

BGer 2A.132/2003 vom 24. Oktober 2003

Bundesgericht, 2003-10-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.132_2003

FR: TF 2A.132/2003 du 24 octobre 2003

IT: TF 2A.132/2003 del 24 ottobre 2003

Regeste

Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision fondée sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu 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 (ci-après: LIFD; RS 642.11), en vigueur depuis le 1er janvier 1995, selon laquelle le contribuable peut s'opposer à une demande de sûretés en interjetant un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral dans un délai de 30 jours à compter de la date de notification de la demande.

E. 1.2

Conformément à l' art. 104 let. 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. 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 129 II 183 consid. 3.4 p. 188 et la jurisprudence citée). Par ailleurs, l'autorité intimée n'étant pas une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral peut revoir d'office les constatations de fait (art. 104 let. b et 105 al. 2 OJ ; ATF 128 II 56 consid. 2b p. 60). Il peut en particulier tenir compte de nouveaux moyens de preuves ou de faits postérieurs aux décisions entreprises, y compris ceux mentionnés lors du second échange d'écritures (ATF 115 II 213 consid. 2 p. 215/216; 113 Ib 327 consid. 2b p. 331).

E. 2

Les recourants invoquent en premier lieu leur droit d'être entendus. Se fondant sur les art. 29 al. 2 Cst. et 114 al. 3 LIFD, ils reprochent à l'autorité intimée d'avoir insuffisamment motivé la décision incriminée et de leur avoir refusé la consultation du dossier complet.

E. 2.1

Il a été jugé (Archives 67 722 consid. 3c, 2A.310/1997; cf. art. 35 al. 1 PA en relation avec l' art. 1er al. 3 PA et, s'agissant de la jurisprudence rendue sous l'empire de l'arrêt du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct, RDAT 1995 II 19t 492 consid. 1b, 2A.352/1995; ATF 108 III 34 consid. 3a p. 35) que ni l' art. 169 al. 1 LIFD , ni l' art. 116 LIFD n'imposent expressément aux autorités fiscales de motiver les demandes de sûretés en garantie du paiement de l'impôt fédéral direct. La

première de ces dispositions se borne à exiger que la demande de sûretés indique le montant à garantir, alors que la seconde prévoit que les décisions et les prononcés doivent être notifiés au contribuable par écrit et indiquer les voies de droit. Sauf exceptions expresses (cf. par exemple art. 131 LIFD , art. 191 Cst.), une telle obligation découle cependant du droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que le justiciable puisse exercer ses droits de recours en connaissance de cause (Archives 67 722 consid. 3c, 2A.310/1997; ATF 126 I 97 consid. 2b p. 102; 123 I 31 consid. 2c p. 34). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la motivation soit contenue dans la décision attaquée; elle peut être indiquée dans une communication écrite séparée (Archives 67 722 consid. 3c, 2A.310/1997; ATF 113 II 204 consid. 2 p. 205 et la jurisprudence citée, arrêt non publié du 6 novembre 2001 dans la cause 2A.516/2000). En l'espèce, il est vrai que la motivation contenue dans la demande de sûretés du 24 février 2003 est sommaire; elle contient cependant, de façon résumée, la description des causes de la menace pesant sur les droits du fisc. Il ressort toutefois du dossier que, avant l'expiration du délai pour recourir, soit par courrier du 4 mars 2003, le Service des contributions a précisé les éléments qui, selon lui, avaient porté préjudice aux droits du fisc et qui justifiaient le montant des sûretés requis. Ce service a, en particulier, affirmé que l'Administration fédérale des contributions avait appris, lors de la consultation de pièces auprès du Ministère public, que X._____ était actif dans le commerce de cigarettes, ce qui lui avait permis de réaliser des revenus conséquents et de se constituer une fortune très importante. En outre, selon la réponse du Service des contributions du 19 mai 2003, que les recourants ne contestent pas, ils ont été informés oralement du mode de calcul des sûretés requises. Ils ont, de plus, été rendus attentifs aux procès-verbaux de séquestre qui indiquaient les montants soustraits au fisc. Il apparaît, par conséquent, que le grief de violation du droit à une motivation suffisante est infondé en l'espèce. Au demeurant, si ce grief devait être retenu en ce qui concerne l'indication des motifs de la décision attaquée avant l'expiration du délai de recours, ce vice de forme devrait de toute manière être considéré comme ayant été réparé devant le Tribunal fédéral (ATF 124 II 132 consid. 2d p. 138; 118 Ib 111 consid. 4b p. 120/121), à l'issue du double échange d'écritures où l'autorité intimée a dûment précisé les éléments qui, selon elle, établiraient la mise en péril de ses droits et justifieraient le montant des sûretés demandées. Certes, les recourants allèguent à ce propos que l'on ne devrait pas admettre trop facilement la réparation devant le Tribunal fédéral de la violation du droit d'être entendu par l'autorité de première instance, sous peine d'inciter celle-ci à bâcler sa propre tâche, au détriment du justiciable. Cette critique est infondée, en l'occurrence, car l'autorité intimée a dûment répondu aux requêtes des intéressés. Il y a lieu enfin d'observer que les recourants ont eu l'occasion de répliquer à la réponse de l'autorité et n'ont pas demandé à déposer des observations complémentaires sur les faits contenus dans la duplique. Ils ont ainsi disposé de toutes les informations utiles pour pouvoir motiver leur recours sur le fond, de sorte que, si la décision avait souffert d'un vice de forme, celui-ci aurait été réparé devant le tribunal de céans, qui jouit dans cette matière d'un libre pouvoir d'examen en fait et en droit. Le grief tiré d'une motivation insuffisante de la décision attaquée se révèle ainsi mal fondé.

