

BGer 2A.183/2001 vom 27. März 2002

Bundesgericht, 2002-03-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.183_2001

FR: TF 2A.183/2001 du 27 mars 2002

IT: TF 2A.183/2001 del 27 marzo 2002

Regeste

Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 127 IV 148 consid. 1a p. 151; 127 I 92 consid. 1 p. 93; 127 II 198 consid. 2 p. 201 et les références).

E. 1.1

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 fédéral, le recours de droit administratif est en principe recevable, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct, au regard des art. 97 ss OJ et de la règle particulière de l' art. 169 al. 3 LIFD .

E. 1.2

Selon l' art. 103 lettre a OJ , a qualité pour agir par la voie du recours de droit administratif quiconque est atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée. D'après la jurisprudence, le droit de recours suppose ainsi un intérêt actuel et pratique à obtenir l'annulation ou la modification de la décision attaquée. En l'espèce, la recourante est la destinataire de la décision attaquée, si bien qu'elle a en principe qualité pour agir. Certes, le séquestre fondé sur la décision querellée a été levé, mais ce résultat n'a été obtenu qu'au prix de la fourniture d'un cautionnement de 500'000 fr. à titre de sûretés pour l'ensemble des impôts fédéraux, cantonaux et communaux, et la recourante allègue, sans être contredite, que ce cautionnement présente pour elle l'inconvénient de bloquer une partie substantielle de ses avoirs pour une durée indéterminée. Elle conserve donc un intérêt pratique à ce que le motif de la demande de sûretés soit examiné.

E. 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. I 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). 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). II 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 lb 327 consid. 2b p. 331; 109 lb 246 consid. 3b/c p. 248-250 et les références citées).

E. 3.1

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 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 (cf. Archives 67 722 consid. 3b p. 724).

E. 3.2

En l'espèce, la recourante a son siège en Suisse, de sorte que le premier cas de sûreté mentionné par l'art. 169 al. 1 LIFD n'entre pas en ligne de compte. Il faut dès lors examiner si le second cas de sûreté prévu par cette disposition est réalisé, soit si les droits du fisc à l'encontre de la recourante paraissent menacés.

E. 4.1

Contrairement à ce que prévoyait l'art. 118 AIFD, 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). 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 lb 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 lb 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).

E. 4.2

Dans le cas particulier, l'Administration cantonale des impôts invoque la légèreté des infrastructures de la Société, son recours à des consultants et sous-traitants externes et le fait qu'elle déploie «la plus grande partie» de ses activités pour le compte de clients étrangers, toutes circonstances qui lui permettraient de transférer très facilement ses activités à

l'étranger - transfert dont la menace aurait d'ailleurs été agitée par deux fois par sa fiduciaire; l'autorité intimée souligne également qu'une partie des véhicules et des ordinateurs utilisés par la Société sont en leasing et que ses principaux actifs consistent en des comptes bancaires.

