des passages successifs de capitaux détenus et/ou contrôlés par A. depuis des comptes bancaires de la société P. vers des comptes de C. SA et ensuite ventilés vers des relations bancaires détenues par E. SA dont le titulaire était le ressortissant uruguayen Q., prête-nom de A. Q. est également prévenu de complicité des infractions fiscales reprochées à A. En définitive, le recours à ces sociétés aurait permis à ce dernier de dissimuler au Trésor public espagnol une grande partie des fonds déposés sur des comptes détenus par C. SA et E. SA en Suisse. Il ressort également de la requête que A. se serait servi de faux en écritures commerciales dans le but de se soustraire à l'impôt. Il est également précisé dans la requête que A. et sa femme B. - également prévenue dans la présente enquête en Espagne - auraient rédigé de faux contrats de gestion, d'achat et de vente de tableaux afin d'induire en erreur le fisc et ainsi bénéficier de l'application d'un régime transitoire exonérant d'impôt les profits de vente d'œuvres d'art acquises avant le 31 décembre 1988. Finalement il est reproché à A. d'avoir, avec la complicité

de R., coaccusé dans la procédure en question, élaboré un faux contrat de prestation de services entre la société P. et R. Sur la base de ce contrat, A. a transféré entre mars et mai 2009 trois millions d'Euros non déclarés d'un compte en Suisse vers les Etats-Unis. Un schéma semblable aurait été utilisé pour transférer en 2010 des fonds non déclarés entre les comptes de C. SA et E. SA.

- 3.6** Les recourants perdent de vue que l'enquête pour laquelle l'extension est demandée ne vise pas uniquement eux-mêmes. En effet, il ressort de la requête du 16 avril 2015 et, encore davantage, de l'ordonnance espagnole citée dans le recours, que l'enquête espagnole vise plusieurs autres prévenus. Or, il est de jurisprudence constante qu'en matière de petite entraide le comportement d'une seule ou de plusieurs personnes impliquées dans les faits, fussent-elles prévenues, n'est pas déterminant. Ce qui est décisif, c'est que l'exposé des faits pourrait également donner lieu à l'ouverture d'une enquête en Suisse si les faits y eussent eu lieu (arrêt du Tribunal fédéral 1A.223/2000 du 14 mai 2001, consid 2.d; FIOKA in Basler Kommentar, Internationales Strafrecht, 2015, n° 8 et 10 s. ad art. 67 IRSG). Il découle également des textes précités produits par l'autorité requérante que l'entrepreneur espagnol D., actif dans le tourisme et l'immobilier bien avant les événements de corruption qui ont secoué le parti S., a ressenti le besoin, dès le début de son activité, de recourir à un nombre considérable de personnes de confiance ou des hommes de paille pour la gestion de son patrimoine afin d'obtenir l'opacité sur la propriété effective de ses biens et des fonds économiques dérivés de son activité entrepreneuriale (act. 1.30). Il a ainsi utilisé des structures de sociétés complexes avec des entreprises basées en Espagne et dans différents pays étrangers. En se prévalant desdites sociétés pour la plupart sans activité économique réelle, de personnes de confiance, de conseillers fiscaux spécialisés (act. 1.30), de systèmes de double comptabilité (caisse B, act. 1.33, p. 9 ss), de fausses facturations pour des opérations économiques inexistantes (act 1.1 p. 3), le « groupe D. » (act. 1.30 p. 11, act. 1.1 p. 3) poursuivait le but de soustraire frauduleusement des sommes importantes au fisc espagnol. Or, il se trouve que les recourants ont fait partie, de loin ou de près, du « groupe D. ». A titre d'exemple, A. et D., ainsi que d'autres prévenus, auraient notamment utilisé la société O. pour dissimuler frauduleusement des fonds au fisc (act. 1.1 p. 9 ss).
- 3.7** En l'espèce et en résumé, les faits de la requête permettent tout d'abord de mettre en exergue la construction juridique complexe mise en place par les prévenus. L'utilisation de nombreuses société off-shore disséminées dans plusieurs pays, dépourvues d'activité économique réelle, souvent interposées entre elles et au sein desquelles les personnes concernées

n'apparaissent pas, est déjà révélateur d'une volonté de dissimuler des fonds imposables. Le dessein de tromperie est ensuite réalisé notamment par l'utilisation de faux documents et des fausses écritures comptables. Les autorités espagnoles ont apporté suffisamment d'éléments visant à démontrer que ces sociétés n'étaient en réalité que des sociétés-écrans destinées à occulter leurs biens aux autorités fiscales. Etant donné l'ampleur de la construction juridique mise en place et les nombreux faux établis pour induire les autorités fiscales en erreur, il doit raisonnablement être considéré que les fonds litigieux ont été activement dissimulés aux autorités fiscales espagnoles. Les faits exposés laissent supposer une fraude fiscale au détriment du Trésor public espagnol portant sur des montants considérables. Outre les sociétés-écrans, les personnes concernées auraient également versé d'importantes sommes d'argent sur des comptes « offshore » non déclarés aux autorités fiscales de l'Etat requérant. Partant, l'ampleur de la fraude fiscale et l'existence d'une tromperie astucieuse telles que décrites par les autorités judiciaires espagnoles permettent de qualifier ces faits d'escroquerie fiscale au sens des articles 14 DPA, 3 al. 3 EIMP et 24 al. 1 OEIMP.

- 3.8** En ce qui concerne les griefs ponctuels des recourants, il découle de ce qui précède qu'il n'incombe pas au juge de l'entraide de les analyser dans leur singularité en fonction des agissements de chaque prévenu à l'étranger comme le ferait le magistrat pénal du fond. Si bien que les griefs soulevés relèvent essentiellement de l'argumentation à charge ou à décharge, laquelle, de jurisprudence constante, n'a pas sa place dans le cadre de la procédure d'entraide (ATF 132 II 81 consid. 2.1 et les arrêts cités; arrêt du Tribunal fédéral 1A.59/2000 du 10 mars 2000, consid. 2b; arrêts du Tribunal pénal fédéral RR.2011.81 du 21 juin 2011, consid. 3.3.2/c; RR.2007.183 du 21 février 2008, consid. 3; RR.2007.118 du 30 octobre 2007, consid. 5.1). Il n'appartient pas à la Cour de céans, dans le cadre de la procédure d'entraide, de se substituer au juge du fond de l'Etat requérant. Cela d'autant moins dans une affaire particulièrement complexe, comme la présente, où les agissements de certains prévenus se recoupent ou ne peuvent avoir lieu qu'avec la participation d'autres prévenus. Ce qui est déterminant aux fins de la double punissabilité c'est que les faits décrits dans la demande d'entraide, à supposer qu'ils eussent été commis en Suisse, auraient pu donner lieu à l'ouverture d'une enquête pour escroquerie fiscale. Ce qui est le cas en l'espèce. Il convient par ailleurs de relever que dans la mesure où ces griefs tendent à proposer une autre interprétation des faits que ceux décrits dans la requête (non implication de A. dans le contrôle de E. SA, appréciation différente du déroulement des faits relatifs à la vente de tableaux ou au contrat de simulation de prestation), ils ne seraient en tous les cas pas recevables s'agissant de griefs qui tendent à donner une lecture

différente de l'exposé des faits. Exposé des faits qui, comme en l'espèce, lie l'autorité requise en l'absence de lacunes ou de contradictions (v. *supra* consid. 3.3). Quoi qu'il en soit, par surabondance, on peut relever que les autorités espagnoles ont expliqué précisément, en se référant à des documents dont la date de rédaction et le contenu essentiel sont clairement indiqués (contrats des 15 novembre 2004 et 19 janvier 2006), respectivement aux témoignages d'une personne identifiée, comment A. et son épouse ont obtenu une taxation injustement favorable, en dissimulant, par la remise de titres inexacts à l'autorité fiscale, l'existence de revenus imposables (la valeur de la transaction portait sur une somme de 500'000.-- Euros). Il ne fait guère de doute qu'une telle démarche serait également constitutive d'escroquerie fiscale en Suisse. Ne serait également pas recevable l'objection de la prescription de cette infraction. En l'espèce, la Confédération suisse et l'Espagne sont liées par la CEEJ, convention qui ne prévoit pas la prescription au nombre des motifs d'exclusion de la coopération.

Il en découle que le grief doit être rejeté.