E. 2.2

D'après l' art. 114 LIFD , le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (al. 1). Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (al. 2).

Lorsqu'une autorité refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, elle ne peut se baser sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que si elle lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce et qu'elle lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve (al. 3). L'art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas une protection plus étendue au contribuable. Le grief est irrecevable en tant qu'il porte sur la consultation du dossier de l'enquête pénale fiscale instruite actuellement à l'encontre des recourants, car cette procédure est étrangère au présent recours. Il doit en revanche être examiné dans la mesure où la décision attaquée se fonderait sur des éléments de ce dossier auxquels les intéressés n'auraient pas eu accès. En l'espèce, les recourants ont à ce jour pu prendre connaissance de l'entier de leur dossier fiscal auprès du Service des contributions et ils ont pu se prononcer sur les faits et arguments invoqués par celui-ci pour justifier sa décision. Ils ne démontrent pas, en outre, que ladite décision serait fondée sur des éléments du dossier qui auraient été soustraits à leur connaissance. Le montant des sûretés réclamées est d'ailleurs fondé sur des relevés bancaires dont les recourants ont probablement eu connaissance puisqu'ils admettent qu'ils sont titulaires des comptes en cause. Ce grief doit également être rejeté.

E. 3

Aux termes de 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 avant même que le montant de l'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force.

E. 3.1

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant l'art. 118 al. 1 AIFD - qui conserve toute 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, 2A.326/1997; Archives 67 722 consid. 3b, 2A.310/1997; Archives 66 470 consid. 3a, 2A.508/1995; Archives 66 479 consid. 2, 2A.247/1995; ATF 108 Ib 44 consid. 2b p. 47).

E. 3.2

En premier lieu, les recourants contestent l'existence même d'une créance fiscale que le Service des contributions estime de son côté à 2'700'000 fr. Pour calculer l'ensemble des reprises, l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct a pris en compte la différence entre le solde des comptes non déclarés au 31 décembre 1994 et le solde au 31 décembre 1998, soit environ 7'800'000 fr. Sur la base de différents documents, tels que des factures relatives à des transactions portant sur des cigarettes entre les sociétés A. _____ S.A., que dirige X. _____, et B. _____ S.A., dont l'intéressé est actionnaire majoritaire et, d'autre part, des sociétés étrangères, ladite administration a considéré que l'évolution de fortune susmentionnée était due à des revenus qui n'avaient pas été déclarés. Les recourants admettent être titulaires des comptes non déclarés au fisc mais soutiennent cependant que