E. 4.3

Il est constant que les infrastructures dont la recourante a besoin pour exercer ses activités sont telles qu'elles pourraient, sans grande difficulté, être rapidement transférées à l'étranger, y compris le matériel informatique. Contrairement à ce que soutient la recourante, le fait qu'il s'agisse-là d'une caractéristique inhérente à toutes les entreprises de services ne saurait faire obstacle à ce qu'il en soit tenu compte pour apprécier l'existence d'un risque au sens de l'art. 169 al. 1 LIFD. La Société a certes consenti un investissement de quelque 130'000 fr. pour équiper les locaux qu'elle loue à M. _____; toutefois, l'importance de ce montant n'est, compte tenu des enjeux de la procédure en soustraction (quelque 500'000 fr. en l'état), pas telle quelle puisse peser d'un poids décisif dans la décision d'effectuer ou non un transfert d'activités à l'étranger. Une telle éventualité paraît d'ailleurs d'autant plus plausible que la recourante a reçu, durant les années sous revue, d'importants mandats de la part de gros clients étrangers, comme l'atteste la liste qu'elle a elle-même produite: quatre mandats à Amsterdam et quatre autres à Anvers, Stockholm, Londres et Bahrein, qui ont impliqué, à des degrés divers, 13 collaborateurs de la Société, dont A. _____, B. _____ et F. _____, et qui ont rapporté des montants compris - pour six d'entre ces mandats - entre 700'000 et plus d'un million de francs. Il résulte en outre du dossier, plus précisément, des procédures qui ont opposé, à partir de 1997, la Société à ses actionnaires minoritaires et ex-administrateurs, que l'un des principaux reproches adressés à ces derniers était justement qu'ils se refusaient à consentir les efforts nécessaires pour prospector des clients étrangers, alors que, de purement locale au départ, la Société était en passe d'acquérir une stature internationale et réalisait l'essentiel de son chiffre d'affaires à l'étranger, la clientèle suisse n'y contribuant que pour une part infime. Il est enfin significatif que la recourante prétende - à tort ou à raison (cf. infra consid. 5.1.1 et 5.2.1) - que A. _____ et F. _____ étaient domiciliés à l'étranger durant la période considérée. On ne saurait ignorer non plus que la menace du transfert à l'étranger des activités de la Société a été évoquée par deux fois par sa fiduciaire. La recourante déclare certes «douter» que de tels propos aient été proférés, mais elle s'est bien gardée de les faire démentir par sa fiduciaire. En outre, le fait que cette dernière ne fasse pas partie des organes dirigeants de la Société n'y change rien, car elle agissait en qualité de mandataire, de sorte que la Société doit s'en laisser imputer les actes et les propos. Au demeurant, il n'est guère concevable que la fiduciaire ait pris de son seul chef l'initiative d'agiter une menace aussi lourde de conséquences.

E. 4.4

La recourante fait valoir que, quand bien même elle connaissait depuis le mois de novembre 2000 les soustractions qui lui étaient reprochées, elle n'avait, durant les mois suivants et jusqu'à l'ouverture formelle de la procédure en soustraction, rien entrepris pour transférer ses activités et ses biens à l'étranger. Cet argument n'est pas décisif car, par la force des choses, le contribuable qui fait l'objet d'un contrôle fiscal peut supputer dans les grandes lignes le risque qu'il encourt au plus tard dès le moment où, en fonction des renseignements et documents qui lui sont réclamés, il est en mesure de comprendre l'orientation que prennent les investigations. Or, il s'écoule souvent plusieurs mois entre ce stade de la

procédure et l'ouverture formelle de la procédure en soustraction, tant il est vrai que celle-ci ne saurait être décidée à la légère mais doit résulter au contraire d'une exploitation minutieuse des éléments recueillis à l'occasion du contrôle. A raisonner comme le voudrait la recourante, on aboutirait donc à la conclusion que des sûretés ne pourraient pour ainsi dire jamais être exigées. C'est également en vain que la recourante objecte que son principal actif ne résiderait pas dans ses comptes en banque, mais dans la valeur de ses logiciels. Outre, en effet, que ceux-ci sont portés pour une valeur nulle au bilan, le produit qui pourrait en être retiré en cas de vente forcée est extrêmement difficile à estimer, sans compter qu'il est fort probable que la valeur de réalisation de ces logiciels serait très sensiblement inférieure à la valeur qu'ils représentent pour la recourante, cette dernière valeur étant pour une bonne part directement liée à l'expérience et au savoir-faire des collaborateurs de la Société, sans lesquels les logiciels en question ne peuvent que difficilement être intégrés dans des projets informatiques d'envergure.

E. 4.5

Par conséquent, même si la recourante semble avoir donné correctement suite aux demandes de pièces qui lui ont été adressées au cours de la procédure de contrôle, les éléments ci-dessus énumérés suffisent pour admettre l'existence d'un péril à l'endroit des droits du fisc, du moins sous le seul angle de la vraisemblance et dans le cadre d'un examen prima facie.

E. 5

Il convient ensuite d'examiner si l'existence et le montant approximatif de la créance fiscale ont été rendus au moins vraisemblables et si le montant des sûretés exigées n'apparaît pas manifestement disproportionné.

