Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.446/2006 - svc

Arrêt du 9 mars 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffière: Mme Mabillard.

Parties
X._____ S.A.,
recourante,
représentée par Me Dan Bally, avocat,

contre

Administration de l'impôt fédéral direct du
canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne.

Objet
Sûretés en matière d'impôt fédéral direct,

recours de droit administratif contre la demande
de sûretés de l'Administration de l'impôt fédéral direct
du canton de Vaud du 13 juillet 2006.
Faits :

A.
La société X._____ S.A. (ci-après: la société X._____) a pour but la commercialisation de tout article dans le domaine de la chaussure, de la maroquinerie, du sport, de la confection et autres secteurs assimilés. Elle détient quatre magasins en Suisse. A._____ et B._____ sont les administrateurs et seuls actionnaires de la société.
B.
Le 16 septembre 2005, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) - agissant également en tant qu'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct - a notifié à la société X._____ une décision de rappel d'impôts et de taxation définitive ainsi qu'un prononcé d'amendes relatifs à l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice et le capital des périodes fiscales 1997, 1998, 1999 et 2000, pour un montant de 66'317 fr. 65, et à l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 et 2000, pour un montant de 74'329 fr. 75. Le 3 juillet 2006, le fisc a rejeté la réclamation de la société X._____ contre la décision précitée. Un recours contre la décision sur réclamation du 3 juillet 2006 est actuellement pendant devant le Tribunal administratif du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal administratif).
C.
Les magasins de la société X._____ ont été rachetés par un groupe en mains allemandes de magasins de chaussures et d'articles de sport. Selon l'offre définitive du 30 décembre 2005, acceptée par l'intéressée le 3 janvier 2006, le prix total de la reprise a été fixé à 4'000'000 r.
Par acte du 4 mai 2006, la société X._____ a vendu à B._____ et à A._____ son (unique) immeuble sis à Z._____, à un prix de 2'900'000 fr.
Depuis le 26 mai 2006, la société X._____ est en liquidation, son assemblée générale ayant prononcé sa

dissolution le 10 mai 2006.
D.
Le 13 juillet 2006, l'Administration cantonale a notifié à la société X._____ une demande de sûretés pour un montant de 73'682 fr. 90, plus intérêts à 3,5 % dès le 7 novembre 2005, en garantie de l'impôt fédéral direct et des amendes pour les années fiscales 1995 à 2000. Le même jour, elle a également demandé des sûretés pour un montant de 64'113 fr. 50, plus intérêts à 3,5 % dès le 7 novembre 2005, en vue de garantir le paiement de l'impôt cantonal et communal ainsi que des amendes pour les années fiscales 1997 à 2000. Elle a en outre envoyé à l'Office des poursuites de W._____ deux ordonnances de séquestre en prestation de sûretés, fondées sur les demandes de sûretés précitées. L'Administration cantonale a considéré qu'en transformant les éléments de sa fortune en liquidités, l'intéressée menaçait le recouvrement de la dette fiscale.
Le 18 juillet 2006, la société X._____ a viré sur le compte postal de l'Administration cantonale la somme de 160'000 fr. destinée à couvrir les deux demandes de sûretés du 13 juillet 2006. L'Administration cantonale a par conséquent requis de l'Office des poursuites, le 19 juillet 2006, la radiation des ordonnances de séquestre précitées.
E.
La société X._____ a saisi le Tribunal fédéral d'un recours de droit administratif contre la demande de sûretés du 13 juillet 2006 relative à l'impôt fédéral direct et aux amendes des années fiscales 1995 à 2000. Elle conclut, avec suite de dépens, à l'annulation de la demande de sûretés. La recourante estime en substance que la demande de sûretés litigieuse est disproportionnée et arbitraire; les droits du fisc ne seraient en effet pas menacés puisque la société est en possession de moyens financiers suffisants pour honorer ses obligations fiscales. Elle a en outre requis l'effet suspensif. La société X._____ a également porté sa cause devant le Département des finances du canton de Vaud en ce qui concerne les sûretés destinées à garantir l'impôt cantonal, communal et les amendes des années 1997 à 2000.
L'Administration cantonale conclut au rejet du recours de droit administratif.
La recourante a renoncé à répliquer aux observations du fisc.
L'Administration fédérale des contributions propose le rejet du recours, sous suite de frais.
Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.
La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007. L'acte attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (ci-après: OJ; art. 132 al. 1 LTF).
2.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision rendue en dernière instance cantonale et fondée sur le droit public fédéral, le recours de droit administratif est recevable au regard des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 169 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2006 (RO 1991 1238).
3.
Le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'abus et l'excès du pouvoir d'appréciation (art. 104 lettre a OJ). Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral sans être lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ). Lorsque, comme en l'espèce, le recours n'est pas dirigé contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral peut également revoir d'office les constatations de fait (art. 104 lettre b et 105 al. 1 OJ). En revanche, il ne peut pas revoir l'opportunité de l'arrêt entrepris, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen dans ce domaine (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
4.
Selon l'art. 169 al. 1 LIFD, si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct peut exiger des sûretés en tout temps, et même avant que le montant de l'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, pour qu'une demande de sûretés soit valable, il est nécessaire que l'un des cas de séquestre mentionnés dans cette disposition soit réalisé, que l'existence de la créance fiscale apparaisse comme vraisemblable et que le montant de la garantie exigée ne se révèle pas manifestement exagéré. La détermination de l'obligation fiscale et la fixation de l'impôt effectivement dû demeurent cependant réservées à la procédure ordinaire concernant l'affaire fiscale elle-même; statuant sur la contestation de la demande de sûretés, le Tribunal