ces comptes ne sont constitués, pour l'essentiel, que de leur fortune transférée de l'étranger, et non de revenus acquis en Suisse. En ce qui concerne les montants figurant sur le compte n° xxxxxx à la banque G. _____ à Genève, qui totalisent 3'899'479 fr. au 31 décembre 1998 et 9'459'722 fr. au 31 décembre 1999, X. _____ allègue qu'il s'agit de sa fortune provenant des revenus obtenus dans des entreprises domiciliées à l'étranger, plus précisément dans la Principauté d'Andorre, où il a séjourné durant les années 1997-2000 et où il a développé une activité de directeur général de l'entreprise C. _____. Ces revenus auraient été régulièrement transférés en Suisse. En 1999, notamment à la fin de son séjour à Andorre, il aurait fait transférer une somme de plus de 5'000'000 fr. sur son compte suisse précité. Quant au compte ouvert auprès de la banque E. _____, totalisant 3'839'719 fr. au 31 décembre 1998 et 4'398'637 fr. au 31 décembre 1999, il représenterait exclusivement la fortune de Y. _____. Selon les recourants, lesdites sommes constituant leur fortune, seul le revenu de celle-ci serait soumis à l'impôt fédéral direct et la créance fiscale serait dès lors bien inférieure à celle à laquelle prétend le fisc. Les recourants établissent certes que X. _____ était autorisé à résider dans la Principauté d'Andorre en 1998 et 1999, et que, le 21 octobre 1999, un montant de 3'441'244.64 ■ a été transféré de la banque andorrane D. _____ S.A. à la banque G. _____ à Genève. Mais l'intéressé et son épouse étaient durant la même période domiciliés à Z. _____, en Suisse, comme le montrent leurs déclarations d'impôt pour les périodes considérées. L'autorité intimée démontre, sans être contredite, que la société C. _____, à Andorre, que dirigeait X. _____, recevait de la correspondance au domicile de son directeur à Z. _____. Il est donc vraisemblable que l'activité de ladite société était, du moins en partie, dirigée en Suisse et que les revenus qu'elle dégagait auraient dû être déclarés dans ce pays. L'autorité intimée produit également des pièces prouvant l'existence de transactions portant sur des montants importants, que le fisc soupçonne les recourants de n'avoir pas déclarés, provenant du commerce de cigarettes entre les sociétés suisses A. _____ S.A. et B. _____ S.A. et des sociétés étrangères. Quant aux sommes se trouvant sur le compte de la banque E. _____, rien n'établit en l'état qu'elles représentent la fortune de Y. _____. Au contraire, comme le démontre le dossier, lors de l'ouverture dudit compte, le 19 novembre 1991, X. _____ déclarait être le titulaire et l'ayant droit économique de ce compte. La méthode utilisée par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct pour estimer les reprises pour l'impôt fédéral direct 1995-1996 et 1997-1998, ainsi que les résultats obtenus, paraissent suffisamment convaincants dans le cadre d'un examen limité à la vraisemblance. Même si les chiffres avancés par l'autorité intimée n'ont fait l'objet d'aucune décision définitive, l'examen des faits rappelés ci-dessus suffit à rendre vraisemblable l'existence de la dette fiscale dans la mesure où un examen prima facie du dossier corrobore ces conclusions.

E. 3.3

La créance en cause étant vraisemblable, il reste à déterminer si l'un des cas de séquestres de l'art. 169 al. 1 LIFD est réalisé. En l'occurrence, les recourants sont domiciliés en Suisse, de sorte que le premier cas de séquestre mentionné par ledit article n'entre pas en ligne de compte. Il faut donc examiner si les droits du fisc à l'encontre des intéressés paraissent menacés au sens de cette disposition. Pour admettre l'existence d'une menace sur les droits du fisc, il suffit, selon la jurisprudence, que le recouvrement de la créance fiscale paraisse objectivement menacé au regard de l'ensemble des circonstances (RDAT 1998 II 20t 343 consid. 4c, 2A.326/1997; Archives 67 722 consid. 3d, 2A.310/1997; Archives 66 479 consid. 2, 2A.247/1995). Tel est notamment le cas lorsque le contribuable aménage son