E. 5.1

Les chiffres 1.01 et 1.02 du tableau provisoire des reprise sont libellés comme suit: «Honoraires Z. _____ Ltd non admis (prestation)» et «Honoraires consultant MM. A. _____ et F. _____ non admis (prestation)»; ils portent sur des montants de 50'000 fr. pour 1996, 200'850 fr. pour 1997 et 330'000 fr. pour 1998, respectivement de 98'000 fr. pour 1995 et 92'000 fr. pour 1996.

E. 5.1.1

Selon la recourante, il s'agirait d'honoraires et de frais facturés pour l'activité de A. _____ et F. _____ durant les exercices 1995 à 1998. Une partie de ces montants auraient été encaissés directement par les intéressés et le solde par l'intermédiaire de la société Z. _____ Ltd, entièrement détenue par F. _____. La recourante entreprend de démontrer, pièces à l'appui - cf. en particulier la liste précitée de huit mandats que A. _____ et F. _____ auraient accomplis pour le compte de la Société à l'étranger durant cette période -, que les prestations accordées aux deux prénommés ont correspondu à une activité bien réelle de leur part «qui a été dûment facturée aux clients de X. _____ SA». La recourante expose encore que la société Z. _____ Ltd avait été créée par F. _____ alors que ce dernier était domicilié à l'étranger et ne travaillait pas encore pour la Société, dont il ne serait devenu le salarié - après en avoir été le consultant - qu'après son retour en Suisse en 1999. La recourante ajoute que, pendant la période 1995-1998, A. _____ et F. _____ n'étaient pas contribuables suisses.

E. 5.1.2

Invoquant n'avoir pas eu connaissance auparavant de la plus grande partie des pièces produites par la recourante en instance fédérale, l'Administration cantonale des impôts, dans ses observations sur le recours, relève qu'aucun contrat écrit ne lie A. _____ et F. _____ à la société Z. _____ Ltd, alors que c'est la règle pour des mandats d'une telle importance, et que tous deux n'exercent d'activité que pour le compte de X. _____ SA; elle estime dès lors que leur qualification de consultants n'est pas vraisemblable et déclare présumer, selon le principe de la transparence, qu'ils ont la qualité de salariés de X. _____ SA avec un domicile à l'étranger. A ses yeux, «le mode de rémunération insolite choisi par MM. A. _____ et F. _____ par le biais de la société Z. _____ Ltd n'a été imaginé que dans le but d'éluider l'impôt à la source», ce que confirmerait également le fait que les honoraires sont payés sur des comptes en Suisse. L'impôt à la source ainsi éludé s'élèverait, selon l'Administration cantonale des impôts, à 51'390 fr. au total (6'533,35 fr. en 1995, 9'466,65 fr. en 1996, 13'390 fr. en 1997 et 22'000 fr. en 1998), montant auquel devrait encore s'ajouter une amende de 50'000 fr.

E. 5.1.3

En réplique, la recourante a contesté que la société Z. _____ Ltd ait été créée pour éluder l'impôt à la source. Selon elle, cette société n'a été "utilisée que pendant une période limitée, pour répondre à une situation particulière, créée par le domicile de deux consultants à l'étranger, qui accomplissaient leurs tâches à l'étranger".

E. 5.2

La LIFD prévoit l'imposition à la source, d'une part pour les travailleurs étrangers domiciliés ou en séjour en Suisse sans être au bénéfice d'un permis d'établissement pour les revenus de leur activité lucrative dépendante (art. 83 à 90) et, d'autre part, pour certaines catégories de personnes physiques et morales énumérées aux art. 91 ss LIFD qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse dont, notamment, les travailleurs qui exercent en Suisse une activité lucrative dépendante pendant de courtes périodes, durant la semaine ou comme frontaliers, pour les revenus de cette activité (art. 91 LIFD).

E. 5.2.1

A. _____ et F. _____ étant de nationalité suisse, seul peut entrer en ligne de compte, dans le cas particulier, l' art. 91 LIFD . Cette disposition ne s'applique toutefois qu'aux revenus d'activités lucratives dépendantes exercées en Suisse par des travailleurs domiciliés à l'étranger. Or, si l'on peut admettre, dans le cadre d'un examen *prima facie*, que F. _____ était domicilié à l'étranger durant la période déterminante (d'abord aux Pays-Bas, puis en Roumanie), la question est plus délicate s'agissant de A. _____ : il a certes régulièrement séjourné à l'étranger entre 1995 et 1999, mais dans des circonstances qui, d'une manière générale, ne traduisent pas vraiment l'intention de s'y établir durablement, étant rappelé qu'un contribuable ne peut avoir plusieurs domiciles et qu'il conserve son domicile en Suisse tant qu'il ne s'en est pas créé un nouveau à l'étranger (cf. arrêt 2A.337/2000 du 6 février 2001 consid. 2c). D'une durée relativement limitée (de deux semaines à neuf mois), les séjours en question se sont en effet répartis entre Londres, Amsterdam, Stockholm ou encore Bahrein, et ils avaient pour cadre soit une chambre d'hôtel, soit un appartement mis à la disposition par l'un des clients de la Société. Par ailleurs, à supposer l'existence d'un domicile à l'étranger avérée, la question se poserait également de savoir si les intéressés ont effectivement travaillé en Suisse dans le cadre d'une activité dépendante, comme l'exige l' art. 91 LIFD , ou s'ils ont déployé leur activité à

l'étranger, en qualité de consultants ou de sous-traitants indépendants, comme ils le soutiennent.

E. 5.2.2

En l'état de la procédure, ces questions peuvent rester indécises, car les sûretés exigées se justifient déjà, comme on va le voir, au seul regard des autres créances fiscales invoquées par l'intimée.

E. 6.1

Les positions 2.01 et 2.02 du tableau provisoire sont libellées comme suit: «Attrib. provision p/procès X. _____ SA, M. C. _____ et D. _____ non admise (prestation)» et «Attrib. prov. p/hon. d'avocats procès par passifs transitoires non admise (prestation)»; elles portent sur des montants de 61'917 en 1997 et 646'923 fr. en 1998 pour la première, et de 50'000 fr. en 1997 et 12'900 fr. en 1998 pour la seconde.

E. 6.2

Sans remettre en question l'existence même des risques invoqués par la recourante pour justifier la création des provisions incriminées, l'Administration cantonale des impôts soutient qu'il y a une disproportion entre les montants provisionnés et les risques effectivement encourus; elle estime qu'il se justifie, «par mesure de simplification», de reprendre les provisions jusqu'à concurrence de 50% de leur valeur, ce qui correspond à un rappel d'impôt de l'ordre de 48'000 fr. De son côté, la recourante soutient que les nombreux procès qu'elle devait mener lui faisaient courir, si elle les perdait, des risques financiers considérables; elle produit par ailleurs les pièces suivantes: - note d'honoraires d'un avocat neuchâtelois du 8 septembre 2000 d'un montant de 5'600 fr., portant sur des opérations fournies entre 1998 et 2000; - quatre notes d'honoraires d'un avocat vaudois datées respectivement du 13 juillet 1998, 22 janvier 1999, 7 décembre 1999 et 31 mars/9 mai 2000 portant sur des montants de respectivement 5'445 fr., 17'933 fr. et 23'375 et 1'729 fr. qui concernent, pour les trois premières, des prestations fournies en relation avec les conflits ayant opposé la Société à Y. _____ SA, C. _____ et D. _____ et, pour la quatrième, les opérations d'enregistrement et de liquidation de la convention finale du 3 février 2000; - trois notes d'honoraires d'un avocat zurichois des 9 septembre 1998, 23 décembre 1998 et 1er avril 1999.

