Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
8G.116/2003 /pai

Arrêt du 26 janvier 2004
Chambre d'accusation

Composition
MM. les Juges Karlen, Président,
Fonjallaz, Vice-président, et Marazzi.
Greffier: M. Denys.

Parties
Administration fédérale des contributions, 3003 Berne,
requérante,

contre

1. A. C._____,
2. B. C._____,
3. D. _____ SA,
4. E. _____ SA,
tous les quatre représentés par Maîtres Xavier Oberson et Pierre-Alain Guillaume, avocats.

Objet
Demande de levée des scellés (art. 50 al. 3 DPA),

Considérant en fait et en droit:

1.
En 2002, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: ACI) a effectué un contrôle de la société D._____ SA. Celui-ci a permis de déceler des éléments constitutifs de soupçons de graves infractions fiscales. La Division d'enquêtes fiscales spéciales (ci-après: DEF) de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) a mené une enquête préliminaire avec l'ACI.

Le 28 juillet 2003, le Chef du Département fédéral des finances a autorisé la DEF à ouvrir une enquête contre les époux A. C._____ et B. C._____ et la société D._____ SA pour suspicion de graves infractions fiscales (art. 190 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]). Les 17, 24 septembre et 3 octobre 2003, la DEF a procédé à des perquisitions notamment chez les époux C._____, la société D._____ SA, la société E._____ SA et l'avocat F._____. Divers documents ont été séquestrés à cette occasion. A la requête des personnes physiques et morales précitées, les documents séquestrés ont été mis sous scellés.
2.
Conformément à l'art. 50 al. 3 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0), l'AFC a saisi le 15 octobre 2003 la Chambre d'accusation du Tribunal fédéral d'une demande de levée des scellés. D'après l'AFC, en bref, il existe des soupçons déterminés et objectivement fondés de graves infractions fiscales; pour l'AFC, les objets sous scellés sont de nature à démontrer les faits soupçonnés et leur obtention par perquisition est proportionnée aux circonstances.
3.
Invités à se déterminer, les époux C._____, la société D._____ SA et E._____ SA font valoir, par l'entremise des mêmes avocats et d'une écriture commune, que la perquisition n'a pas valablement été auto-

risée par le Chef du Département des finances, qu'elle ne repose sur aucun soupçon déterminé et objectivement fondé et qu'elle n'est pas proportionnée.

De son côté, l'avocat F._____ s'est également déterminé. Il a observé que certains des documents séquestrés auprès de lui relevaient de son activité d'avocat et étaient couverts par le secret professionnel. Il s'est ainsi opposé à leur perquisition. Cette opposition, spécifique à la question du secret professionnel de l'avocat, sera traitée dans le cadre d'une procédure distincte (8G.9/2004).
4.
L'art. 190 al. 1 LIFD prévoit que lorsqu'il existe un soupçon fondé de graves infractions fiscales, d'assistance ou d'incitation à de tels actes, le Chef du Département fédéral des finances peut autoriser l'Administration fédérale des contributions à mener une enquête en collaboration avec les administrations fiscales cantonales. L'art. 190 al. 2 LIFD précise que par grave infraction fiscale, on entend en particulier la soustraction continue de montants importants d'impôt (art. 175 et 176) et les délits fiscaux (art. 186 et 187). Selon l'art. 191 al. 1 1ère phrase LIFD, la procédure dirigée contre les auteurs, complices et instigateurs est réglée d'après les dispositions des art. 19 à 50 DPA. L'art. 192 LIFD renvoie aux mêmes dispositions de la DPA pour ce qui concerne les mesures d'enquête dirigées contre des tiers non impliqués dans la procédure.

