Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.611/2006
2A.612/2006 /fzc

Arrêt du 18 avril 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffier: M. Dubey.

Parties
X._____,
Y._____,
recourants, représentés par Me Robert Lei Ravello, avocat,

contre

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

Objet
2A.611/2006
demande de sûretés, créance d'impôt fédéral direct 1993-2003 et amendes fiscales 1993/1994 à 1997/1998

2A.612/2006
demande de sûretés, créance d'impôt fédéral direct 1993-2003

recours de droit administratif contre les demandes de l'Administration de l'impôt fédéral direct du canton de Vaud du 7 septembre 2006.

Faits :
A.
Marié à Y._____, X._____ exerce une activité indépendante de médecin urologue FMH à Z._____. Depuis les années 1980, il détenait des participations dans diverses sociétés, actives dans le domaine de la santé avant que leurs faillites ne soient prononcées entre 1999 et 2001.

Dans leur déclaration pour la période fiscale 1993/1994, les époux X._____ ont fait état d'un revenu imposable de 699'127 fr. et d'une fortune nulle. Le 1er avril 1996, la Commission d'impôt du district de Z._____ (ci-après: la Commission d'impôt) leur a notifié une taxation définitive. Pour l'impôt cantonal et communal, elle a fixé le revenu imposable à 717'800 fr. et une fortune nulle. Pour l'impôt fédéral direct, elle a retenu un revenu imposable de 742'000 fr. Contre cette décision, les intéressés ont déposé une réclamation, retirée le 5 septembre 1996.

Dans leur déclaration pour la période fiscale 1995/1996, les époux X._____ ont fait état d'un revenu imposable de 92'692 fr. et d'une fortune nulle. Le 26 juin 1997, la Commission d'impôt leur a notifié une taxation définitive. Pour l'impôt cantonal et communal, elle a fixé le revenu imposable à 123'000 fr. et une fortune nulle. Pour l'impôt fédéral direct, elle a retenu un revenu imposable de 112'000 fr. Le 25 juillet 1997, la Commission d'impôt leur a notifié une nouvelle taxation définitive. Pour l'impôt cantonal et communal, elle a fixé le revenu imposable à 478'000 fr. et une fortune nulle. Pour l'impôt fédéral direct, elle a retenu un revenu imposable de

467'800 fr. Le 20 août 1997, les intéressés ont déposé une réclamation contre cette décision, qui a été confirmée par la Commission d'impôt. La réclamation a été maintenue le 25 septembre 1997.

Pour la période fiscale 1997/1998, les époux X._____ n'ont pas déposé de déclaration en temps utile. L'Administration cantonale des impôts (agissant également comme Administration cantonale de l'impôt fédéral direct; ci-après: l'Administration cantonale) leur a notifié des taxations d'office le 26 février 1998 pour l'impôt cantonal et communal et le 3 mars 1998 pour l'impôt fédéral direct, arrêtant le revenu imposable à 1'130'000 fr. et une fortune nulle. Le 26 mars 1998, les intéressés ont déposé une réclamation contre ces décisions. Le 9 avril 1998, ils ont déposé leur déclaration, faisant état d'un revenu imposable de 794'700 fr. et d'une fortune nulle.
Le 10 octobre 1997, l'Administration cantonale a notifié un avis de contrôle aux époux X._____ pour les périodes fiscales 1993/1994 à 1997/1998 et ouvert une procédure en soustraction d'impôts à leur encontre. Le 25 mars 2003, l'Administration cantonale a procédé à un rappel d'impôt total de 335'655 fr. 35 pour l'impôt cantonal et communal (revenu et fortune) et à un rappel total de 121'007 fr. pour l'impôt fédéral direct. Elle a prononcé des amendes d'un montant total de 389'700 fr. pour l'impôt cantonal et communal et de 152'700 fr. pour l'impôt fédéral direct. Le 25 avril 2003, les époux X._____ ont déposé un réclamation contre cette décision

Le 1er septembre 2005, l'Administration cantonale a admis partiellement les réclamations des 20 août 1997, 26 mars 1998 et 25 avril 2003. S'agissant de la période fiscale 1993/1994, elle a fixé le revenu et la fortune imposables pour l'impôt cantonal et communal à 934'100 fr. respectivement à 392'000 fr. et à 958'300 fr. pour l'impôt fédéral direct. Le montant total du rappel d'impôt cantonal et communal a été arrêté à 141'487 fr. 20 pour le revenu et à 4'453 fr. 75 pour la fortune. Le montant total du rappel d'impôt fédéral a été arrêté à 49'749 fr. Le montant de l'amende d'impôt cantonal et communal a été fixé à 218'900 fr., celui de l'amende pour l'impôt fédéral direct à 74'600 fr. S'agissant de la période fiscale 1995/1996, elle a fixé le revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal à 294'100 fr. et à 283'900 fr. pour l'impôt fédéral direct. Le montant de l'amende d'impôt cantonal et communal a été fixé à 90'700 fr., celui de l'amende pour l'impôt fédéral direct à 44'400 fr. S'agissant de la période fiscale 1997/1998, pour l'impôt cantonal et communal, elle a fixé le revenu imposable à 832'000 fr. et la fortune imposable de 1'328'000 fr.; pour l'impôt fédéral direct, elle a fixé le revenu imposable à 822'700 fr. L'amende
pour l'impôt fédéral direct a été fixée à 5'600 fr.

Les décisions relatives aux rappels d'impôts ont été confirmées par l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 13 juillet 2006, lui-même confirmé par l'arrêt rendu dans les causes 2A.429/2006 et 2P.185/2006 le 27 novembre 2006 par le Tribunal fédéral. Celles relatives aux amendes fiscales ont été partiellement confirmées par arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 29 novembre 2006. Un recours déposé par les recourants contre ce dernier arrêt a été déclaré irrecevable par arrêt rendu dans les causes 2A.38/2007 et 2P.20/2007 le 13 mars 2007 par le Tribunal fédéral.
B.
Le 7 septembre 2006, l'Administration cantonale des impôts a adressé à X._____ une décision de demande de sûretés d'un montant de 452'452 fr. (plus intérêts à 3,5% sur certaines tranches à diverses dates) aux fins de garantir l'impôt fédéral direct dû pour les années 1993 à 2003 ainsi que les amendes prononcées pour les années 1993 à 1998. Une seconde décision portant sur un montant de 327'852 fr. aux fins de garantir l'impôt fédéral direct pour les années fiscales 1993 à 2003 a également été adressée à Y._____, à titre de débitrice solidaire. A l'appui de ses demandes, l'Administration cantonale des impôts a exposé que les créances fiscales étaient menacées du fait que les époux X._____ avaient dissimulé systématiquement des éléments de leur revenu et de leur fortune en déposant des déclarations inexactes, que les objets mobiliers indiqués pour un montant de 1'050'000 fr. dans la déclaration d'impôt 2003 sous le code 445 n'étaient plus indiqués dans la déclaration 2004 des contribuables, que ces derniers ne possédaient que des liquidités, facilement réalisables et transférables, qu'il ne relevaient plus leur courrier.

Les demandes de sûretés, assimilées à une ordonnance de séquestre, ont été exécutées le même jour par l'Office des poursuites de Z._____ par deux avis de séquestre de créances notifiés par porteur à la Ban-

que A._____. L'Office des poursuites a également séquestré la collection d'oeuvre d'art et les tableaux sis au domicile des intéressés pour une valeur de 1'612'065 fr. Le 13 septembre 2006, la Banque A._____ a informé l'Office des poursuites que X._____ était titulaire d'un compte privé présentant un solde positif de 37'683 fr. et Y._____ de deux comptes privés présentant des soldes positifs de 1'141'514 fr. et de 320'673 fr. Le 15 septembre 2006, l'Office des poursuites a informé la Banque A._____ qu'il limitait les effets du séquestre à un montant de 1'400'000 fr. Saisie par les intéressés, l'Autorité inférieure de surveillance en matière de poursuite pour dettes et de faillite du Tribunal d'arrondissement de Z._____ a accordé à la plainte déposée par les intéressés un effet suspensif partiel en ce sens que l'exécution du séquestre des comptes bancaires était suspendue, mais non celle du séquestre de la collection d'oeuvres d'art.

Par décision du 1er décembre 2006, l'Autorité inférieure de surveillance a révoqué l'effet suspensif octroyé à la plainte déposée par X._____ et Y._____ contre les ordonnances de séquestres en prestation de sûretés ainsi que les avis de séquestre des avoirs des intéressés auprès de la Banque A._____ et rejeté dite plainte sur le fond.

C.

Agissant séparément par la voie du recours de droit administratif, X._____ et Y._____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler les demandes de sûretés prononcées le 7 septembre 2006 en matière d'impôt fédéral direct. Ils se plaignent de la violation de l'art. 272 LP ainsi que de l'art. 169 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11)
.

L'Administration cantonale des impôts a déposé le dossier de la cause. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet des recours.

D.

Par courrier du 9 février 2007 donnant suite à l'arrêt rendu le 29 novembre 2006 par le Tribunal administratif du canton de Vaud concernant les prononcés d'amendes, l'Administration cantonale des impôts a réduit la demande de sûretés réclamées à X._____ à 400'652 fr.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

1.1 Dirigés contre des décisions similaires, les deux recours reposent sur le même état de fait et soulèvent des griefs similaires. Il se justifie dès lors de joindre les causes par économie de procédure.

1.2 Les décisions attaquées ont été rendues avant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2007, de la nouvelle loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110). Les présents recours doivent dès lors être examinés au regard des dispositions de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ; art. 132 al. 1 LTF).

1.3 Déposés en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre des décisions directement attaquables par la voie du recours de droit administratif auprès du Tribunal fédéral et fondées sur le droit public fédéral, les recours de droit administratif sont en principe recevables au regard des art. 97 ss OJ et de la règle particulière de l'art. 169 al. 3 LIFD (dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2006) qui s'applique aux demandes de sûretés postérieures à son entrée en vigueur le 1er janvier 1995, quelle que soit la période fiscale à laquelle se rapportent les impôts à garantir (cf. RDAT 1998 II 20t 343 consid. 1b et 4b; Archives 67 722 consid. 3a, 66 470 consid. 2a).

2.

Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 125 III 209 consid. 2 p. 211; 122 IV 8 consid. 1b p. 11). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer l'arrêt attaqué pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 121 II 473 consid. 1b p. 477 et les arrêts cités, voir aussi ATF 124 II 103 consid. 2b p. 109).

Par ailleurs, l'autorité intimée n'étant pas une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral peut également revoir d'office les constatations de fait (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). Il peut en particulier tenir compte de nouveaux moyens de preuve ou de faits postérieurs aux décisions entreprises, y compris ceux mentionnés lors

du second échange d'écritures (ATF 113 Ib 327 consid. 2b p. 331; 109 Ib 246 consid. 3b/c p. 248-250 et les références citées).
3.
Les recourants se plaignent de la violation de leur droit à un juge indépendant, impartial et établi par la loi. A leur avis, ne revêtant aucune de ces qualités, l'Administration cantonale des impôts ne pouvait pas, sans passer par le juge du séquestre de l'art. 272 LP, délivrer une ordonnance de séquestre directement exécutable par un office des poursuites.
3.1 Selon l'art. 169 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. L'art. 170 LIFD dispose à cet égard que la demande de sûreté est assimilée à l'ordonnance de séquestre au sens de l'art. 274 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite. Aux termes de cet article, l'assimilation de la demande de sûreté à une ordonnance de séquestre est immédiate; elle se passe de l'intervention du juge du séquestre, contrairement à ce que pensent les recourants. S'agissant d'une norme de droit fédéral, le Tribunal fédéral est tenu de l'appliquer conformément à l'art. 190 Cst.
3.2 Pour le surplus, il convient de souligner que l'art. 29a Cst., entré en vigueur le 1er janvier 2007, ne trouve pas d'application en l'espèce, ni d'ailleurs l'art. 169 al. 3 LIFD dans sa teneur dès le 1er janvier 2007, qui prévoit, pour tenir compte des exigences de l'art. 29a Cst., que le contribuable peut s'opposer à la demande de sûretés en formant un recours devant la commission cantonale de recours dans un délai de 30 jours à compter de la notification avant de déposer un éventuel recours auprès du Tribunal fédéral (art. 146 LIFD).
4.
4.1 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 concernant l'art. 118 al. 1 AIFD - qui conserve sa valeur sur ce point sous l'angle de l'art. 169 al. 1 LIFD -, 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 (RDAT 1998 II 20t 343 consid. 4b; Archives 67 722 consid. 3b, 66 470 consid. 3a, 66 479 consid. 2; voir aussi, s'agissant de l'art. 118 AIFD, ATF 108 Ib 44 consid. 2b p. 48, 459 consid. 3 p. 461/462; Archives 65 641 consid. 3a).

Selon la jurisprudence, pour que la créance d'impôt paraisse menacée 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 (Archives 67 722 consid. 3d, 66 479 consid. 2; pour la jurisprudence concernant l'art. 118 AIFD, cf. notamment Archives 65 386 consid. 2b, 65 641 consid. 4a, 64 318 consid. 2b, RF 51 1996 86 consid. 3a et les références citées). Il suffit que le recouvrement de la créance fiscale paraisse objectivement « menacé » au regard de l'ensemble des circonstances (RDAT 1998 II 20t 343 consid. 4c; Archives 67 722 consid. 3d, 66 479 consid. 2). Tel est notamment le cas lorsque le contribuable aménage son activité de manière à pouvoir se soustraire au fisc en transférant des biens à l'étranger (ATF 108 Ib 44 consid. 3 p. 52), lorsque le contribuable dissimule systématiquement les éléments de son revenu et de sa fortune à l'autorité de taxation (RDAT 1998 II 20t 343 consid. 4c; Archives 66 479 consid. 2), lorsqu'il transforme des biens immobiliers en liquidités, facilement réalisables et transférables (RF 51 1996 86 consid. 3d; Archives 65 386 consid. 3; 49 485 consid. 3b), lorsqu'il consent d'importantes
donations, ou encore qu'il fait disparaître des éléments de sa fortune, par exemple en les transférant à l'étranger ou sur des comptes secrets (ATF 108 Ib 44 consid. 3 p. 51; Archives 67 722 consid. 3d, 65 641 consid. 4a, 64 318 consid. 2d). Enfin, il faut également tenir compte de l'attitude du contribuable pendant la procédure, notamment de la manière dont il a répondu aux demandes de renseignements sur sa situation financière (Archives 65 386 consid. 3).
4.2 En l'occurrence, les recourants sont domiciliés en Suisse, de sorte que le premier cas de séquestre men-

tionné par 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 des intéressés paraissent menacés.

Il ressort du dossier concernant la procédure de rappel et de soustraction d'impôt déposé par l'Administration cantonale des impôts que le recourant ne tenait pas une comptabilité en tous points conforme aux exigences du droit commercial. Il a également omis de déclarer de nombreuses prestations appréciables en argent, notamment sous forme d'avantages à son endroit et à celui de son épouse (achats de tableaux, frais de voiture, abonnements à des revues et à des services de déménagement, honoraires non déclarés, abandons de créances sans cause à son profit) provenant de sociétés dans lesquelles il détenait des participations et qui sont tombées en faillite entre 1999 et 2001. A cette fin, il a notamment utilisé un jeu de comptes croisés commerciaux et privés. Les masses en faillite de deux des sociétés tombées en faillite ont en outre ouvert des procès civils à l'encontre du recourant. Ces circonstances démontrent, comme le soutient à juste titre l'autorité intimée à l'appui de ses demandes de sûretés, que les affaires du recourant n'avaient pas la clarté souhaitable et que lui-même n'est pas encore sorti de la tourmente juridico-financière qu'il a connue entre les années 1993 et 2003 ni des implications pécuniaires qui en
découlent. Dans ces conditions, quoi qu'en pensent les recourants, les droits du fisc paraissent bel et bien menacés, ce qui justifie les demandes de sûretés prononcées par l'administration fiscale cantonale en matière d'impôt fédéral direct.
4.3 Les recourants soutiennent en vain que les conditions de l'art. 169 LIFD n'étaient pas réunies du moment que les créances de rappel d'impôt et d'amendes en soustraction fiscale n'étaient pas encore exigibles. Ils perdent de vue que selon la lettre claire de la loi, 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 (art. 169 al. 1 LIFD). Au demeurant, les créances d'impôt fédéral direct et d'amendes fiscales pour les périodes 1993/1994 à 1997/1998 sont entrées en force à ce jour.
4.4 Pour le surplus, les montants des créances des rappels d'impôt et des amendes pour soustraction et tentative de soustraction fiscale en matière d'impôt fédéral direct ne sont pas contestés par les recourants, qui chiffrent eux-mêmes, dans leur mémoire de recours, les prétentions en rappels et en amendes pour les impôts fédéral, cantonal et communal à 1'103'637 fr. 40 respectivement à 542'400 fr. Au vu des revenus imposables en matière d'impôt fédéral direct et des montants d'amendes, les demandes de sûretés sont vraisemblables et ne sont pas manifestement exagérées. En particulier, la demande de sûretés adressée à la recourante n'englobe à bon droit pas les amendes auxquelles seul le recourant a été condamné. Enfin, dès le prononcé de l'arrêt rendu le 29 novembre 2006 par le Tribunal administratif du canton de Vaud réduisant le montant de l'amende infligée au recourant, le montant des sûretés a été diminué en conséquence.
5.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet des recours n°2A.611/2006 et 2A.612/2006.

Succombant, les recourants supportent les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 156 al. 1 OJ) et n'ont pas droit à des dépens.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Les causes 2A.611/2006 et 2A.612/2006 sont jointes.
2.
Le recours de droit administratif 2A.611/2006 est rejeté.
3.
Le recours de droit administratif 2A.612/2006 est rejeté.
4.
Un émolument de justice de 5'000 fr. est mis à la charge de X._____ et Y._____, solidairement entre eux.
5.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire des recourants et à l'Administration de l'impôt fédéral direct ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 18 avril 2007

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: