

# **BGer 9C\_290/2025 vom 16. September 2025**

Bundesgericht, 2025-09-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_290\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_290_2025)

FR: TF 9C\_290/2025 du 16 septembre 2025

IT: TF 9C\_290/2025 del 16 settembre 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

La présente procédure concerne des mesures de sûretés visant à garantir à titre provisoire le paiement d'impôts en matière d'ICC. Cette procédure est indépendante du fond, de sorte que, conformément à la jurisprudence, la décision y relative de la juridiction cantonale de dernière instance constitue une décision finale au sens de l' art. 90 LTF (cf. ATF 134 II 349 consid. 1.4; arrêt 9C\_93/2024 du 12 septembre 2024 consid. 1). Cette décision, rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) qui ne tombe pas sous le coup de l'une des exceptions de l' art. 83 LTF , peut être attaquée par la voie du recours en matière de droit public (cf. art. 73 al. 1 LHID [RS 642.14]).

### **E. 1.2**

Le recours a par ailleurs été déposé dans le délai ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prévues par la loi ( art. 42 LTF ) par le recourant qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF ). Il convient dès lors d'entrer en matière sur le recours, sous réserve de ce qui suit.

### **E. 1.3**

Selon la jurisprudence, l'objet de la contestation porté devant le Tribunal fédéral est déterminé par l'arrêt attaqué ( ATF 142 I 155 consid. 4.4.2; 136 II 457 consid. 4.2). L'objet du litige, délimité par les conclusions des parties ( art. 107 al. 1 LTF ), ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation ( ATF 142 I 155 consid. 4.4.2; 125 V 413 consid. 2a). Devant le Tribunal fédéral, le litige peut ainsi être réduit, mais ne saurait être ni élargi, ni transformé par rapport à ce qu'il était devant l'autorité précédente, qui l'a fixé dans le dispositif de l'arrêt entrepris ( ATF 142 I 155 consid. 4.4.2).

Le litige ayant pour seul objet le bien-fondé des mesures de sûretés relatives à l'ICC des périodes fiscales 2007 à 2021 telles que requises en premier lieu par l'Administration fiscale dans sa demande du 14 décembre 2021, la conclusion du recourant tendant à ce qu'il soit ordonné à l'Office des poursuites de lever le séquestre est irrecevable. En effet, une telle conclusion dépasse l'objet du litige, tel que déterminé par l'arrêt attaqué, lequel porte uniquement sur la conformité au droit des sûretés litigieuses.

### **E. 1.4**

La conclusion du recourant tendant à ce qu'il soit dit que les conditions d'une révision sont remplies est irrecevable, puisqu'elle constitue une conclusion "préparatoire" qui peut conduire à l'annulation, respectivement à la réforme de l'arrêt déferé (cf. ATF 148 I 160 consid. 1.6 et les références). On comprend toutefois, à la lecture du mémoire, qu'il demande la réforme de l'arrêt cantonal, en ce sens que les sûretés sont levées en matière d'ICC pour les périodes fiscales 2007 à 2016 (sur l'interprétation des conclusions à la

lumière de la motivation du recours, cf. ATF 133 II 409 consid. 1.4.1; arrêt 9C\_192/2024 du 3 juillet 2024 consid. 1.3).

### **E. 2.1**

Le Tribunal fédéral applique le droit d'office ( art. 106 al. 1 LTF ). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF toutefois, il ne connaît de la violation des droits fondamentaux, ainsi que de celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée ( ATF 150 II 346 consid. 1.5.3 et les références; 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1).

### **E. 2.2**

Qu'elles aient été prononcées en application du droit fédéral ou du droit cantonal, les mesures de sûretés fiscales constituent des mesures provisionnelles de droit public au sens de l' art. 98 LTF (arrêts 9C\_93/2024 du 12 septembre 2024 consid. 2.2; 9C\_598/2023 du 22 novembre 2023 consid. 2.1.2 et les références).

En cas de recours contre des décisions portant sur des mesures provisionnelles, seule peut être invoquée, selon l' art. 98 LTF , la violation des droits constitutionnels. Le Tribunal fédéral n'examine de tels griefs que s'ils ont été invoqués et motivés par le recourant conformément aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF rappelées ci-avant (consid. 2.1 supra; arrêt 9C\_93/2024 du 12 septembre 2024 consid. 2.2).

### **E. 2.3**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), hormis dans les cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire ( art. 9 Cst. ) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( ATF 150 II 346 consid. 1.6 et les références).

### **E. 2.4**

Lorsqu'il doit statuer sur un recours portant sur une demande de sûretés, le Tribunal fédéral limite son examen à un contrôle

prima facie de la situation (arrêts 9C\_93/2024 du 12 septembre 2024 consid. 2.3 et les références; 9C\_583/2023 du 22 novembre 2023 consid. 2.1.3).

### **E. 3**

Le litige porte sur la conformité au droit des sûretés requises par l'Administration fiscale pour l'ICC des années 2007 à 2021, lesquelles ont été confirmées par le Tribunal cantonal. Il porte en particulier sur le point de savoir si c'est à bon droit que la cour cantonale a retenu que les circonstances ne s'étaient pas modifiées depuis la décision de l'Administration fiscale du 14 décembre 2021.

### **E. 4.1**

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le Tribunal fédéral examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable et qu'elles se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; arrêt 9C\_598/2023 du 22 novembre 2023 consid. 6.1). Ces questions doivent également être examinées dans le cadre d'une demande de sûretés, et ce quand bien même ni la juridiction cantonale, ni le recourant n'ont relevé ce

point. En effet, lorsqu'une créance fiscale est prescrite, elle n'est plus exigible, de sorte que des sûretés ne peuvent plus être requises pour la garantir. Cet examen doit porter tant sur le droit de procéder à la taxation - voire, le cas échéant sur le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt, sur celui de procéder à un tel rappel et sur la prescription relative à la poursuite pénale pour soustraction fiscale - que sur le droit de taxer au sens de l' art. 47 LHID . Dans le cadre d'une demande de sûretés, la question de la prescription doit être examinée

prima facie (arrêt 9C\_598/2023 du 22 novembre 2023 consid. 6.1 et les références).

#### **E. 4.2**

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt 9C\_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 5 et la référence). En revanche, en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale (consommée ou tentée), le nouveau droit, entré en vigueur le 1er janvier 2017 (RO 2015 779; FF 2012 2649), s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant son entrée en vigueur s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior* ; cf. art. 78f LHID ).

#### **E. 4.3.1**

Selon l'art. 208 al. 3 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS/VD 642.11), lequel est conforme à l' art. 53 al. 3 LHID , le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte.

S'agissant de l'infraction de soustraction fiscale et selon le nouveau droit, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale, la poursuite pénale n'est pas prescrite (cf. art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID et 261 al. 1 LI). L'ancien droit prévoyait un délai absolu de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée (ancien art. 58 al. 2 et 3 LHID [RO 1991 1256] et art. 333 al. 6 let. b CP , en relation avec l' ATF 134 IV 328 ).

#### **E. 4.3.2**

Selon les constatations cantonales, le recourant est "toujours visé par une procédure de rappel d'impôt et de soustraction" et il "s'expose à devoir s'acquitter d'un montant de compléments et d'amendes". On en déduit que les procédures correspondantes ne sont pas encore définitivement terminées de sorte que le droit de procéder au rappel d'impôt pour les années 2007 à 2009 apparaissent

prima facie prescrits. Il en va de même de la procédure pour soustraction fiscale pour ces années, à tout le moins en application de l'ancien droit.

Cependant, on constate que les sûretés requises par l'Administration fiscale concernent pas moins de quatorze périodes fiscales et que seulement trois sont concernées,

prima facie , par la prescription. Compte tenu notamment des intérêts moratoires qui courent toujours, la prescription relative au droit de procéder au rappel d'impôt et à la poursuite pour soustraction fiscale pour les années en cause n'a en l'espèce pas pour conséquence de faire apparaître le montant total des sûretés, tel que confirmé par le

Tribunal cantonal, comme manifestement excessif (comp. arrêt 2C\_85/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5.6.4).

### **E. 5.1**

Selon l'art. 233 al. 1 LI, "si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'Administration cantonale des impôts peut exiger des sûretés en tout temps, et même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés indique le montant à garantir; elle est immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle est assimilée à un jugement exécutoire au sens de l'article 80 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP) ".

Selon la jurisprudence, bien que la LHID ne prévoit pas de règle d'harmonisation contraignante pour les cantons en matière de sûretés (cf. art. 78 LHID ) et que le canton de Vaud dispose donc d'une liberté étendue de réglementation à ce sujet, il est néanmoins possible d'appliquer les principes dégagés en matière d'IFD dans le contexte de l'art. 233 al. 1 LI, puisque celui-ci reprend les termes de l' art. 169 al. 1 LIFD ([RS 642.11]; cf. arrêts 9C\_93/2024 du 12 septembre 2024 consid. 5.2 et les références; 9C\_598/2023 du 22 novembre 2023 consid. 8).

### **E. 5.2**

Sur le point de savoir si les droits du fisc sont menacés au sens de l' art. 169 LIFD , il appartient à l'autorité fiscale de démontrer que le paiement de l'impôt est objectivement menacé ou au moins de rendre vraisemblable qu'une telle menace existe. C'est l'ensemble des circonstances qui est déterminant. La possibilité de réaliser plus ou moins facilement les éléments du patrimoine ou de les déplacer plus ou moins facilement à l'étranger prend une grande importance en la matière, conformément au sens et au but des sûretés. Le comportement du contribuable peut également jouer un rôle (arrêt 2C\_1057/2020 du 17 août 2021 consid. 3.1), notamment en ce qui concerne la manière dont il a répondu aux demandes de renseignements sur sa situation financière (arrêt 2A.611/2006 du 18 avril 2007 consid. 4.1 et les références).

La jurisprudence a également retenu que les droits du fisc sont menacés lorsque le contribuable dissimule systématiquement les éléments de son revenu et de sa fortune à l'autorité de taxation, lorsqu'il transforme des biens immobiliers en liquidités, facilement réalisables et transférables, lorsqu'il consent d'importantes donations ou encore dans le cas où il fait disparaître des éléments de sa fortune sur des comptes secrets (arrêt 2A.611/2006 du 18 avril 2007 consid. 4.1 et les références).

En tout état de cause, le fisc doit intervenir pendant que le contribuable a encore suffisamment de ressources financières, de manière à assurer le recouvrement de sa créance présumée (arrêt 2A.446/2006 du 9 mars 2007 consid. 5.2.2).

### **E. 5.3**

Déterminer ce qu'une personne a su, envisagé, voulu ou accepté relève du contenu de la pensée, à savoir de faits internes et constituent des constatations de fait (cf. ATF 144 V 84 consid. 6.2.2; arrêt 2C\_390/2020 du 5 août 2021 consid. 2.2.3.2 et les références). En ce qui concerne la preuve de l'intention, le juge doit, en principe, se fonder sur les éléments extérieurs (arrêts 6B\_228/2024 du 3 avril 2025 consid. 3.1.2; 2C\_390/2020 du 5 août 2021 consid. 2.2.3.2).

## E. 6

La juridiction cantonale a tout d'abord rappelé que l'autorité intimée avait motivé ses demandes de sûretés du 14 décembre 2021 par des soupçons que le recourant quittât la Suisse "sans prévenir" et sans s'acquitter de ses obligations fiscales, ainsi que par "l'attitude générale" de ce dernier qui n'avait notamment pas payé les impôts correspondant aux déclarations d'impôt qu'il avait déposées pour les années 2017 à 2021. Elle a également rappelé qu'elle avait confirmé cette analyse dans son arrêt du 19 janvier 2023, dans lequel elle avait considéré que le recourant n'avait pas démontré n'avoir plus de bien immobilier à V.\_\_\_\_\_ et qu'en substance, le risque redouté de l'Administration fiscale qu'il partît à l'étranger en cas de levée du séquestre portant notamment sur le produit de la vente de son immeuble sis à U.\_\_\_\_\_ (soit son seul bien immobilier en Suisse) ne pouvait être écarté. Sur la question de savoir si les circonstances avaient évolué depuis cet arrêt, la cour cantonale a considéré ce qui suit.

Au sujet des extraits du registre foncier de V.\_\_\_\_\_ produits par le recourant et son allégation selon laquelle ces documents prouveraient que ni lui, ni la société B.\_\_\_\_\_ SA (dont il est l'administrateur et le principal actionnaire) ne sont propriétaires de biens immobiliers à l'étranger, les juges cantonaux ont retenu qu'il ne s'agissait pas de pièces permettant de prouver que l'intéressé ne détenait pas de tel biens dans ce pays. En effet, selon la loi topique de V.\_\_\_\_\_, l'enregistrement de biens immobiliers dans le registre de la propriété de V.\_\_\_\_\_ n'était pas obligatoire mais simplement volontaire. Concernant l'"attitude générale" du recourant, "si on ne [pouvait pas] lui reprocher de n'avoir plus versé de montant à l'autorité fiscale depuis l'exécution des sûretés litigieuses début 2022" [recte: décembre 2021], il avait néanmoins cessé tout paiement depuis plusieurs mois auparavant. Le recourant ne s'était en outre que très partiellement acquitté des acomptes pour les années fiscales 2017 à 2020 et ne s'était pas montré totalement transparent à l'égard des autorités fiscales au sujet des biens immobiliers dont il est ou était propriétaire. Par ailleurs, le recourant avait des dettes privées importantes dont le montant dépassait largement la valeur des actifs qu'il détenait, ce qui laissait craindre un recouvrement infructueux des montants dus à l'autorité fiscale. Le recourant disposait en outre d'un compte bancaire de V.\_\_\_\_\_, qui pouvait lui permettre de transférer facilement son patrimoine à l'étranger en cas de levée du séquestre.

Le Tribunal cantonal a déduit de ces circonstances que les droits du fisc paraissaient toujours menacés au sens de l'art. 233 al. 1 LI.

## E. 7

Invoquant une constatation manifestement inexacte des faits, une violation de son droit d'être entendu, un déni de justice formel ainsi que l'arbitraire dans l'application du droit cantonal, le recourant reproche en substance à la cour cantonale d'avoir omis de prendre en considération certains faits qui démontreraient que le "prétendu flou" sur une éventuelle intention de sa part de s'installer à V.\_\_\_\_\_ "s'était aujourd'hui totalement dissipé". Il lui reproche également de ne s'être focalisée que sur des "éléments bagatelle[...] sortis de leur contexte" et d'avoir retenu des soupçons étayés sur la base de simples indices "très peu probants". En particulier, le recourant soutient avoir démontré par le truchement d'attestations émises par le fisc de V.\_\_\_\_\_ que ni lui ni sa société ne payaient à V.\_\_\_\_\_ un quelconque impôt en lien avec des immeubles s'y trouvant et que ces attestations "constitu[ai]ent indéniablement une preuve absolue d'absence de propriétés immobilières" dans ce pays. Le recourant fait valoir qu'il avait remboursé de manière

anticipée en septembre 2021 le "prêt Covid" octroyé à sa société, ce qui attesterait de sa volonté de rester en Suisse. Par ailleurs, il aurait démontré avoir continué à être assuré à l'assurance-maladie suisse. De plus, le solde au 5 septembre 2023 du compte bancaire qu'il avait à V. \_\_\_\_\_ ne se montait qu'à 11'269 fr. 65, ce qui démontrerait qu'il ne "dispose pas d'économies conséquentes dans ce pays qui pourrait lui permettre d'assurer son expatriation". En outre, il serait toujours affilié à une institution de prévoyance en Suisse sans qu'aucune prestation de sortie n'ait été payée. En définitive, toutes ces "preuves irréfutables" démontreraient qu'il n'avait aucune intention de s'installer à l'étranger.

### **E. 8.1**

Les éléments présentés par le recourant ne suffisent pas à démontrer que les constatations cantonales et le raisonnement que le Tribunal cantonal en a tiré sont arbitraires. En particulier, le recourant ne s'en prend pas aux considérations pertinentes de la juridiction cantonale au sujet de son "attitude générale" et de sa situation financière. Il ne conteste ainsi pas ne s'être que partiellement acquitté des acomptes pour les périodes 2017 à 2020 et ne remet pas en cause le fait que les dettes auxquelles il doit faire face à hauteur de 919'538 fr. dépassent largement la valeur des biens qu'il possède, entraînant un risque de recouvrement infructueux des créances fiscales en cause. Par ailleurs, le recourant se réfère à la circonstance selon laquelle une note téléphonique, datée de février 2020 et établie par l'autorité fiscale, faisait état de ce qu'il souhaitait remettre son entreprise pour pouvoir prendre sa retraite à V. \_\_\_\_\_. Il ne parvient cependant pas à démontrer que les constatations cantonales au sujet de l'existence d'un risque de départ à l'étranger seraient arbitraires, lorsqu'il se contente d'alléguer que "[s]es propos appartiennent plus à des divagations utopiques qu'à des éléments déterminants". Il en va de même de ses affirmations selon lesquelles "nul ne s'efforcerait de rembourser un quelconque [prêt "Covid"] s'il comptait s'expatrier prochainement" ou encore qu'il serait évident que s'il en avait "effectivement eu l'intention [de partir à l'étranger], il aurait pu le faire indépendamment d'un compte bancaire en son nom à V. \_\_\_\_\_".

Par ailleurs, la situation financière du recourant - qui doit faire face à d'importantes dettes rendant le recouvrement des créances fiscales incertain -, le montant réclamé par l'Administration fiscale d'un montant de plus de 780'000 fr. tant pour l'ICC que pour l'IFD, l'irrégularité avec laquelle l'intéressé s'acquitte des acomptes pour les impôts courants, de même que son "attitude générale" rendent vraisemblables l'existence d'une menace des droits du fisc. Dans la mesure où ce dernier se doit d'intervenir pendant que le contribuable a encore suffisamment de ressources financières de manière à assurer le recouvrement de sa créance présumée (supra consid. 5.2), l'application de l'art. 233 al. 1 LI par la cour cantonale n'est pas arbitraire. Dans ce contexte, les autres éléments de fait présentés par le contribuable, soit l'existence d'une assurance-maladie en Suisse, le fait que son institution de prévoyance n'aurait pas versé de prestations de libre passage ou qu'il disposerait d'un compte bancaire en Suisse qui ne serait pas séquestré ne suffisent pas à retenir une solution contraire, et ce quoi qu'il en dise en se plaignant d'une "différence manifeste entre le crédit accordé aux indices éparses de l'[Administration fiscale] et aux preuves concrètes" qu'il aurait fournies.

### **E. 8.2**

Ensuite, en ce qui concerne le raisonnement des juges cantonaux selon lequel le recourant ne s'était pas montré totalement transparent s'agissant des biens immobiliers dont il est ou

était propriétaire et qu'il n'avait toujours pas produit les actes de vente de deux résidences secondaires qu'il avait annoncées dans sa déclaration d'impôt 2020, le recourant allègue en instance fédérale que les biens en cause "qui appartenai[en]t en réalité à la société [...] avai[en]t été inscrits par erreur dans [sa] déclaration d'impôt". Or contrairement à ce qu'il pense, une telle affirmation conforte le raisonnement des juges cantonaux sur l'absence de transparence de l'intéressé, puisqu'on peine à voir comment un contribuable aurait mentionné "par erreur" des immeubles dans sa déclaration d'impôt, et ce quand bien même une fiduciaire s'était occupée de l'établir (ce qui ne permet pas au contribuable de se décharger de ses obligations fiscales; comp. arrêt 9C\_762/2023 du 26 juin 2024 consid.

9.1). Vu ces circonstances, le fait pour le recourant de se référer à des documents émanant de l'autorité fiscale de V.\_\_\_\_\_, qui confirmeraient que ni lui ni sa société ne payeraient d'impôts en lien avec des immeubles à V.\_\_\_\_\_ et ne posséderaient d'immeubles à V.\_\_\_\_\_, ne permet pas de remettre en cause les constatations cantonales au sujet du manque de transparence de sa part. Par surabondance de motifs, même à supposer que ces attestations de l'administration fiscale de V.\_\_\_\_\_ permettent de prouver qu'il ne disposerait d'aucun immeuble à V.\_\_\_\_\_, cela ne suffirait dans tous les cas pas à justifier la levée des sûretés, qui se fondent également sur la situation personnelle et financière du contribuable (consid. 8.1 supra).

### **E. 8.3**

Par ailleurs, au sujet de ces autres éléments factuels présentés par le recourant à l'occasion de la procédure cantonale, on ne saurait considérer que le Tribunal cantonal aurait fait montre d'un déni de justice formel prohibé par l' art. 29 al. 2 Cst , en ce qu'il aurait omis, ainsi que l'allègue le recourant, de les prendre en considération dans son raisonnement. On rappellera en effet que l'autorité ne doit pas se prononcer sur tous les moyens des parties et qu'elle peut se limiter aux questions décisives sans violer la disposition constitutionnelle précitée (sur le déni de justice formel, cf. ATF 142 II 154 consid. 4.2; 141 V 557 consid. 3.2.1). En l'occurrence, on constate que la cour cantonale a analysé plusieurs aspects pertinents relatifs à la situation personnelle et financière du recourant pour appliquer l'art. 233 al. 1 LI, même si elle n'a pas effectivement discuté un à un les éléments invoqués par celui-ci pour démontrer l'absence de risque de fuite. Vu le résultat convaincant auquel elle est parvenue, le fait de ne pas avoir analysé en détail chaque élément présenté n'emporte pas, en l'espèce, violation du principe du déni de justice formel tiré de l' art. 29 al. 2 Cst.

### **E. 8.4**

Les griefs du recourant se révèlent mal fondés.

### **E. 9**

Le recours est rejeté. Succombant, le recourant supportera les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

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