4. Finalement, les recourants se plaignent de la violation de la réserve de la spécialité. L'Etat requérant aurait ainsi violé le principe de la bonne foi entre Etats. Ils soutiennent que la violation a été systématique du fait de la transmission de la documentation obtenue de Suisse à l'administration fiscale espagnole sans l'autorisation préalable de l'Etat requis.
- 4.1 Dans le domaine de l'entraide, le principe de la spécialité énoncé à l'art. 67 al. 1 EIMP, on l'a vu, vise à interdire l'usage par l'Etat requérant des informations reçues, pour la répression de délits à raison desquels l'Etat requis exclut sa coopération (ATF 128 II 305 consid. 3.1). Dans le champ d'application de la CEEJ, le principe de la spécialité ne découle pas directement de cette Convention, mais de la réserve formulée par la Suisse à l'art. 2 let. b. Il s'ensuit que l'autorité d'exécution doit signaler à l'Etat requérant ce principe en lui rappelant les limites dans lesquelles les informations communiquées pourront être utilisées (ATF 115 Ib 373 consid. 8). Il n'y a pas lieu de douter que l'Etat requérant respectera le principe de la spécialité, en vertu de la présomption de fidélité au traité (ATF 118 Ib 547 consid. 6b).
- 4.2 La doctrine admet que quand bien même l'escroquerie fiscale n'est pas une infraction qui exclut la coopération pénale, il est convenable, eu égard à la complexité de la notion d'escroquerie fiscale du droit helvétique, que dans tous les cas une autorisation soit obtenue (v. ZIMMERMANN, *op. cit.*, n° 730).

- 4.3** Comme déjà relevé, dans le cas d'espèce, il n'est pas contesté que la remise de la documentation à l'autorité est intervenue avec le rappel de la réserve de la spécialité. Est en revanche critiquée la transmission de la part des magistrats pénaux du « Juzgado central de Instrucción n° 5 » à l'AEAT. Il ressort, en effet, des pièces produites par les recourants que lesdits magistrats ont transmis des pièces venant de Suisse à l'AEAT. Cela a notamment été le cas le 24 octobre 2014 et le 6 avril 2015 (act. 1. 27, 1.33). Il sied toutefois de relever que les documents litigieux ont été transmis à l'AEAT par les magistrats pénaux espagnols dans le cadre d'une enquête pénale avec la mission pour l'AEAT d'établir, à l'attention du « Juzgado central de Instrucción n° 5 » un rapport d'analyse de ladite documentation. Ces rapports ont finalement été remis à cette autorité par l'AEAT en dates des 13 mai (act. 1.34) et 17 novembre 2015 (act. 1.28). Il en découle que l'AEAT a œuvré en tant qu'agence spécialisée dans l'analyse financière sur délégation de l'autorité pénale et non pas comme autorité fiscale. Cette façon de procéder ne constitue certainement pas une violation de la règle de la spécialité. Il serait par ailleurs aberrant et contraire à une lutte efficace contre la criminalité si le principe précité venait à interdire à l'autorité requérante de se prévaloir des agences spécialisées de l'Etat dans l'analyse financière de la documentation régulièrement obtenue de notre pays.
- 4.4** Quoi qu'il en soit, même en voulant admettre qu'il y ait eu transmission de la documentation à une autorité fiscale, les recourants ne démontrent pas que l'Etat requérant a utilisé les informations litigieuses dans une procédure fiscale ordinaire, notamment de taxation ou de rappel d'impôts.
- 4.5** Il convient finalement de relever que la présente procédure de recours trouve son origine dans la volonté de l'Etat requérant de respecter le principe de la spécialité en demandant son extension pour la poursuite de l'escroquerie fiscale.
- 4.6** Sur le vu de ce qui précède, manifestement infondé, ce grief doit être rejeté.
- 5.** Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, ce qui rend sans objet les conclusions subsidiaires des recourants.
- 6.** En règle générale, les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 [PA; RS 172.021], applicable par renvoi de l'art. 39 al. 2 let. b LOAP). Le montant de l'émolument est calculé en fonction de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder

des parties, de leur situation financière et des frais de chancellerie (art. 73 al. 2 LOAP). Les recourants, qui succombent, supporteront les frais du présent arrêt, lesquels prennent la forme d'un émolument fixé à CHF 9'000.- (art. 73 al. 2 LOAP et art. 8 al. 3 du règlement du Tribunal pénal fédéral sur les frais, émoluments, dépens et indemnités de la procédure pénale fédérale du 31 août 2010 [RFPPF; RS 173.713.162] et art. 63 al. 5 PA), couvert par l'avance de frais déjà versée.

Par ces motifs, la Cour des plaintes prononce:

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de CHF 9'000.--, entièrement couvert par l'avance de frais acquittée, est mis à la charge des recourants.

Bellinzone, le 16 septembre 2016

Au nom de la Cour des plaintes
du Tribunal pénal fédéral

Le juge président:

Le greffier:

Distribution

- Mes Jean-Marc Carnicé et Clément Emery, avocats
- 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).