E. 6.3

Il résulte du dossier que, à partir de 1997 en tout cas, un conflit a mis aux prises A. _____, B. _____ et E. _____, qui détenaient à eux trois la majorité du capital social (55%) à D. _____ et C. _____, actionnaires minoritaires (45% dudit capital). Ce conflit a conduit à l'éviction de C. _____ du conseil d'administration en 1997, puis à celle de D. _____ en 1998. D. _____, respectivement D. _____ et C. _____ ont, par trois fois, en janvier, février et décembre 1998, saisi le Président du Tribunal de district compétent d'actions en annulation de décisions du conseil d'administration, respectivement de l'assemblée générale. La première action a été rejetée, la deuxième partiellement admise; quant à la troisième, les pièces figurant au dossier ne permettent pas d'en connaître le sort. Par ailleurs, après la résiliation de son contrat de travail par la Société, C. _____ a actionné cette dernière par acte du 22 juillet 1998 en paiement d'un montant, en chiffres ronds, de quelque 225'000 fr. Quant à D. _____, il a donné son congé pour fin août 1998 à la Société qui a ensuite ouvert contre lui deux actions civiles en restitution de divers objets et en dommages et intérêts; dans le second de ces procès, D. _____ a pris des

conclusions reconventionnelles pour quelque 230'000 fr. La Société a finalement obtenu la restitution desdits objets par la voie des mesures provisionnelles. Entre-temps, C. _____ et D. _____, aidés d'un tiers, avaient pris le contrôle de Y. _____ SA, société soeur de la recourante fondée en 1992. Le 19 novembre 1998, Y. _____ SA a déposé une requête de mesures provisionnelles et de mesures d'extrême urgence tendant à faire interdire l'usage et la commercialisation par la recourante du logiciel T. _____, versions 5, 6 et 7. La requête a été rejetée par ordonnance du 23 décembre suivant, notifiée le même jour en son dispositif seulement, et avec les considérants le 28 avril 1999. Le 24 mars 1999, la Société a ouvert action civile contre Y. _____ SA en constatation de ses droits sur le logiciel litigieux et en interdiction, pour la défenderesse, de l'utiliser et de le commercialiser. Ces procédures étaient pendantes le 3 février 2000, date à laquelle une convention a finalement mis un terme à l'ensemble de ces litiges. Outre les clauses d'échange et de rachat d'actions mentionnées sous la lettre A de l'état de fait, la convention prévoyait notamment que Y. _____ SA renonçait à toute prétention sur un certain nombre de logiciels développés et vendus par la Société, dont T. _____. Enfin, un litige a opposé, dans le canton de Neuchâtel, en 1998 (mesures provisionnelles en première et seconde instance) et 1999 (procédure au fond) la recourante à l'un de ses ex-employés qui refusait de lui restituer un logiciel qu'il avait développé pour le compte de la Société; la recourante s'était de ce fait trouvée dans l'impossibilité d'honorer un contrat d'un montant de 70'000 fr.

E. 6.4

Au vu de ce qui précède, et compte tenu du fait que les premières procédures n'ont été initiées que début 1998, on voit mal ce qui, à la date de clôture de l'exercice 1997 (31 décembre) pouvait justifier la constitution, pour cet exercice, d'une provision pour honoraires d'avocat de 50'000 fr. La reprise de ce montant, en tout ou pour la majeure partie, apparaît dès lors, *prima facie*, justifiée. Quant aux honoraires que la Société s'est vu facturer en juillet 1998 (5'445 fr.), en janvier 1999 (17'933 fr.) et en décembre 1999 (23'375 fr.), on peut partir de l'idée, dans le cadre d'un examen *prima facie*, que seules les deux premières factures concernent des prestations fournies en 1998; il faut certes y ajouter une partie, à vrai dire difficilement déterminable, de la note d'honoraires neuchâteloise (5'600 fr.), de sorte que la provision prévue à ce titre pour ledit exercice peut être considérée comme inférieure à la réalité et ne saurait donc faire l'objet d'une reprise. Toutefois, la provision créée pour l'exercice 1998 est compensée, et même bien au-delà, par celle constituée pour l'exercice 1997, si bien qu'une reprise d'un montant de 34'000 fr. pour ces deux exercices n'apparaît, tout compte fait, pas critiquable. En outre, il n'y a pas lieu de tenir compte des deux notes d'honoraires d'un avocat zurichois datées des 9 septembre 1998 et 23 décembre 1998 (la troisième, d'un montant d'ailleurs très faible, concerne exclusivement des prestations fournies en 1999) qui portent sur des prestations fournies pour les périodes du 11 juin au 31 août 1998 (pour un montant de 14'484 fr.) respectivement du 1er décembre au 31 décembre de la même année (pour un montant de 17'892 fr.); il s'agit en effet de charges effectives de l'exercice qui ne pouvaient, comme telles, pas faire l'objet de provisions. On ignore, au demeurant, quelles affaires elles concernaient.

E. 6.5

Pour ce qui est des risques financiers encourus par la recourante à raison des litiges précités, on ne voit, là non plus, pas ce qui pouvait justifier la constitution d'une provision pour l'exercice 1997. Pour l'exercice 1998, les trois premières procédures engagées contre la recourante par D. _____, respectivement D. _____ et C. _____, en annulation de

diverses décisions du conseil d'administration, respectivement de l'assemblée générale ne comportaient, par définition, aucun risque financier direct pour la Société. Peut en revanche entrer en ligne de compte le risque découlant de la procédure engagée par C. _____ en juillet 1998, même s'il était sans doute excessif de le provisionner à hauteur des conclusions prises par le demandeur (d'un montant de 225'000 fr.). Le bien fondé de ces conclusions méritait en effet, à première vue, d'être contesté sinon dans son intégralité, du moins dans une large mesure. Par ailleurs, datée du 19 novembre 1998, la requête de mesures provisionnelles déposée par Y. _____ SA pour faire interdire à la Société l'utilisation et la commercialisation du logiciel T. _____, n'a pas pu affecter l'exercice 1998. Certes la recourante affirme-t-elle que ce logiciel était un produit clé qui a contribué pour 39,4% de son chiffre d'affaires en 1997 et pour 61,4% en 1998. Ces résultats, en progression d'une année sur l'autre, démontrent toutefois que si un risque a jamais découlé pour la recourante de la démarche judiciaire ainsi engagée contre elle, il n'a pu survenir en 1998; au demeurant, la requête a été rejetée le 23 décembre de cette même année, si bien qu'aucune provision ne se justifiait de ce chef pour cet exercice-là. Quant aux conclusions reconventionnelles (d'un montant de 230'000 fr.) prises par D. _____ dans la procédure civile que la Société avait engagée contre lui en octobre 1998, elles ont été articulées dans une écriture datée du 7 décembre de la même année. Elles pouvaient donc justifier une provision grevant cet exercice, du moins pour une partie du montant qui était réclamé.

E. 6.6

Dans le cadre d'un examen *prima facie* limité à la vraisemblance, il y a lieu, au vu de ce qui précède, de considérer qu'une provision, pour les exercices 1997 et 1998, d'un montant de l'ordre de 350'000 fr. excédait encore assez largement les risques réels encourus par la recourante à raison des procès en cours. Par ailleurs, bien que l'Administration cantonale des impôts ait considéré que les éléments de reprise ne constituaient pas, s'agissant de ces provisions, une soustraction fiscale, il semble au contraire justifié, à première vue, de tenir également compte d'une éventuelle amende dans le montant des sûretés réclamées à la recourante.

E. 7

En définitive, l'Administration cantonale des impôts pouvait donc tabler sur une créance fiscale d'un montant sensiblement plus élevé qu'elle ne l'a fait pour les positions 2.01 et 2.02 du tableau provisoire (provisions pour les risques liés aux procès en cours et pour les honoraires d'avocat), ainsi que, pour ces mêmes positions, sur une amende. Dans cette mesure, indépendamment du bien-fondé des reprises concernant les honoraires versés à la Société Z. _____ Ltd ainsi qu'à A. _____ et F. _____, le montant des sûretés exigées n'apparaît pas manifestement disproportionné. La décision entreprise échappe donc à la critique et peut être confirmée. Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté. Succombant, la recourante doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ). Par ces motifs, vu l' art. 36a OJ , le Tribunal fédéral prononce:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.