Selon l'art. 50 DPA, la perquisition visant des papiers doit être opérée avec les plus grands égards pour les secrets privés; en particulier, les papiers ne seront examinés que s'ils contiennent apparemment des écrits importants pour l'enquête (al. 1). La perquisition doit être opérée de manière à sauvegarder le secret de fonction, ainsi que les secrets confiés aux ecclésiastiques, avocats, notaires, médecins, pharmaciens, sages-femmes et à leurs auxiliaires, en vertu de leur ministère ou de leur profession (al. 2). Avant la perquisition, le détenteur des papiers est, chaque fois que cela est possible, mis en mesure d'en indiquer le contenu. S'il s'oppose à la perquisition, les papiers sont mis sous scellés et déposés en lieu sûr; la Chambre d'accusation du Tribunal fédéral statue sur l'admissibilité de la perquisition (al. 3).
5.
Saisie d'une demande de levée des scellés en vertu de l'art. 50 al. 3 DPA, la Chambre d'accusation du Tribunal fédéral n'est pas habilitée à se prononcer sur la réalisation des infractions imputées à l'inculpé; elle se limite à déterminer si la perquisition visant les papiers sous scellés est admissible ou non, c'est-à-dire si l'administration peut ou non y avoir accès (ATF 106 IV 413 consid. 3 p. 417).

La perquisition visant des papiers n'est admissible que si l'on est en présence d'indices suffisants d'infraction (ATF 106 IV 413 consid. 4 p. 418). La nécessité de la perquisition doit en être justifiée par des soupçons précis et objectivement fondés et non pas reposer sur une suspicion générale ou sur une prévention purement subjective. Le principe de la proportionnalité doit être respecté, ainsi que le commande d'ailleurs expressément l'art. 45 al. 1 DPA. L'objet de la perquisition doit être circonscrit de façon suffisamment précise pour que l'on puisse contrôler sa connexité avec le soupçon précis et objectivement fondé pesant sur l'inculpé et contrôler également le respect du principe de la proportionnalité (ATF 104 IV 125 consid. 3b p. 131/132). Il est inévitable que la perquisition visant des papiers porte également sur des documents qui ne présentent aucun intérêt pour l'enquête (ATF 108 IV 75 consid. 5 p. 76).
6.
6.1 Pour s'opposer à la perquisition, les époux C._____, la société D._____ SA et E._____ SA (ci-après: les opposants) affirment d'abord que l'autorisation donnée par le Chef du département fédéral des finances le 28 juillet 2003 serait insuffisante. Ils relèvent que l'autorisation n'indique aucun motif de suspicion. L'art. 190 al. 1 LIFD soumet l'enquête à une autorisation du Chef du Département fédéral des finances. L'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur les mesures spéciales d'enquête de l'AFC (RS 642.132), qu'invoquent les opposants, prévoit que l'autorisation mentionne les motifs de suspicion ainsi que les noms des personnes connues au début de l'enquête, contre lesquelles celle-ci est ouverte.

Comme on l'a vu (cf. supra, consid. 4), les art. 191 et 192 LIFD, qui régissent la procédure d'enquête, renvoient aux art. 19 à 50 DPA. L'art. 50 al. 3 DPA institue la compétence de la Chambre d'accusation du Tribunal fédéral pour ce qui touche à l'admissibilité de la perquisition. C'est donc un acte de l'enquête qui peut être mis en cause dans le cadre de cette voie de droit, mais non l'ouverture de l'enquête en tant que telle. L'art. 6 de