fédéral ne peut examiner ces questions que préjudiciellement et en limitant son contrôle à un examen prima facie de la situation (arrêt 2A.59/2003 du 25 septembre 2003, RDAF 2003 II 596, consid. 3.1; arrêt 2A.326/1997 du 1er avril 1998, RDAT 1998 II 20t 343 consid. 4b; arrêt 2P.243/1997 du 12 mars 1998, Archives 67 p. 722 consid. 3b et les références citées dans
ces arrêts).
5.
5.1 Dans le cas particulier, la demande de sûretés se base sur une décision de rappel d'impôts, de taxation définitive et de prononcé d'amendes du 16 septembre 2005, confirmée sur réclamation le 3 juillet 2006. La recourante prétend que la demande de sûretés préjuge du résultat de la procédure de recours actuellement pendante devant le Tribunal administratif contre la décision du 3 juillet 2006. Or, la loi prévoit expressément qu'il n'y a pas lieu d'attendre une décision entrée en force pour exiger des sûretés. Il suffit en effet que la créance d'impôt paraisse vraisemblable.
Il sied dès lors d'examiner si les reprises effectuées par le fisc - et contestées par la recourante dans son recours au Tribunal administratif - doivent être tenues pour plausibles. Selon la décision sur réclamation du 3 juillet 2006, le fisc a retenu que la société X._____ avait réduit son bénéfice commercial imposable par la comptabilisation de charges non justifiées par l'usage commercial constituant des prestations aux actionnaires et à leurs proches. Il s'agissait de primes d'assurance-vie dont la société n'était ni le preneur d'assurance ni la personne assurée, de frais de responsabilité civile pour un immeuble privé, d'honoraires de fiduciaire liés à des immeubles privés et à des déclarations d'impôt personnelles, d'un achat de lunettes pour un administrateur, de frais de voyages, de diverses dépenses privées, d'un abonnement de l'épouse d'un administrateur à un club de golf, de frais de leasing, d'entretien et réparation de véhicules ainsi que de frais de représentation. Le fisc a soit repris l'intégralité des prélèvements estimés injustifiés, soit recalculé la part privée des dépenses litigieuses, fixant à 442'614 fr. le montant des éléments de bénéfice non déclarés pour l'impôt fédéral direct des années 1995 à 2000;
le rappel d'impôt y relatif s'est élevé à 46'029 fr. 75 et l'amende à 28'300 fr. Le raisonnement suivi par l'Administration cantonale pour justifier et calculer ces reprises ainsi que les résultats obtenus semblent suffisamment plausibles dans le cadre d'un examen prima facie du dossier. Il s'ensuit que l'existence de la créance fiscale et son montant paraissent vraisemblables.
5.2 La recourante a son siège en Suisse, de sorte que le premier cas de séquestre mentionné à l'art. 169 al. 1 LIFD n'entre pas en ligne de compte. Il faut dès lors examiner si les droits du fisc à l'encontre de l'intéressée paraissent menacés au sens de cette disposition.
5.2.1 A cet égard, il n'est pas nécessaire que le recouvrement de l'impôt semble compromis par des actes du débiteur ayant pour effet de le soustraire à une éventuelle exécution forcée. Il suffit que le recouvrement de la créance fiscale paraisse objectivement "menacé" au regard de l'ensemble des circonstances (arrêt 2A.326/1997 du 1er avril 1998, RDAT 1998 II 20t 343 consid. 4c; arrêt 2P.243/1997 du 12 mars 1998, Archives 67 p. 722 consid. 3d; arrêt 2A.247/1995 du 27 octobre 1995, Archives 66 p. 479 consid. 2). Tel est notamment le cas lorsque le contribuable transforme des biens immobiliers en liquidités, facilement réalisables et transférables (arrêt 2A.165/1994 du 5 septembre 1994, RF 51/1996 p. 86 consid. 3d; arrêt 2A.81/1994 du 28 février 1995, Archives 65 p. 386 consid. 3) ou lorsqu'il dissimule systématiquement les éléments de son revenu et de sa fortune à l'autorité de taxation (arrêt 2A.326/1997 du 1er avril 1998, RDAT 1998 II 20t 343 consid. 4c). Au demeurant, ni les termes de l'art. 169 al. 1 LIFD ("paraissent...") ni la nature des choses ne permettent d'exiger une preuve stricte de la mise en péril des droits du fisc; on doit ainsi admettre l'existence d'une situation menaçant objectivement le recouvrement de l'impôt
dès qu'elle est rendue crédible (cf. arrêt 2A.81/1994 du 28 février 1995, Archives 65 p. 386 consid. 2b; arrêt 2A.165/1994 du 5 septembre 1994, RF 51/1996 p. 86 consid. 3a).
5.2.2 La recourante est en liquidation depuis le mois de mai 2006. Elle a vendu ses magasins à une société qui a repris les baux des locaux, le mobilier et les marchandises. Elle a également vendu le seul immeuble qu'elle possédait. La transformation d'éléments de fortune mobiliers et immobiliers en liquidités, particulièrement mobiles, représente en soi un acte permettant de déplacer avec une plus grande facilité des éléments de son patrimoine, de sorte que l'autorité intimée pouvait craindre que le recouvrement des montants dus ne soient compromis, ce d'autant qu'il s'agit d'une société en cours de liquidation.
L'autorité intimée a par ailleurs relevé que les créances pour lesquelles les sûretés étaient exigées découlaient d'une procédure en matière de soustraction fiscale. La dissimulation par la société X._____ d'éléments de

bénéfice pour les périodes fiscales 1995 à 2000 porterait sur un montant de 442'614 fr. Dans son mémoire de recours, la recourante a en outre déclaré qu"'elle aurait pu alors utiliser d'autres solutions qui sont de notoriété publique" pour se soustraire au paiement de sa dette fiscale. Ces faits traduisent un comportement propre à établir une mise en danger objective des droits du fisc.
La société X._____ fait valoir que ses administrateurs sont solvables et que ses moyens financiers sont largement suffisants pour faire face à ses éventuelles obligations fiscales. Cet argument ne lui est d'aucune utilité, étant donné que l'insolvabilité du contribuable n'est pas une condition de la demande de sûretés. Bien au contraire, le fisc doit intervenir pendant que le contribuable a encore suffisamment de ressources financières, de manière à assurer le recouvrement de sa créance présumée. En outre, il n'est pas déterminant que les administrateurs et actionnaires de la recourante soient solvables, dans la mesure où ils ne se sont en aucune façon portés spontanément garants du paiement de la créance d'impôt. Par ailleurs, la responsabilité instituée par l'art. 55 LIFD n'offre qu'une garantie très relative et, en tant qu'actionnaires de la recourante, les intéressés ne répondent pas personnellement des dettes de celle-ci (cf. art. 620 al. 2 CO).
Au surplus, l'autorité intimée n'avait pas à se livrer à des investigations plus approfondies sur la situation financière de la recourante, ou à attendre le résultat de la procédure pendante devant le Tribunal administratif, ce qui serait contraire au but - notamment de célérité - de la demande de sûretés.
Vu ce qui précède, la demande de sûretés paraît justifiée au regard de la situation de la recourante qui semble, avec une vraisemblance suffisante, propre à menacer les droits du fisc.
5.3 La société X._____ ne conteste pas, et ce à juste titre, le montant des sûretés demandées. D'après la décision de rappel d'impôts, de taxation définitive et de prononcé d'amendes du 16 septembre 2005, la créance fiscale s'élève à 74'329 fr. 75. Par conséquent, le montant des sûretés de 73'682 fr. 90 n'est manifestement pas exagéré.
5.4 Enfin, la recourante se plaint que la mesure litigieuse viole le principe de la proportionnalité. Or, elle a décidé d'honorer la demande de sûretés en versant le montant exigé, choisissant ainsi la forme de garantie la moins gênante pour elle. Le fisc a par conséquent levé le séquestre sur ses biens dès qu'il a reçu le montant des sûretés, le 19 juillet 2006. Ladite mesure n'atteint dès lors pas de façon excessive la recourante, qui peut poursuivre ses opérations de liquidation, ce d'autant qu'elle affirme, dans son mémoire de recours, qu'elle a assez de liquidités pour honorer ses créanciers.
6.
Il résulte de ce qui précède que la demande de sûretés attaquée doit être confirmée. Partant, le recours de droit administratif est rejeté. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 4'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante et à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct du canton de Vaud ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 9 mars 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: