

L'utilisation de données d'origine illicite dans la lutte contre la fraude fiscale

Une tolérance « proportionnelle » du juge constitutionnel allemand

MARIE-CAROLINE ARRETO

Doctorante contractuelle à l'Université Paris I – Panthéon-Sorbonne

« C'est aux théologiens à établir les limites du juste et de l'injuste, selon la méchanceté ou la bonté intérieures de l'action. C'est au publiciste à déterminer ces bornes en politique, c'est-à-dire sous les rapports du bien et du mal que l'action peut faire à la société. »

Cesare BECCARIA,
Des délits et des peines, Préface, 1765

Selon Cesare Beccaria, il revient ainsi aux juristes de déterminer les faits punissables de ceux qui ne le sont pas. La matière pénale a toujours été considérée comme une des compétences régaliennes de l'État. Mais l'ouverture des frontières a facilité les infractions transnationales. Quand bien même le droit international pénal se développe et que les principes de territorialité et de nationalité de l'infraction justifient la compétence des États de poursuivre, ces derniers semblent confrontés aujourd'hui à un manque de moyens juridiques. La privatisation à outrance de la compétence étatique, notamment celle des services publics, atteint-elle également la matière pénale, et plus particulièrement la recherche de preuves d'un délit fiscal ? C'est la formulation du problème auquel a été confronté le juge constitutionnel allemand.

L'affaire à l'origine de la décision qui fait l'objet de cette étude, et ses nombreuses répercussions, mérite quelques considérations liminaires. L'Allemagne est familière avec l'espionnage économique. En effet, dans les années 1930, les

banquiers suisses avaient peur que des espions allemands, envoyés par le fisc allemand, ne viennent voler des données concernant leurs concitoyens qui possédaient des comptes dans ces établissements bancaires. Un étudiant de l'Université de Lausanne est l'auteur d'un mémoire d'histoire, traitant de ce sujet particulièrement riche en actualité¹. À l'heure de la crise des années 1930 et de la dérive des finances publiques, les États européens luttent contre la fuite des capitaux et notamment contre l'évasion fiscale. En temps de crise, il paraît ainsi être de coutume que les États veuillent recouvrer leurs créances.

Ce phénomène explique en partie pourquoi l'Allemagne s'est fixée l'objectif, ces dernières années, de retrouver les sommes que ses contribuables cachent dans des paradis fiscaux tels que la Suisse, le Luxembourg ou encore le Liechtenstein. Le gouvernement allemand, et plus particulièrement le ministre des Finances Wolfgang Schäuble, a annoncé publiquement une grande chasse aux sorcières contre les évadés fiscaux et les fraudeurs allemands². Cet objectif, qui connut déjà ses heures de gloire dans les années 1930, a favorisé le vol par certains salariés travaillant dans ces banques, de listes de noms de contribuables allemands présumés avoir commis une fraude fiscale. Ces salariés de banques pratiquent ensuite la revente de ces informations aux gouvernements européens, pourtant contraire à la protection prévue par le secret bancaire.

Le secret bancaire, si cher aux États susnommés, aurait pour origine la protection des biens des juifs pendant la seconde guerre mondiale, thèse qui n'est toutefois pas soutenue par tous les historiens³. Aujourd'hui, le secret bancaire sert davantage à protéger les personnes plaçant leur argent dans ces banques dans un but dont la licéité paraît discutable. Afin de pérenniser le secret bancaire, le droit pénal de ces systèmes juridiques s'est différencié en ce qu'il existe maintenant deux infractions.

En effet, le droit fiscal pénal luxembourgeois tend à distinguer l'évasion fiscale de la fraude fiscale. L'évasion fiscale consiste en « l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses portant sur un montant significatif d'impôt tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts »⁴. Elle constitue dès lors un délit passible d'une peine d'emprisonnement et se différencie de la fraude fiscale qui ne relève pas de la compétence du pouvoir judiciaire et ne peut délier les banques du secret bancaire. Sur le même modèle, le droit suisse procède à

¹ T. CHAPPOT, *L'espionnage bancaire et son rôle dans l'adoption de dispositions relatives à l'espionnage économique 1930-1935*, sous la direction du Professeur S. Guex, Mémoire, Université de Lausanne, 2010, 153 p.

² *Frankfurter Allgemeinen Zeitung*, 30 janvier 2010.

³ T. CHAPPOT, *L'espionnage bancaire*, *op. cit.*

⁴ Loi luxembourgeoise du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie en matière d'impôts.

une distinction similaire entre l'évasion ou la soustraction fiscale et la fraude fiscale. Les autorités suisses n'acceptent de coopérer avec les autres États en matière de poursuites pénales que dans le cas d'une évasion fiscale. De plus, la Suisse respecte strictement le principe de double incrimination pénale comme condition préalable à toute coopération⁵. Mais cette distinction entre fraude et évasion fiscale est à relativiser, surtout au regard de la définition de la fraude posée par la Convention élaborée par l'OCDE⁶. En effet, selon cette convention, cette dernière concerne « toute action du contribuable qui implique une violation de la loi, dans le dessein délibéré d'échapper à l'impôt »⁷. Ces États tiennent particulièrement, notamment pour les raisons historiques évoquées ci-dessus, mais également pour des raisons économiques évidentes, à préserver leur secret bancaire et ainsi à valoriser cette innovation juridique⁸. Néanmoins, cette différenciation n'apparaît que purement formelle et engendre une forte insécurité juridique.

Cette insécurité s'accompagne d'un vide juridique concernant l'origine des preuves, c'est-à-dire la légalité des preuves détenues par des personnes privées et transmises à l'État moyennant un paiement. Dans ce contexte est intervenu un arrêt de la première section de la deuxième chambre⁹ de la Cour constitutionnelle fédérale allemande¹⁰. En l'espèce, un Cd-Rom de données contenant une liste de contribuables allemands, possédant des comptes au Liechtenstein, et présumés avoir commis une fraude fiscale, a été acheté par le gouvernement allemand, comme instrument servant sa politique de lutte contre les évadés fiscaux. Un employé de la LGT Banque, suite à son renvoi, s'est emparé de telles données puis les a vendues au gouvernement allemand. Sur la base de cet élément de preuve concernant une fraude fiscale, le Parquet a ensuite émis plusieurs autorisations de perquisition chez les personnes figurant sur cette liste, en vue de recueillir davantage de preuves matérielles de la commission d'un tel délit.

⁵ G. LUDOVISY, « Étude comparative du secret bancaire au Luxembourg, à Monaco et en Suisse », *Droit et Patrimoine*, n° 75, 1999, p. 30.

⁶ Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

⁷ Rapport de l'OCDE de 1987, cité par L. VAPAILLE, « De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou "de l'intérêt d'aller voir ailleurs" », in *Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé* (ouvrage collectif), Paris, Montréal, Budapest, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, p. 41.

⁸ G. LUDOVISY, « Étude comparative », *loc. cit.*, pp. 26-31.

⁹ La Cour constitutionnelle fédérale est organisée en deux chambres (*Senaten*), composées chacune de plusieurs sections (*Kammern*) où trois juges siègent et opèrent, entre autres, le filtrage des recours constitutionnels.

¹⁰ BVerfG, 2 BvR 2101/09 du 9 novembre 2010.

Un premier recours, formé par une des personnes concernées par l'ordonnance autorisant une perquisition à son domicile¹¹ et rendue par le tribunal d'instance de Bochum¹², n'a pas abouti. Puis, le requérant a contesté l'ordonnance du tribunal de grande instance de Bochum¹³ devant la Cour constitutionnelle fédérale allemande par voie d'action ouverte à tout requérant. Le recours constitutionnel (*Verfassungsbeschwerde*) – prévu par l'article 93, alinéa 1 Nr. 4a de la Loi fondamentale (LF) – est la possibilité pour un individu de saisir directement la Cour constitutionnelle fédérale en cas d'atteinte par tout acte de la puissance publique à ses droits fondamentaux. Le principal argument du requérant consistait à démontrer que le fondement de l'ordonnance était un moyen de preuve d'origine illicite, donc inutilisable et entraînant la violation de droits fondamentaux justifiant une annulation.

La question de droit que la Cour a tranchée portait ainsi sur l'utilisation de ces données dans une procédure pénale fiscale. Une perquisition est-elle légale lorsqu'elle repose sur des suspicions initiales fondées sur de telles données¹⁴ ?

La Cour constitutionnelle fédérale répond par l'affirmative, les preuves étant suffisantes en vue d'une mise en examen. Ainsi, elle rejette le recours constitutionnel au motif que les conditions de recevabilité ne sont pas réunies. Autrement dit, aucune violation alléguée des droits fondamentaux prévus par la Loi fondamentale n'est avérée¹⁵, et il n'existe aucune chance de succès de ce recours. Indirectement, la Cour constitutionnelle fédérale valide alors une preuve d'origine illicite au fondement de l'autorisation de perquisition, et son acquisition auprès d'une personne privée par le gouvernement.

Il s'agira par l'étude de cette décision d'expliquer cette solution peu protectrice des compétences exclusivement étatiques, rendue par la Cour constitutionnelle

¹¹ En date du 23 septembre 2008.

¹² AG Bochum, 10 avril 2008, 64 Gs 1491/08 (AG Bochum I).

¹³ LG Bochum, 22 avril 2008, 2 Qs 10/08 (LG Bochum I).

¹⁴ G. HEINE, « Beweisverbote und Völkerrecht : Die Affäre Liechtenstein in der Praxis », *HRRS*, 2009, pp. 540-547.

¹⁵ Selon les conditions posées par l'article 93, alinéa 2 de la loi d'organisation de la Cour constitutionnelle fédérale : « Il doit être admis pour décision a) dans la mesure où il revêt une importance de droit constitutionnel de principe, b) si cela est convenable en vue de l'imposition des droits énoncés à l'article 90, alinéa 1 ci-dessus ; cela peut également être le cas si le refus de la décision sur le fond causerait un préjudice particulièrement grave au requérant » ; ainsi que par l'article 90, alinéa 1 de la même loi qui dispose : « Toute personne peut introduire devant la Cour constitutionnelle fédérale le recours constitutionnel en prétendant être lésé par les pouvoirs publics dans un de ses droits fondamentaux ou dans un de ses droits contenus à l'article 20, alinéa 4, aux articles 33, 38, 101, 103 et 104 de la Loi fondamentale ».

fédérale allemande, tant au regard de ses considérations juridiques propres (I), que par sa mise en relation avec l'actualité juridique française (II).

I – UNE LOGIQUE DÉCISIONNELLE PARADOXALE : MOINS D'ÉTAT POUR DAVANTAGE DE COMPÉTENCES ÉTATIQUES

En permettant aux personnes privées de participer à la procédure pénale fiscale, le juge constitutionnel allemand rend une décision dont la logique paraît difficile à saisir. Il admet une compétence générale de la puissance publique de procéder à toute recherche de preuves, même en s'adressant à une personne privée, conduisant paradoxalement à une restriction des compétences étatiques (1). Mais ce raisonnement offre à l'État une plus grande possibilité de réprimer les infractions fiscales, dont la procédure est contrôlée par l'exercice de la proportionnalité (2).

*1) L'habilitation générale du ministère public de rechercher toute preuve d'un délit :
l'absence de toute règle prévoyant l'interdiction de recevoir un moyen de preuve illicite*

Le recours du requérant invoquait de manière générale la violation de ses droits à une procédure équitable et légale, en se fondant sur la violation de normes tant de droit interne qu'international.

Tout d'abord, le requérant invoquait l'inviolabilité du domicile, sur le fondement de l'article 13, alinéa 1 LF, découlant du principe de l'État de droit et de la garantie de la protection par le droit, en violation de l'article 103, alinéa 1 LF¹⁶. Il y avait donc selon lui, violation de ses droits à une procédure équitable¹⁷, du fait que les données servant de fondement juridique à l'ordonnance de perquisition de son domicile n'étaient pas utilisables à cette fin du fait de leur origine illicite. L'utilisation de ces données au fondement d'une procédure de perquisition, aboutissait nécessairement à la violation des droits fondamentaux du requérant¹⁸. Sur ce point, la Cour rejette l'argument en se fondant sur la clause générale conférant une habilitation au ministère public de procéder à toute mesure d'investigation en vue de rechercher les preuves d'un délit (*Ermittlungsgeneralklausel*)¹⁹. Au-delà de la compétence

¹⁶ Article de la Loi fondamentale qui confère le droit pour tout individu d'être personnellement entendu en justice par le juge.

¹⁷ Sur le fondement des articles 2, alinéa 1, 20, alinéa 3 et 25 de la Loi fondamentale.

¹⁸ BVerfG NJW 2000, 3557 ; NStZ 2006, 46 souligne que le droit à une procédure équitable ne conduit pas à reconnaître une règle juridique selon laquelle l'utilisation non conforme d'une preuve reçue légalement la rend irrecevable.

¹⁹ Cette clause générale de compétence figure à l'article 161, alinéa 1 du code pénal allemand (§ 161 Abs. 1 StPO) et se traduit par le concept de « *Ermittlung jeder Art* », qui peut se traduire par des « investigations de tout genre ».

reconnue au ministère public, la Cour constitutionnelle fédérale pose une large compétence de la puissance publique dans l'acquisition de preuves d'un délit²⁰.

L'article 161, alinéa 1 du code pénal allemand pose ainsi une habilitation générale au profit du ministère public, lui permettant de procéder à toute mesure contribuant à la recherche de preuves au cours de la procédure pénale. Cette disposition est considérée comme une clause générale de détermination des mesures à effectuer²¹. Sur ce fondement, la Cour constitutionnelle fédérale n'identifie aucune interdiction d'utiliser ces données d'origine illicite.

La décision contestée ne viole pas le droit à l'inviolabilité du domicile du requérant, prévu par l'article 13, alinéa 1 LF. La principale condition de recevabilité concernant la violation d'un des droits fondamentaux n'est donc pas remplie. Et ainsi, le recours n'est pas fondé. Il apparaît de plus incomplet. Le requérant aurait pu exciper de l'inconstitutionnalité de l'ordonnance de perquisitions, sur le fondement de l'article 13, alinéa 2 LF. La deuxième partie de ce texte dispose que « Des perquisitions ne peuvent être ordonnées que par le juge ainsi que, s'il y a péril en la demeure, par les autres organes prévus par les lois ; *elles ne peuvent être effectuées que dans la forme y prescrite* ». Or, la forme pouvait faire en l'espèce l'objet d'une discussion.

Outre le fait d'avoir créé une polémique au niveau politique, ainsi qu'à l'échelle des relations internationales entre États, ces affaires d'achat de données, volées par des anciens employés de banques situées dans des paradis fiscaux, ont engendré une large discussion sur le plan juridique. En effet, la question principale était de savoir si le gouvernement pouvait accepter d'acheter de telles données. Comment justifier que l'État lutte contre ces fraudes de manière aussi frauduleuse que les délits qu'il cherche à réprimer ? L'appât du gain a motivé le gouvernement allemand, qui n'a rencontré aucun obstacle juridique ou politique pour dépenser quelques millions d'euros, espérant en recouvrer plusieurs dizaines. Sur ce point, la Cour constitutionnelle fédérale, appuyée dans son raisonnement par des auteurs de la doctrine allemande²², fonde l'habilitation du gouvernement allemand d'acquérir ces données, en vue de les utiliser, sur la compétence conférée au ministère public de prendre toute mesure visant à procéder aux investigations²³. De plus, la mesure a été

²⁰ H.-H. KÜHNE, « Strafrechtliche und moralische Fragen beim staatlichen Ankauf von illegal erlangten Bankdaten », *Goldammer's Archiv für Strafrecht*, n° 5, 2010, p. 277-279.

²¹ B. KÜCHENHOFF, « Dürfen Strafverfolger "gestohlene" Daten ankaufen ? », *Neue Justiz*, n° 8, 2010, p. 321.

²² *Ibidem*.

²³ Cette disposition pose une clause générale, de même que l'article 163 du code pénal, conférant au ministère public la compétence pour effectuer toute mesure d'investigation.

jugée proportionnelle à l'exercice de la compétence conférée par l'article 161, alinéa 1 du code pénal²⁴.

Le recours est ainsi tué dans l'œuf, parce que le requérant ne l'a pas suffisamment motivé pour aboutir et que la Cour constitutionnelle fédérale allemande utilise son contrôle désormais classique de la proportionnalité afin de montrer qu'elle protège les droits fondamentaux des individus. Ce raisonnement apparaît conditionné par l'absence de normes aux niveaux interne et international pour encadrer une telle procédure. Le juge constitutionnel allemand présente l'achat de ces données comme légal, du moment qu'il est procédé, lors de l'émission de l'ordonnance de perquisition, à une pondération proportionnelle entre les intérêts de procéder aux poursuites pénales et les intérêts de protéger les citoyens²⁵.

2) *La réaffirmation de la force du contrôle de proportionnalité dans la répression des infractions fiscales*

Le contrôle de proportionnalité est désormais régulièrement utilisé par la Cour constitutionnelle fédérale allemande, lors de son contrôle de la protection des droits fondamentaux. En effet, par une présentation classique, la Cour n'accepte les restrictions aux droits fondamentaux que lorsqu'elles ne sont que « nécessaires, adéquates et proportionnées au sens strict »²⁶. Mais ce contrôle est opéré par la Cour, depuis la fameuse décision *Pharmacies*, sans qu'aucune habilitation textuelle ne le prévoit²⁷. Malgré son origine prétorienne, le contrôle de proportionnalité n'a cessé de gagner en légitimité. Les diverses études sur le sujet ont mis en lumière un certain renforcement du contrôle de proportionnalité, notamment en tant que règle de résolution de conflit²⁸.

Mais dans cette décision, la Cour constitutionnelle allemande utilise ce contrôle dans le but de compenser l'habilitation trop générale de la puissance publique. Le contrôle de la pondération consiste en l'espèce à comparer les avantages et les inconvénients de la situation. S'il s'avère que la mise en œuvre de la procédure cause une violation de la situation juridique du requérant, mais qu'elle est compensée par

²⁴ B. KÜCHENHOFF, « Dürfen Strafverfolger », *op. cit.*, pp. 321-322.

²⁵ H.-H. KÜHNE, « Strafrechtliche und moralische », *op. cit.*, pp. 275-285.

²⁶ B. SCHLINK, « Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit », in P. BADURA et H. DREIER, *Festschrift 50 Jahre des Bundesverfassungsgericht, Band 2 : Klärung und Fortbildung des Verfassungsrechts*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2001, pp. 445-465.

²⁷ BVerfGE 7, 377, du 11 juin 1958, *Apothekenurteil*.

²⁸ O. PFERSMANN, « Esquisse d'une théorie des droits fondamentaux », in L. FAVOREU (dir.), *Droit des libertés fondamentales*, Paris, Précis Dalloz, 4^e éd., 2007, pp. 96-97 ; H. SCHNEIDER, *Die Güterabwägung des BVerfG bei Grundrechtskonflikten ; Empirische Studie zu Methode und Kritik eines Konfliktlösungsmodelles*, Nomos Verlagsgesellschaft, Studien und Materialien zur Verfassungsgerichtsbarkeit, 1979, pp. 203-243.

l'intérêt de l'État de poursuivre le délit fiscal, alors cette violation est tolérée et n'est donc pas considérée comme portant atteinte aux droits fondamentaux²⁹. Ainsi, l'exercice du contrôle de proportionnalité, et plus particulièrement de la pondération des intérêts³⁰ dans la recherche de preuves d'un délit, sert à la Cour constitutionnelle fédérale allemande pour contrebalancer les éventuels inconvénients à l'affirmation d'une habilitation générale et donc peu limitée du ministère public dans la recherche de preuves³¹.

De manière générale, il n'existe aucune prohibition d'utiliser une preuve de telle nature, du moment que le juge procède à la pondération des différents intérêts en présence. Il ne fait pas de doute que le droit international impose à l'État de procéder à une acquisition de preuves de manière légale et conforme au droit. De ce fait, il est donc nécessaire que l'État se conforme au principe de coopération avec les autres États, en prenant garde de respecter leur souveraineté. En invoquant la violation du principe de légalité, de la garantie défense-recours et du droit à un procès équitable, le requérant voulait prouver qu'il y avait déjà une violation du droit international, entraînant à son tour une violation du droit interne³². Mais la Cour refuse cet argumentaire puisque le tribunal de grande instance de Bochum a vérifié l'absence de toute interdiction d'utiliser ce moyen de preuve, par l'exercice du contrôle de la pondération entre les droits du requérant – dont le domicile fait l'objet d'une perquisition – et les intérêts concrets de procéder à cette poursuite pénale³³.

La seule limite concernant l'utilisation de ces données est atteinte lorsque le recours à une perquisition dépasse les nécessités d'obtenir des moyens de preuve. Sur le fondement du principe de légalité (*Legalitätsprinzip*) et de la procédure inquisitoire (*Inquisitionsmaxime*), et par la mise en œuvre du contrôle de proportionnalité, les conditions d'utilisation de ce type de données sont dès lors encadrées. Dans une décision antérieure, la Cour constitutionnelle fédérale allemande³⁴ avait qualifié des faits de façon similaire mais le résultat était différent. En effet, une perquisition domiciliaire avait été annulée en raison de l'utilisation de certains moyens de preuve. L'enjeu de la décision juridictionnelle se déroule au niveau de la pondération des intérêts contradictoires, ce qui confirmerait l'hypothèse d'un contrôle de la

²⁹ G. HEINE, « Beweisverbote und Völkerrecht », *op. cit.*, p. 546 ; H.-H. KÜHNE, « Strafrechtliche und moralische », *op. cit.*, pp. 283-284.

³⁰ Ou *Abwägung*, et qui illustre la troisième partie du contrôle, à savoir la proportionnalité au sens strict.

³¹ H.-H. KÜHNE, « Strafrechtliche und moralische », *op. cit.*, pp. 277-279.

³² *i.e.* de l'article 103, alinéa 1 de la Loi fondamentale et de l'article 6, § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentale (la Convention ayant été insérée dans l'ordre juridique allemand par une loi).

³³ LG Bochum, du 22 avril 2008, 2 Qs 10/08.

³⁴ Kammerbeschluss, du 2 juillet 2009.

pondération des intérêts propres à chaque cas d'espèce. Dans cette affaire, le juge estimait que la détermination des mesures concernant l'investigation et la vérification de preuves étaient contraires au droit, ainsi qu'aux droits fondamentaux du requérant, le ministère public ayant une appréciation disproportionnée entre le degré de l'infraction et les mesures prises en vue de confirmer la réalisation de cette infraction³⁵.

Enfin se pose un problème subsidiaire, mais sur lequel la Cour ne se prononce pas, concernant la protection des données personnelles³⁶. Cette matière connaît depuis quelques années un fort développement, tant dans l'élaboration de normes³⁷ que dans la garantie développée par le juge dans ses décisions³⁸. La question soulevée par l'achat de telles données est l'atteinte potentielle de l'État au droit de chacun à la protection de ses données personnelles³⁹. En effet, quelles sont les garanties d'un citoyen lorsque des données le concernant se retrouvent contre sa volonté entre les mains de l'État ? Ceci signifie que l'État possède une habilitation à agir et que la seule modulation que connaît son pouvoir d'appréciation, est l'obligation guidant son action et qui doit être proportionnelle à une atteinte non excessive aux droits fondamentaux des individus. Selon la Cour, le requérant ne pouvait se fonder sur des traités internationaux, en raison du fait que le droit international ne protège aucun droit personnel et donc ne prévoit aucune interdiction d'utiliser ces moyens de preuve.

Contrairement au juge allemand, le juge français semble davantage préoccupé par la question des données personnelles couplée au problème d'évasion fiscale. Mais cet intérêt reste superficiel. Ainsi, le Conseil d'État français a rendu une décision

³⁵ J. ADAM, « Aktuelle Rechtsprechung des BVerfG zum Strafrecht und Strafprozessrecht », *Neue Zeitschrift für Strafrecht*, n° 6, 2010, pp. 321 et s.

³⁶ U. L. GÖRES et J. KLEINERT, « Die Liechtensteinische Finanzaffäre – Steuer- und steuerstrafrechtliche Konsequenzen », *Neue Juristische Wochenschrift*, n° 19, 2008, pp. 1353 et s.

³⁷ Voir notamment l'ordonnance n° 2011-1012 du 24 août 2011 relative aux communications électroniques ; la révision de la Directive européenne n° 95/46/CE du 24 octobre 1995 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données ; la révision de la loi n° 78-17 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés du 6 janvier 1978 et le contrôle auquel procède la Commission nationale de l'informatique et des libertés.

³⁸ En application de ces textes, nombreuses sont les décisions du juge ordinaire comme constitutionnel dans ce domaine : CJUE, grande chambre, 9 mars 2010, *Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne*, affaire C-518/07 ; CJUE, grande chambre, 29 juin 2010, *Commission contre The Bavarian Lager Co.*, affaire C-28-08 ; CA Paris, 12^{ème} chambre, 1^{er} février 2010, n° 09/02337, *Cyrille S. contre SACEM SDRM* ; CE, 4^{ème} et 5^{ème} sous-sections réunies, 22 février 2010, n° 320319, *Centre national de la recherche scientifique et autres*.

³⁹ M. PAWLIK, « Zur strafprozessualen Verwertbarkeit rechtswidrig erlangter ausländischer Bankdaten », *Juristen Zeitung*, n° 14, 2010, pp. 693-744.

validant un arrêté⁴⁰ portant création d'un fichier recensant les informations laissant présumer de la détention de comptes bancaires hors de France⁴¹. Ce fichier servira de base à une lutte efficace contre toute fraude fiscale. Ce nouvel outil d'échange d'informations ne modifie pas, selon le Conseil d'État, le droit de l'assistance administrative internationale. Mais subsiste le problème de la protection des données personnelles. La validation du Conseil d'État sur ce dernier point apparaît largement critiquable en ce que l'objectif de ce fichier prime sur l'obligation d'information posée par la loi dite « informatique et libertés ». Cette décision a toutefois le mérite d'attester de l'actualité prégnante de la protection des données personnelles dans la lutte menée contre l'évasion fiscale⁴².

Ainsi, il semble que le contrôle de proportionnalité, qui possède une place centrale dans le contrôle du juge constitutionnel allemand, vienne limiter l'action du ministère public, malgré la compétence discrétionnaire dont celui-ci bénéficie par son habilitation à procéder à des mesures d'investigation en vue de prouver tout délit.

II – LA FONCTION NÉCESSAIRE DE PROTECTION DES DROITS FONDAMENTAUX PAR LE JUGE CONTRE L'ACTION DE L'ÉTAT

Cette affaire est une illustration parfaite et la confirmation de la théorie de Georg Jellinek concernant le « statut » des droits fondamentaux. Ces derniers peuvent être notamment identifiés comme des droits limitant l'action de l'État ou *Abwehrrechte*, afin de garantir un empiètement raisonnable de la sphère publique sur la liberté individuelle⁴³. Les différentes affaires au niveau européen peuvent en attester et confirment qu'il est nécessaire qu'une coordination au niveau international soit mise en œuvre par les États, ceci dans le but d'assurer une légalité interne (selon le droit national) (1) et une légalité externe (selon le droit international) des poursuites pénales (2).

⁴⁰ Arrêté du 25 novembre 2009, portant création par la direction générale des finances publiques d'un fichier de comptes bancaires détenus hors de France par des personnes physiques ou morales dénommé « EVAFISC ».

⁴¹ CE, et 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 24 août 2011, n° 336382, mentionné au *Recueil Lebon*.

⁴² S. GINESTY, « Validation de l'arrêté portant création du fichier “ EVAFISC ” par le Conseil d'État : fin du combat pour les banques », *Lexbase Hebdo – édition fiscale*, n° 456, 2011.

⁴³ Selon la classification de G. JELLINEK, le *status negativus* des droits fondamentaux traduit leur dimension à protéger les individus contre l'action de l'État (*Abwehrrechte*), in *System der subjectiven öffentlichen Rechte*, Tübingen, Mohr Siebeck, 1892.

1) *La vague européenne de contentieux similaires : une légalité interne variable*

Avec l'accroissement des vols de ces données issues de banques suisses, liechtensteinoises ou encore luxembourgeoises, le gouvernement allemand n'est pas le seul à être confronté à la question de la licéité des preuves confrontée à l'entraide administrative (a). Il semble alors que le régime de la preuve soit conditionné par le principe au fondement de la procédure (b).

a) La « licéisation » des preuves par l'entraide administrative

L'acquisition des données par les services secrets allemands, puis leur transmission au ministère public, a été sujette à vive polémique. Il n'existe en effet aucune obligation, ni même aucun droit, pour le *Bundesnachrichtendienst* (BND) de procéder à l'acquisition de preuves d'un délit fiscal, en vue de les transmettre au ministère public pour le renseigner. La transmission des données du BND au ministère public ne peut pas être légitimée par l'entraide administrative⁴⁴.

Pourtant, la Cour constitutionnelle fédérale ne considère pas que la participation du BND à la procédure pénale soit une violation de ses attributions. En effet, ce dernier est compétent pour procéder à toute acquisition de données étrangères concernant la politique de sécurité intérieure de l'Allemagne. C'est pourquoi non seulement l'acquisition des données est légitimée, mais il en va de même concernant la recevabilité juridique de ces données dans une procédure. La Cour reconnaît que le BND n'est pas doté de pouvoirs de police ou de coercition. Toutefois, elle précise qu'il peut intervenir en tant que *Mitteilungsempfänger*, c'est-à-dire possédant le rôle d'intermédiaire entre la personne privée désirant communiquer des informations au gouvernement allemand et le ministère public chargé de poursuivre les fraudeurs⁴⁵.

Le problème soulevé par la participation du BND à la procédure, tient à ce qu'il n'est pas habilité textuellement à intervenir de la sorte car il ne possède aucune autorisation pour témoigner dans le cadre d'un procès. De plus, le caractère « secret » du service peut s'avérer être un véritable obstacle à toute procédure, plus particulièrement à l'autorisation de témoigner en justice, qui le fait entrer dans une sorte de « zone grise juridique » (*rechtlichen Grauzone*). Dans une procédure pénale, son statut peut s'avérer potentiellement dangereux pour les libertés individuelles⁴⁶. Le raisonnement de la Cour sur ce point risque de conduire à une violation des droits fondamentaux qu'elle ne soulignera pas, afin de protéger l'action de l'administration.

⁴⁴ G. HEINE, « Beweisverbote und Völkerrecht », *op. cit.*, pp. 540-547 ; U. L. GÖRES et J. KLEINERT, « Die Liechtensteinische Finanzaffäre », *op. cit.*, pp. 1353 et s.

⁴⁵ U. L. GÖRES et J. KLEINERT, « Die Liechtensteinische Finanzaffäre », *op. cit.*, pp. 1353 et s.

⁴⁶ G. HEINE, « Beweisverbote und Völkerrecht », *op. cit.*, p. 547.

Mais cette position outre-Rhin n'est pas partagée par le juge français. En effet, la transmission de données illicites par le ministère public français à l'administration fiscale, ne leur confère pas un caractère licite. La Cour d'appel de Paris, contrairement à la Cour constitutionnelle fédérale, ne reconnaît pas la légalité d'une perquisition sur le fondement de données illicites⁴⁷.

De ces considérations, il résulte que le débat concernant l'entraide administrative en tant que procédure visant la « licéisation » de l'acquisition et de l'utilisation de données collectées de manière illicite n'emporte pas de position unanime. Cela s'explique probablement par le régime de preuve applicable en Allemagne. Ce dernier laisse une plus large appréciation au ministère public que celle dont bénéficie l'administration fiscale française de prendre toute mesure en vue de mener leur investigation. Enfin, la plus grande rigueur imposée par le juge français s'explique probablement par la différenciation organique du protagoniste de la procédure pénale fiscale entre les deux ordres juridiques. Cette différence connaît toutefois ses limites ontologiques concernant le régime de la preuve.

b) Le principe au fondement de la procédure,
fonction du régime de la preuve

Une ordonnance du président de la Cour d'appel de Paris⁴⁸ a été rendue sur la même question de droit. Des données similaires de la banque HSBC Private Bank de Genève ont été transmises au gouvernement français, concernant des contribuables français présumés avoir commis une fraude fiscale. Le juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance de Paris avait autorisé une visite domiciliaire, par une ordonnance en date du 15 juin 2010. En appel de cette ordonnance, le président de la Cour d'appel de Paris l'a annulée en raison de son irrégularité. En effet, elle fut prise sur le fondement de données issues d'un recel, découlant ainsi d'une exploitation de données illicites.

« L'administration fiscale ne doit pas être paralysée dans ses investigations, mais pour autant elle ne doit pas utiliser de moyens contraires à la loi »⁴⁹. C'est la grande différence entre les procédures française et allemande. En effet, en France, tous les délits sont poursuivis par le ministère public, à l'exception des délits en matière fiscale, dont la compétence revient à l'administration fiscale. En Allemagne, ce monopole dévolu à l'administration n'existe pas et le ministère public reste

⁴⁷ Cf. *infra* sur les observations concernant l'ordonnance du 8 février 2011.

⁴⁸ CA Paris, ord., 8 février 2011, n° 101-450.

⁴⁹ A. PANDO, « Fichiers volés HSBC : la justice annule une perquisition fiscale », *Les Petites Affiches*, n° 65, 2011, p. 3.

compétent. La principale différence se situe du point de vue de la répartition de la procédure entre le principe de l'opportunité et le principe de légalité⁵⁰.

Alors que le principe de légalité dicte l'ensemble de la procédure allemande, le principe de l'opportunité guide l'action de l'administration fiscale française. Ceci serait susceptible d'expliquer la sévérité accrue des juridictions françaises par rapport à celles des juridictions allemandes. Il est nécessaire de souligner que cette distinction pourrait être remise en cause par la présente décision de la Cour constitutionnelle fédérale allemande. En effet, en reconnaissant une habilitation générale au ministère public pour la recherche de toute preuve d'un délit, la Cour reconnaît une place importante dans la procédure au principe de l'opportunité, au détriment du principe de légalité.

Mais la décision française répond à un second motif. En effet, il apparaît que la chambre commerciale de la Cour de cassation ait posé le principe selon lequel « l'origine illicite de documents sur lesquels s'appuie l'administration pour effectuer la perquisition fiscale en interdit l'utilisation »⁵¹. Ce contrôle n'est toutefois pas le seul effectué par la juridiction en cas d'appel de la décision autorisant la visite domiciliaire. Ainsi, il apparaît qu'en l'espèce, les éléments ayant autorisé la visite domiciliaire étaient insuffisants pour présumer de la fraude, précisément en raison du fait que l'existence d'une fraude fiscale reposait surtout et principalement sur des fichiers volés à HSBC. Toutefois, ces considérations de fait ne sauraient cacher la justification en droit, car la visite domiciliaire reposait sur l'exploitation de données illicites⁵².

Cette solution française apparaît conforme avec l'avis de l'Assemblée plénière de la Cour de cassation, qui affirme dans des affaires de concurrence l'irrecevabilité de la production d'un procédé déloyal à titre de preuve en toute matière sauf pénale⁵³. Cette dernière est alors confirmée dans son habilitation à créer des normes générales et abstraites, pourtant en violation flagrante avec les normes posant sa compétence. Cela la conduit à être à terme un des vecteurs d'insécurité juridique,

⁵⁰ L. VAPAILLE, « De la pertinence de l'étude », *op. cit.*, pp. 50-51. Selon cet auteur, le principe de légalité disposerait d'une place prépondérante dans la procédure fiscale allemande, quand la procédure fiscale française se concentrerait davantage autour du principe de l'opportunité.

⁵¹ Cour de cassation, ch. com., 7 avril 2010, n° 09-15122.

⁵² Solution non définitive car l'administration fiscale s'est pourvue en cassation. Toutefois, il ne semble pas aux commentateurs que la Cour de cassation invalidera cette décision du 8 février 2011 ; voir notamment S. CAZAILLET, « L'absence de valeur probante de la liste des trois mille évadés fiscaux volés à une banque suisse », *Lexbase Hebdo – édition fiscale*, 30 mars 2011, n° 434.

⁵³ Cour de cassation, ass. plén., 7 janvier 2011, n° 09-14316 et n° 09-14667.

alors que les systèmes juridiques contemporains sont animés par la volonté transcendante de garantir la sécurité juridique⁵⁴.

Au-delà de l'attribution de compétences différenciées entre le président de la Cour d'appel de Paris et la Cour constitutionnelle fédérale allemande, cette comparaison est illustrative de la portée de la protection des droits fondamentaux. Elle pourrait corroborer la thèse émergente selon laquelle le juge judiciaire serait plus à même de protéger et faire respecter les droits fondamentaux que le juge constitutionnel⁵⁵, malgré la compétence affirmée de la Cour constitutionnelle fédérale allemande.

2) *Le droit international public des traités : une légalité externe en cours d'élaboration*

Le droit international public impose aux États de respecter la souveraineté des autres États. Ainsi, ils ne peuvent pas de façon juridique conforme, recueillir des informations sur des banques étrangères par le biais d'anciens employés, et utiliser ces données en vue de poursuivre leurs propres nationaux, susceptibles d'avoir commis une fraude fiscale. Et aucun contrôle, même celui de proportionnalité entre les intérêts en présence, ne saurait légitimer une telle violation du droit international public. Cet aspect souligne la nécessité que ce dernier développe davantage de normes favorisant la coopération entre États.

La requête souligne implicitement dans les décisions rendues en première instance et en appel par les juridictions de Bochum, l'absence de dispositions régissant une telle situation en droit allemand. C'est pourquoi elle se réfère à la violation de normes de droit international. Ont servi alors de fondement à la procédure préalable de contestation de l'ordonnance de perquisition, le principe de souveraineté des États et, ainsi, celui de territorialité des infractions pénales. Cela témoigne de l'importance de recourir à l'entraide administrative.

Néanmoins, les normes de droit international ne prévoient pas davantage que le droit interne de régime juridique concernant la licéité de l'utilisation de certains moyens de preuve. Face à cette lacune, il est important que les États fixent ensemble de nouvelles normes ayant trait à la coopération administrative et à la poursuite de telles infractions. Cette démarche devra aboutir sans tomber dans l'excès inverse. Les États devront veiller à ne pas se laisser dicter des conditions déséquilibrées au

⁵⁴ M. FROMONT, « Le principe de sécurité juridique », *AJDA* 1996, pp. 178 et s. ; M. FROMONT, « Les normes constitutionnelles non écrites dans la République fédérale d'Allemagne », in M. VERPEAUX et P. AVRIL (dir.), *Les règles et principes non écrits en droit public*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, LGDJ, 2000, pp. 138-139.

⁵⁵ J.-P. GRIDEL, « Le contrôle de proportionnalité exercé par le juge judiciaire français », *Les Petites Affiches*, n° 46, 2009, pp. 113-118.

profit de ceux protégeant leurs banques. Certaines négociations peuvent avoir pour effet de déposséder l'État de ses prérogatives en le soumettant à des conditions qui lui sont désavantageuses⁵⁶. Ainsi, la Suisse tente de mettre en place un système appelé « Rubik » de façon bilatérale avec chaque État membre de l'Union européenne, et notamment avec l'Allemagne. Ce système consiste à ce que les banques n'aient pas à transmettre le nom de leurs clients à l'administration fiscale allemande – le système d'échange d'informations automatique étant trop difficile à mettre en œuvre – mais il impose un impôt libérateur à la source, impôt que le gouvernement suisse reverse à l'administration allemande. En contrepartie, les banquiers suisses bénéficient d'un libre accès au marché bancaire allemand. Mais cet accord a provoqué un mouvement d'opposition de la part des institutions de l'Union européenne. Ceci s'explique notamment par le fait que ces accords ont tendance à restreindre la compétence de l'Union européenne, alors que celle-ci voudrait être la seule à pouvoir discuter et organiser de tels accords afin d'harmoniser le marché européen.

Dans ce contexte, le rôle nécessaire de la coopération entre États ne peut être que souligné, afin qu'elle soit légalement renforcée. Par le biais des organisations internationales ou accords de coopération existants entre États, une politique de lutte contre les paradis fiscaux et le secret bancaire est menée. Cette politique peut prendre la forme par exemple d'une action conduite par l'OCDE qui élabore des conventions que les États ratifient en vue de la disparition des paradis fiscaux⁵⁷. Néanmoins, il est essentiel de relativiser l'impact de l'action des organisations internationales, qui suppose toujours la coopération des États dans le respect du principe de souveraineté⁵⁸.

Cette coopération devra être articulée avec un régime de preuve respectueux des prérogatives de chaque État, et par conséquent de sa souveraineté, sur le plan tant interne qu'international.

Au vu de ces observations, la possibilité que les institutions européennes mettent en place un forum de négociations et puissent d'une seule voix défendre les intérêts des États membres doit être prise en considération⁵⁹. Depuis le

⁵⁶ « Deutschland und die Schweiz einigen sich auf Steuerabkommen », in *Zeit Online*, 10 août 2011 : <http://www.zeit.de/wirtschaft/2011-08/deutschland-schweiz-steuerabkommen>.

⁵⁷ À ce titre, il est nécessaire de mentionner le modèle de convention bilatérale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'OCDE et visant à l'échange d'informations fiscales à la demande entre les États parties. L'organisation des États du G20 soutient également cette action.

⁵⁸ P. SAINT-AMANS, « La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE », *Revue de droit fiscal*, n° 14, 2010, pp. 7-13.

⁵⁹ L'Union européenne a pour objectif de mettre en place un système d'échange automatique d'informations, par la conclusion de divers accords avec les États concernés (Suisse, Luxembourg, Lichtenstein).

7 décembre 2010, un accord entre les ministres des Finances de l'Union européenne s'est fait sur un projet de directive concernant la coopération administrative en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Ce mouvement de réglementation fait suite à l'adoption d'une résolution par le Parlement européen⁶⁰. Enfin, une directive européenne⁶¹ sur la fiscalité de l'épargne dans l'Union européenne est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2005, afin de mettre en place l'échange automatique d'informations.

Cette actualité témoigne du fait que malgré l'absence de dispositions juridiques encadrant strictement les compétences des États pour lutter plus efficacement contre la fraude fiscale, les organisations internationales impulsent une certaine dynamique dans le but de combler ce vide.

CONCLUSION

Au regard de cette actualité juridique, la nécessité d'élaborer des normes encadrant la possibilité pour un État de poursuivre un délit fiscal transfrontalier se fait ressentir. Et cela apparaît indispensable tant pour éviter les empiètements de souveraineté entre États que pour lutter efficacement au niveau international contre la fraude fiscale. Le problème d'une habilitation trop générale en droit national, compensée par l'exercice du contrôle de proportionnalité par la Cour constitutionnelle fédérale allemande, apparaît insuffisant en vue d'assurer la fonction de garant des droits fondamentaux de cette dernière. Cette décision atteste également du renforcement du principe de proportionnalité et de son contrôle, surtout dans la dimension de pondération entre les intérêts privés d'une part, et les intérêts publics d'autre part. Toutefois, on ne peut que déplorer l'absence de toute habilitation du juge constitutionnel allemand de procéder à un tel contrôle. La pratique de ce contrôle risque, au gré de facteurs non juridiques, de conduire à un renforcement ou un affaiblissement de la protection des droits fondamentaux, dans leur fonction de défense contre l'État.

De ces éléments, il convient aussi de souligner l'importance et la vigueur qu'il faut conférer au droit international public, du fait de la souveraineté et du principe de territorialité des États. Il est important que la coopération soit effective entre les États, et que les organisations internationales mises en place dans le but de leur offrir des forums de négociations, soient valorisées et soutenues dans leur action, tant du point de vue financier que par leur volonté de contribuer à l'élaboration des normes internationales. Il ne faut pas que ces dernières soient considérées seulement comme

⁶⁰ Résolution INI/2009/2174 du Parlement européen du 10 février 2010 *sur la promotion de la bonne gouvernance dans le domaine fiscal*.

⁶¹ Directive 2003/48/CE.

de la *soft law*. De plus, il est nécessaire que les négociations et tentatives de réglementation se réalisent afin de faciliter les échanges d'informations et la coopération entre gouvernements. L'Union européenne fait de ce point de vue un effort considérable. Cette action possède une double efficacité dans la lutte contre les fraudes fiscales transnationales. Elle permet en effet d'éviter aux États de réagir de manière illicite à des comportements illicites et empêche que ne se développe un marché « noir » de données bancaires, peu compatible avec la protection des données personnelles.

RÉSUMÉ :

Par une décision du 9 novembre 2010, la Cour constitutionnelle fédérale allemande légitime l'utilisation de données d'origine illicite au fondement d'une autorisation de perquisitions. Elle reconnaît dans l'action du ministère public allemand, compétent pour poursuivre en cas de fraude fiscale, un principe de l'opportunité aussi important que le principe de légalité, dictant initialement le régime de la procédure fiscale. La Cour se déclare toutefois compétente pour contrôler les applications du principe de l'opportunité dans l'action de la puissance publique, par l'exercice de la pondération des intérêts, figure centrale du contrôle de proportionnalité.

Le contexte économique et juridique sur l'achat et l'utilisation de données personnelles bancaires en vue de lutter plus efficacement contre la fraude fiscale, réitère la nécessité de développer la coopération entre États, articulée par le droit international, et par le droit européen plus particulièrement.

SUMMARY:

On November 9th 2010, the German constitutional federal Court pronounced a judgment that legitimates the use of illegal data as the legal grounds for searches and seizures. Regarding how the German prosecution system will act upon its competency in tax swindle matters, the Court admits that opportunity can be as important as legality, and this contributes to set the rules of German fiscal procedures. Through the work of balancing interests, the Court yet recognizes its own ability to control the applications of the opportunity principle in the public authority's actions.

The economic and legal context of the purchase and exploitation of personal bank data to fight more effectively against tax evasion, stress the need of collaboration between States. The latter should be structured with international law, and more precisely with European law.

BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE

- ADAM J., « Aktuelle Rechtsprechung des BVerfG zum Strafrecht und Strafprozessrecht », *Neue Zeitschrift für Strafrecht*, n° 6, 2010, pp. 321 et s.
- CHAPPOT T., *L'espionnage bancaire et son rôle dans l'adoption de dispositions relatives à l'espionnage économique 1930-1935*, sous la direction du Professeur S. Guex, Mémoire, Université de Lausanne, 2010, 153 p.
- GÖRES U. L. et KLEINERT J., « Die Liechtensteinische Finanzaffäre – Steuer- und steuerstrafrechtliche Konsequenzen », *Neue Juristische Wochenschrift*, n° 19, 2008, pp. 1353 et s.
- HEINE G., « Beweisverbote und Völkerrecht : Die Affäre Liechtenstein in der Praxis », *HRRS*, 2009, pp. 540-547
- KÖLBEL R., « Zur Verwertbarkeit privat-deliktsch beschaffter Bankdaten – Ein Kommentar zur causa “ Kieber ” », *Neue Zeitschrift für Strafrecht*, n° 5, 2008, pp. 241 et s.
- KÜCHENHOFF B., « Dürfen Strafverfolger “ gestohlene ” Daten ankaufen ? », *Neue Justiz*, n° 8, 2010, pp. 321-325
- KÜHNE H.-H., « Strafrechtliche und moralische Fragen beim staatlichen Ankauf von illegal erlangten Bankdaten », *Goltdammer's Archiv für Strafrecht*, n° 5, 2010, pp. 275-285
- LUDOVISSY G., « Étude comparative du secret bancaire au Luxembourg, à Monaco et en Suisse », *Droit et Patrimoine*, n° 75, 1999, pp. 26-31
- MUTTER C. et SCHWARZ S., « Keine Angst vor der Selbstanzeige – Nacherklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen bei Vermögensbindung in Stiftungen oder Trusts », *Internationales Steuerrecht*, n° 22, 2009, pp. 807 et s.
- PANDO A., « Fichiers volés HSBC : la justice annule une perquisition fiscale », *Les Petites Affiches*, n° 65, 2011, p. 3
- PAWLIK M., « Zur strafprozessualen Verwertbarkeit rechtswidrig erlangter ausländischer Bankdaten », *Juristen Zeitung*, n° 14, 2010, pp. 693-744
- PREISSER M., « Les délits fiscaux et infractions fiscales en Allemagne », in *Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé* (ouvrage collectif), Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, pp. 71-77
- SAINT-AMANS P., « La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE », *Revue de droit fiscal*, n° 14, 2010, pp. 7-13

- VAPAILLE L., « De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou "de l'intérêt d'aller voir ailleurs" », in *Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé* (ouvrage collectif), Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, pp. 37-56