activité de manière à pouvoir se soustraire au fisc en transférant ses biens à l'étranger (ATF 108 Ib 44 consid. 3 p. 49), lorsque le contribuable dissimule systématiquement les éléments de son revenu et de sa fortune à l'autorité de taxation (RDAT 1998 II 20t consid. 4c, 2A.326/1997; Archives 66 479 consid. 2, 2A.247/1995), lorsqu'il transforme des biens immobiliers en liquidités, facilement réalisables et transférables (RF 51 1996 86 consid. 3d, 2A.165/1994; Archives 65 386 consid. 3, 2A.81/1994; Archives 49 485 consid. 3b, A.389/1978), lorsqu'il doit s'attendre à des rappels d'impôts et à des amendes considérables (Archives 65 641, 2A.378/1994), lorsqu'il consent d'importantes donations, ou encore lorsqu'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. 49, Archives 67 722 consid. 3d, 2A.310/1997; Archives 65 641 consid. 4a, 2A.378/1994; Archives 64 318 consid. 2d, 2A.14/1994). 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, 2A.81/1994). L'autorité intimée relève sur ce point que les contribuables intéressés ont omis de déclarer l'existence de comptes bancaires à la banque E._____, à banque F._____, à la banque G._____ et à la banque H._____ notamment, pour des montants qui totalisaient 7'832'338 fr. au 31 décembre 1998, 14'241'558 fr. au 31 décembre 1999, 9'651'484 fr. au 31 décembre 2000, 4'441'266 fr. au 31 décembre 2001 et 4'949'423 fr. à la fin 2002. Le Service des contributions constate en outre à ce propos qu'après 1999, les biens non déclarés ont diminué de près de deux tiers et qu'ils sont composés pour l'essentiel d'avoirs bancaires aisément réalisables. Le Service des contributions allègue, exemples à l'appui, que X._____ gère des transactions financières importantes au travers de sociétés étrangères et qu'il est en mesure de mobiliser très facilement et rapidement ses ressources en dehors de Suisse, pays avec lequel lui et sa famille ne semblent pas avoir noué d'attaches particulières; ses filles notamment étudient à l'étranger. Les recourants nient l'existence d'une menace sur les droits du fisc et ils réfutent tous les indices avancés à cet égard par l'autorité intimée. X._____ allègue en particulier n'avoir actuellement aucun lien et ne gérer aucune affaire par l'entremise de sociétés étrangères. Or, les documents produits par le Service des contributions permettent à tout le moins de mettre en évidence l'existence, en 1999, de nombreuses sociétés domiciliées à Chypre et au Panama, lesquelles auraient été constituées, selon les attestations du partenaire commercial de X._____, pour effectuer, au bénéfice de celui-ci, diverses transactions commerciales. La lettre des avocats panaméens J._____, du 24 juillet 2002, est adressée à Z._____ à la société C._____, à l'attention de X._____, ce qui contredit également les dires précités des recourants. A cela s'ajoute qu'il est établi que les recourants ont caché au fisc, durant de nombreuses années, l'existence des différents comptes bancaires précités, et que, entre le 31 décembre 1999 et le 31 décembre 2001, lesdits comptes ont diminué de près de deux tiers sans que la cause de cette réduction ne soit éclaircie. Ce dernier élément permet de penser que d'importants fonds ont été transférés hors de Suisse. Il y a, en outre, de forts soupçons que les sommes ainsi dissimulées au fisc proviennent de revenus qui auraient dû être déclarés en Suisse et que ces contribuables doivent, par conséquent, s'attendre à d'importants rappels d'impôts et amendes. Dans ces conditions, il convient de retenir que l'autorité intimée a retenu à juste titre que les droits du fisc paraissaient suffisamment menacés pour justifier une demande de sûretés.

E. 3.4

Il faut encore examiner si le montant de la garantie exigée ne se révèle pas manifestement exagéré. Les recourants soutiennent que tel est le cas, en raison du fait que, selon eux, seule une petite partie des montants figurant sur les comptes bancaires précités serait imposable, en tant que revenu de leur fortune. Or, on a vu ci-dessus (consid. 3.2) que rien n'établit en l'état que lesdits montants représentent pour l'essentiel la fortune des recourants. Les éléments de fait rappelés dans les considérants qui précèdent rendent vraisemblable que ces sommes pourraient, au contraire, être considérées comme des revenus, ce que toutefois seule la procédure en soustraction d'impôts engagée par le fisc permettra d'établir définitivement. La créance du fisc, calculée sur les revenus dissimulés entre 1994 et 1998, soit environ 7'800'000 fr., s'établirait, selon le calcul en soi non contesté de l'autorité intimée, à 897'000 fr. pour le rappel d'impôts et à une amende qui pourrait s'élever au maximum à trois fois l'impôt soustrait, soit 2'691'000 fr., ce qui porterait en l'état le montant total possible de la créance à 3'588'000 fr. Les sûretés demandées, inférieures à ce dernier chiffre, équivalent au montant d'impôts soustraits et à une amende égale au double de cet impôt. Le montant des sûretés n'est ainsi nullement disproportionné.

E. 4

Les recourants soutiennent enfin que la décision serait en tout état de cause inopportune, car trop incisive eu égard à la faible importance des montants soustraits au fisc. Le grief d'inopportunité n'a pratiquement pas d'application en droit fiscal dominé par le principe de légalité. Au demeurant, l'art. 104 lettre c ch. 1 OJ autoriserait le Tribunal fédéral à en revoir l'application. La décision attaquée remplit les conditions légales et correspond à la pratique du fisc. On ne voit pas en quoi elle serait inopportune, compte tenu des graves soupçons d'une importante évasion fiscale de la part des recourants.

E. 5

Pour ces motifs, il convient de rejeter le recours, avec suite de frais que les recourants supporteront solidairement entre eux (art. 156 al. 1 et 7, 153 et 153a OJ). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens à l'autorité intimée (art. 159 al. 2 OJ).