l'ordonnance précitée sur les mesures spéciales d'enquête prévoit uniquement la possibilité de s'en prendre à des actes de l'enquête, en renvoyant aux art. 26 à 28 DPA. La DPA ne contient elle-même aucune disposition qui autoriserait la contestation du principe même de l'ouverture de l'enquête. La systématique légale impose donc de conclure qu'il n'existe pas de voie de droit contre l'autorisation d'ouverture d'enquête délivrée par le Chef du Département fédéral des finances. La doctrine va dans le même sens (cf. Andreas Donatsch/Ernst Maeder, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Martin Zweifel/Peter Athanas éd., 2000, art. 190 LIFD n. 30; Peter Gyr, Die Besko, Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 ff. DBG, 1995, p. 332). Encore peut-on noter que l'absence de toute voie de droit
pour attaquer l'autorisation d'ouverture d'enquête ne porte pas atteinte aux droits de la défense de la personne visée par l'enquête, lesquels sont assurés dans l'enquête elle-même. En particulier, la personne visée doit être informée des charges qui lui sont imputées (art. 39 al. 2 DPA); elle peut proposer en tout temps qu'il soit procédé à des actes d'enquête (art. 37 al. 2); elle peut requérir un complément d'enquête après avoir pris connaissance du rapport de clôture de l'enquête (art. 193 al. 3 LIFD).

Il résulte de ce qui précède que le grief des opposants tiré d'une motivation déficiente de l'autorisation d'ouverture d'enquête est irrecevable.

Par ailleurs, selon la formulation de l'autorisation d'enquête du 28 juillet 2003, le Chef du Département fédéral des finances l'a octroyée sur la base d'une requête de l'AFC du 14 juillet 2003. On pourrait donc penser que même s'il n'a pas formellement énoncé les motifs de suspicion dans l'autorisation qu'il a délivrée, il s'est rallié à ceux indiqués par l'AFC. Ce procédé ne prêterait pas le flanc à la critique et ferait apparaître le grief soulevé comme infondé, à supposer que la requête du 14 juillet 2003 contienne des motifs de suspicion. La Chambre d'accusation a requis l'AFC de produire ladite requête. Celle-ci s'est exécutée dans le délai imparti. Toutefois, elle a demandé à ce que cette pièce ne soit pas transmise aux opposants. Elle a invoqué la protection des sources ainsi que de ses méthodes de travail et s'est référée à de la jurisprudence (JAAC 63/1999 n. 52). Or, comme on l'a vu, le grief est de toute façon irrecevable, le contenu de la requête du 14 juillet 2003 n'ayant aucune une incidence à cet égard. Cette pièce est ainsi sans pertinence pour la solution retenue. Il n'y a par conséquent pas lieu de faire état de son contenu dans la présente procédure ni de la communiquer aux opposants, malgré leur requête en ce
sens.
6.2 Les opposants soutiennent aussi que l'autorisation du 28 juillet 2003 ne mentionne que des personnes physiques ou morales domiciliées en Suisse et qu'en conséquence, la levée des scellés ne doit pas être autorisée pour des documents concernant des entités établies à l'étranger. L'argument tombe à faux. L'autorisation précise expressément les personnes touchées par l'enquête et réserve également son extension à d'autres. Rien n'empêche la prise en compte de documents relatifs à des entités étrangères, dans la mesure où ils paraissent pertinents pour l'enquête.
7.
Les opposants nient l'existence de soupçons déterminés et objectivement fondés et contestent le respect du principe de la proportionnalité (sur ces exigences, cf. supra, consid. 5).
7.1 L'AFC soupçonne les époux C._____ et la société D._____ SA de graves infractions fiscales. Les motifs de ces soupçons, contrairement à ce que soutiennent les opposants, sont exposés en détail dans la demande de levée de scellés (p. 3 à 6). En résumé, il en ressort ce qui suit:
7.1.1 A. C._____ a fondé en 1990 la société D._____ SA, une entreprise dont l'activité consiste à concevoir, fabriquer et commercialiser des produits informatiques. II a fondé un an plus tard la société R._____, à Bucarest, et, en 1999, la société I._____ AG, à Ruggell, Principauté du Liechtenstein (FL). Ces deux dernières sociétés sont également actives dans le domaine de l'informatique. A. C._____ est directeur et administrateur de la société D._____ SA. II est également directeur de la société R._____ et de la société I._____ AG. Il détient, en outre, la fondation G._____ (FL). Celle-ci contrôle l'établissement H._____, à Vaduz (FL). L'intégralité du capital-actions des sociétés I._____ AG, J._____ AG et K._____ SA est en mains de l'établissement H._____. A. C._____ est ainsi à la tête de ce groupe. E. _____ SA tient les comptes des sociétés suisses, à savoir la société D._____ SA et K._____ SA. Elle établit également ceux des sociétés du Liechtenstein, soit l'établissement H._____, I._____ AG et J._____ AG. Enfin, cette fiduciaire est en charge de l'établissement des comptes de la fondation de famille

G._____. Elle est aussi le conseiller fiscal d'A. C._____
et de l'ensemble de son groupe. L'avocat F._____ est le conseiller juridique d'A. C._____ et de l'ensemble de son groupe. De plus, il est administrateur de l'établissement H._____, et mandataire avec signature collective à deux sur le compte bancaire de la fondation G._____.
7.1.2 A. C._____ aurait utilisé l'avion appartenant à la société K._____ SA. Cet avion lui aurait servi à effectuer d'une part les heures de vol nécessaires à l'obtention d'une licence et d'autre part des vols à caractère privé. Les charges topiques figurent dans la comptabilité de la société D._____ SA.
7.1.3 La société D._____ SA est propriétaire de l'immeuble dans lequel se trouvent d'une part les bureaux de cette société et d'autre part le logement d'A. C._____. II semble que le montant du loyer du logement facturé par la société D._____ SA à son actionnaire est insuffisant.
7.1.4 Des factures trimestrielles libellées en US $ sont adressées par la société R._____ à la société D._____ SA. La prestation que fournirait la société roumaine consisterait à concevoir et à élaborer des projets. Ces factures, payées personnellement par A. C._____ contre remise d'une quittance, sont comptabilisées à charge du compte de pertes et profits de la société D._____ SA. Il apparaîtrait cependant qu'A. C._____ ne verserait pas les montants concernés à la société roumaine, ce qui ne justifierait ainsi pas la charge figurant au débit du compte de pertes et profits de la société D._____ SA et diminuerait d'autant le bénéfice imposable de cette société. De plus, l'une des quittances est datée du 6 juillet 2000, date à laquelle A. C._____ se trouvait pourtant à Paris selon le carnet de vol de l'avion appartenant à K. _____ SA. Selon l'analyse menée, ce seraient 4'400'000 francs de charges non justifiées par l'usage commercial que la société R. _____ aurait facturées à la société D. _____ SA.
7.1.5 A. C._____ détiendrait la majorité (90%) des droits patrimoniaux et sociaux de la société R._____. Au 1er janvier 2001, les époux C._____ déclaraient 1'000 actions de la société R. _____ pour une valeur totale de 20'000 francs. Or, la société roumaine serait dotée d'un capital-actions de 1 million US $. Dès lors, la question du financement dudit capital-actions par A. C._____ se pose.
7.1.6 Les comptes 1999/2000 de la société D._____ SA déposés à l'appui de la déclaration d'impôt indiquent que le compte fournisseur s'élève à 799'547 francs. Dans le cadre de son contrôle, l'ACI a obtenu la balance de vérification. Or, sur ce support, il apparaît que ce montant est composé dans sa quasi-totalité d'une dette d'un montant de 797'646 francs envers la société R. _____.

Les comptes publiés n'indiquant pas qu'un montant est dû à la société R. _____, cette manière de procéder, contraire à l'art. 663a al. 4 CO, pourrait évoquer la dissimulation.
7.1.7 L'étude du grand livre de la société D. _____ SA permet de constater que l'intégralité de son chiffre d'affaires provient de clients suisses. Or, cette entreprise compte également de nombreux clients français, luxembourgeois et italiens. Par conséquent, la totalité du chiffre d'affaires de la société D. _____ SA n'aurait pas été comptabilisée. II se pourrait que la création en 1999 de la société I. _____ AG ait notamment servi à comptabiliser le chiffre d'affaires réalisé avec les clients étrangers.
7.1.8 Des extraits du registre du commerce du Liechtenstein ont été obtenus à propos des structures "offshore" mises en place par les époux C._____, à l'exception de la fondation G._____, qui serait également domiciliée dans cette principauté. Cette fondation détiendrait notamment, selon l'organigramme du groupe, l'établissement H._____, à Vaduz. Cet établissement aurait prêté un montant de US $ 1'350'000 à K._____ SA pour l'achat d'un avion PC-12. Dès lors, il se pourrait que le bénéficiaire ultime des revenus soustraits au fisc suisse soit l'établissement H._____. Ce procédé visait vraisemblablement un double but, à savoir d'une part occulter l'origine réelle des fonds injectés par H._____ dans K._____ SA et d'autre part dissimuler l'identité d'A. C._____, véritable ayant droit économique de ces fonds.
7.1.9 Selon l'AFC, les différentes données ci-dessus relatives aux sociétés D._____ SA et I._____ AG sont également susceptibles d'avoir des répercussions sur l'estimation du revenu imposable d'A. C._____.
7.2 Il ressort des éléments précités que l'AFC a notamment procédé à une analyse de différents documents comptables, qu'elle évoque dans sa requête de levée de scellés. Les soupçons ne reposent donc pas sur une prévention purement subjective. L'AFC décrit par ailleurs en détail les faits reprochés. A ce stade de la procédure, ces soupçons paraissent donc suffisamment précis et objectivement fondés. Les opposants s'en prennent certes à l'analyse de l'AFC sur certains points. Leur critique n'a toutefois pas à être prise en compte car elle touche plutôt la réalisation même des infractions en cause et sort ainsi du cadre de la présente procédure (cf. supra, consid. 5). En conclusion, les soupçons de l'AFC découlent d'indices suffisants d'infractions fiscales.

7.3
7.3.1 En ce qui concerne la violation du principe de la proportionnalité invoquée, les opposants notent qu'en juin 2002 l'ACI a procédé à un contrôle fiscal, dans le cadre duquel les époux C._____ et la société D._____ SA ont fait montre d'une complète transparence; de même, E._____ SA a transmis à l'ACI les documents complémentaires requis. Pour les opposants, l'écoulement du temps entre le contrôle de l'ACI et la perquisition (plus d'un an) ne permet pas de retenir l'existence d'un risque, en particulier de destruction de documents pertinents. Les opposants sont d'avis que la perquisition ne saurait être envisagée comme la seule mesure pour obtenir des informations adéquates, mais que d'autres méthodes, plus respectueuses des libertés, auraient dû être employées.
7.3.2 Dans sa demande de levée des scellés, l'AFC a indiqué que les documents en possession de l'ACI ne suffisaient pas pour déterminer tous les tenants et aboutissants. En conséquence, il avait été nécessaire d'agir de manière inopinée afin de disposer des pièces justificatives permettant de constituer les preuves de graves infractions fiscales. L'AFC a conclu que la voie de la perquisition était la mieux appropriée pour: disposer de toute la comptabilité ainsi que de toutes les pièces justificatives relatives à la société D._____ SA, afin d'établir les états de fait et de déterminer le montant total des éventuelles soustractions; disposer de toute la comptabilité ainsi que de toutes les pièces justificatives relatives à J. _____ AG et K._____ SA, afin d'établir les états de fait et de déterminer le montant total des éventuelles distributions dissimulées de bénéfice en faveur d'A. C._____, constitutives, le cas échéant, de soustraction fiscale; disposer de toutes les pièces justificatives relatives à A. C._____, afin d'établir les états de fait et de déterminer le montant total des éventuelles soustractions; connaître les ayants droit économiques des fondations et constater les prestations effectives de ces
dernières; disposer de preuves afin de déterminer le lieu de l'administration effective de la société I._____ AG et de J._____ AG; séquestrer les avoirs bancaires afin d'empêcher l'évasion des capitaux vers l'étranger et de garantir le paiement des éventuels impôts soustraits et des amendes prévues aux articles 175 ss LIFD; disposer de preuves afin de dénoncer au juge pénal un éventuel délit d'usage de faux, notamment dans l'établissement des comptes.
7.3.3 L'art. 46 al. 1 let. a DPA autorise la mise sous séquestre des pièces à conviction. L'art. 48 al. 1 DPA prévoit en particulier qu'une perquisition pourra être opérée dans les locaux où se trouvent des objets soumis au séquestre. Conformément à l'art. 45 DPA, les mesures précitées sont soumises au respect du principe de la proportionnalité.

En l'espèce, vu la nature des soupçons portant sur un montage fiscal impliquant des sociétés, les preuves des différentes opérations litigieuses étaient susceptibles de figurer parmi de nombreux documents. Il faut ici rappeler qu'outre les opposants, d'autres sociétés et personnes physiques ont également fait l'objet de la perquisition. Compte tenu des différentes personnes susceptibles de détenir des documents et du nombre de ceux-ci, la perquisition ordonnée pour les obtenir apparaît la seule mesure adéquate. On ne conçoit guère quelle autre mesure efficace aurait pu être menée.

L'argument du temps écoulé depuis la transmission de certains documents à l'ACI avancé par les opposants est sans portée. Sur la base des documents remis à l'ACI, l'AFC a d'abord mené une enquête préliminaire et s'est assurée de l'existence de soupçons de graves infractions (cf. demande de levée des scellés, let. B ch. 1). Le temps passé n'a rien ôté à la nécessité pour l'AFC d'obtenir toutes les pièces justificatives utiles et d'empêcher le cas échéant qu'elle soient soustraites à son pouvoir. En ce sens, la perquisition, qui a touché de manière inopinée les différentes personnes susceptibles de détenir des pièces, apparaît indiquée.

Aussi, le moyen tiré d'une violation du principe de la proportionnalité est-il infondé.
8.
Il résulte de ce qui précède que l'AFC doit être autorisée à prendre connaissance du contenu des documents séquestrés à la suite de la perquisition opérée chez les époux C. _____, la société D. _____ SA et E. _____ SA. Les scellés correspondant peuvent être levés.

Le droit de l'inculpé à participer à l'administration des preuves devra être respecté. Ainsi, les personnes visées par l'enquête devront être invitées à assister à la levée des scellés. Elles pourront y renoncer.

Les papiers et objets apparaissant d'emblée sans pertinence seront restitués au plus vite. Un éventuel litige à propos du séquestre des pièces jugées importantes par l'administration pourra être porté devant la Chambre de céans. Il n'empêchera cependant pas l'administration de prendre immédiatement connaissance du contenu de ces pièces.
Comme on l'a vu, le sort des papiers séquestrés auprès de l'avocat F._____ sera examiné dans le cadre d'une procédure distincte (8G.9/2004).
9.
La demande de levée des scellés dirigée contre les époux C._____, la société D._____ SA et E. _____ SA est admise dans son entier. Les frais de la procédure devant la Chambre d'accusation sont mis à la charge des opposants, solidairement entre eux (art. 25 al. 4 DPA).

Par ces motifs, la Chambre prononce:
1.
La demande de levée des scellés apposés sur les documents séquestrés auprès d'A. C._____, de B. C._____, de la société D. _____ SA et de E. _____ SA est admise.
2.
L'Administration fédérale des contributions est autorisée à procéder, en présence des parties opposantes ou de leur représentant, à la levée des scellés et à la perquisition des papiers correspondants.
3.
Un émolument judiciaire de 2'000 francs est mis à la charge d'A. C._____, de B. C._____, de la société D. _____ SA et de E. _____ SA, solidairement entre eux.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la requérante et aux mandataires des opposants.
Lausanne, le 26 janvier 2004
Au nom de la Chambre d'accusation
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: