



Décision du 27 septembre 2011
Ire Cour des plaintes

Composition

Les juges pénaux fédéraux Tito Ponti, président,
Emanuel Hochstrasser et Giorgio Bomio
la greffière Claude-Fabienne Husson Albertoni

Parties

1. A.,
2. B.,
3. C. SA,
représentés par Me Pierre-Alain Guillaume et
Me Fabienne Jaros, avocats,
plaignants

contre

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBU-
TIONS,**

partie adverse

Objet

Séquestre (art. 46 DPA)

Faits:

- A. Le 28 juillet 2003, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC), soit pour elle la Division « Affaires pénales et enquêtes », a ouvert une enquête au sens des art. 190 ss LIFD à l'encontre de A., son épouse B. et leur société C. SA en raison de soupçons de soustraction continue de montants d'impôt (art. 175 et 176 LIFD) et délits fiscaux (art. 186 et 187 LIFD; BV.2010.3 + BV.2010.4 + BV.2010.5, act. 1.7). Le 17 septembre 2003, l'AFC a ordonné le séquestre, auprès de divers établissements financiers, de toutes les valeurs dont les inculpés pouvaient être titulaires ou ayants droit.

Le 21 septembre 2006, l'AFC a rendu son rapport d'enquête concluant d'une part à la réalisation d'une soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 1995 à 2000 pour A. et 1995 à 1999 pour C. SA, ainsi qu'à des tentatives de soustraction pour 2001/2002 pour le premier et dès 2000 pour la seconde (BV.2010.3 + BV.2010.4 + BV.2010.5, act. 1.9 p. 50). Sur cette base, elle a proposé que l'amende infligée soit égale à une fois et demie le montant de l'impôt soustrait. Elle suggérait ainsi que l'amende pour A. se monte, pour une période allant de 1995 à 2002, à un total de Fr. 753'479.70 et à Fr. 1'048'401.50 pour C. SA (BV.2010.3 + BV.2010.4 + BV.2010.5, act. 1.9 p. 54 et 55). Elle a en outre retenu l'usage de faux à l'encontre de A. et de B. (BV.2010.3 + BV.2010.4 + BV.2010.5, act. 1.9 p. 55 à 58). L'enquête close, le rapport d'enquête a été remis à l'administration cantonale vaudoise des impôts (ci-après: ACI).

Le 11 octobre 2007, l'ACI, a rendu une décision de rappel d'impôts et de taxation définitive ainsi qu'un prononcé d'amendes (ci-après: décision de rappel d'impôt) à l'endroit de A. et de B. pour les impôts cantonaux et communaux (périodes fiscales 1999 à 2002bis) ainsi que pour l'impôt fédéral direct ([ci-après: IFD]; périodes fiscales 1995 à 2002bis). Elle a ainsi décidé, en ce qui concerne l'IFD, de procéder au rappel d'impôt et à la taxation définitive à l'endroit de A. et de B. pour un total de Fr. 1'268'300.65 et a prononcé des peines d'amendes à hauteur de Fr. 1'443'500.-- (BV.2010.3 + BV.2010.4 + BV.2010.5, act. 1.11a). Le même jour, elle a, s'agissant de C. SA, procédé au rappel de l'IFD notamment et à la taxation définitive et a donc arrêté le complément à payer à ce titre à Fr. 892'423.90 et l'amende à Fr. 1'047'300.-- (BV.2010.3 + BV.2010.4 + BV.2010.5, act. 11.b). Les réclamations formées contre ces prononcés ont été rejetées le 4 décembre 2008 par l'ACI. Les intéressés ont recouru auprès de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal vaudois. Dans un arrêt du 4 août 2010, celle-ci a très partiellement admis le recours de C. SA contre cette

dernière décision. Elle a précisé qu'à l'exception de la période fiscale 1999, le montant des reprises et des amendes prononcées devait être confirmé (BV.2010.61-62, act. 6.1).

Le 5 décembre 2008, l'ACI a formé une demande de sûretés à l'encontre des époux A. et B. et de C. SA. Cette demande concerne les rappels d'impôt et amendes pour l'IFD et pour les impôts communaux et cantonaux pour les périodes fiscales concernées par les décisions du 11 octobre 2007, ainsi que pour les années 2003 à 2006. Le même jour, des ordonnances de séquestre ont été rendues, portant sur tous les biens appartenant aux débiteurs à leur domicile et dans les banques de Genève, Zurich, Morges et Lausanne, ainsi qu'au siège de C. SA (BV.2010.61-62, act. 13.2 - 13.7). Le 7 juillet 2011, la Cour des poursuites et faillites du Tribunal cantonal vaudois a notifié ses dispositifs aux termes desquels elle a admis les recours interjetés par les plaignants contre les décisions de mainlevée d'opposition faisant suite aux demandes de sûretés prononcées en décembre 2008 en ce sens qu'elle a réformé les dispositifs des décisions attaquées sur la question des dépens, les prononcés étant maintenu pour le surplus (BV.2010.61-62, act. 13.12 - 13.16). Les considérants y relatifs n'ont pas encore été communiqués.

Le 3 juillet 2009, puis le 15 janvier 2010, par courriers séparés, C. SA et les époux A. et B. ont demandé à l'AFC la levée des séquestres sur leurs différents comptes bancaires ordonnés en 2003, relevant que la cause était désormais du ressort des autorités cantonales (BV.2010.3 + BV.2010.4 + BV.2010.5, act. 1.17 a à c). Par décision formelle du 29 janvier 2010, l'AFC a rejeté la demande aux motifs que l'existence de sûretés au niveau cantonal ne l'obligeait pas à renoncer aux séquestres ordonnés par l'autorité fédérale, seul le juge du fond pouvant se prononcer définitivement (BV.2010.3 + BV.2010.4 + BV.2010.5, act. 1.18).

- B.** Par arrêt du 25 mai 2010, l'autorité de céans a partiellement admis la plainte formée notamment par les époux A. et B. et C. SA en ordonnant à l'AFC de leur restituer les documents se trouvant encore en sa possession. Elle a en revanche considéré que pour les séquestres d'avoirs bancaires, l'enquête reposait sur des soupçons suffisants, ainsi que cela ressortait du rapport d'enquête et des décisions rendues par l'ACI. Les décisions de rappel d'impôt permettaient de mieux déterminer les montants dus par les plaignants mais n'étaient pas définitives, une reformatio in peius n'étant notamment pas exclue. Les montants bloqués, en tout cas pour les époux A. et B. et pour C. SA étaient inférieurs aux sommes dues en lien avec l'IFD et

les sûretés ne couvraient pas l'éventuelle amende pour les délits d'usage de faux. Compte tenu de ces incertitudes, les séquestres ne devaient pas être levés à tout le moins jusqu'à l'entrée en force des décisions de rappels d'impôts. Les plaignants invoquaient leur situation financière difficile, mais l'argument n'était pas documenté (arrêt du Tribunal pénal fédéral BV.2010.3).

Dans un arrêt du 28 septembre 2010, le Tribunal fédéral, retenant une violation du droit d'être entendu, a admis le recours interjeté par les époux A. et B. et C. SA, a annulé les chiffres 3 et 4 de l'arrêt attaqué et a renvoyé la cause à la Cour des plaintes pour nouvelle décision au sens des considérants (arrêt du Tribunal fédéral 1B_204/2010).

- C.** Le 19 octobre 2010, l'autorité de céans a invité l'AFC à se déterminer sur un certain nombre de questions relatives aux séquestres contestés, notamment quant à leur nature et aux autorités compétentes dans ce domaine (BV.2010.61-62, act. 2), ce que cette dernière a fait par acte du 28 octobre 2010. L'AFC a précisé à ce propos entre autres qu'elle ne peut procéder elle-même au rappel d'impôt pas plus qu'elle ne peut prononcer une peine visant à réprimer les infractions fiscales qui ont été commises; il appartient aux autorités cantonales de poursuivre et de juger la soustraction de l'IFD. Pour sa part, elle mène l'enquête en application des règles du DPA et peut dans ce contexte séquestrer le produit de l'infraction constitué des économies d'impôt illégales. Elle a relevé les différences existant entre les séquestres selon le DPA et les sûretés prononcées en application de la LIFD mais a relevé que ces deux mesures portent en principe sur les mêmes valeurs de sorte qu'avec l'entrée en force des sûretés « ce double séquestre des mêmes valeurs devient inutile » (BV.2010.61-62, act. 3).

Par courrier du 1^{er} décembre 2010, les plaignants se sont prononcés sur la réponse de l'AFC. En substance, ils réitèrent que cette dernière n'a plus aucun rôle à jouer dans la procédure de taxation les concernant. Ils soulignent également que les sûretés demandées par le canton sont effectives à ce jour de sorte qu'il n'est pas nécessaire de maintenir les séquestres prononcés il y plus de sept ans. Ils indiquent encore que la créance relative à l'impôt cantonal et communal pour 1999 est prescrite, ce qui justifierait la levée des séquestres DPA. Ils indiquent enfin que malgré de multiples demandes en ce sens l'AFC n'a toujours pas restitué les documents ainsi qu'elle aurait dû le faire conformément au dispositif de l'arrêt précité du 25 mai 2010; ils prient donc la Cour d'assortir son prochain arrêt de la menace de l'art. 292 CP.

Par ordonnance du 17 janvier 2011, la Cour a suspendu la procédure jusqu'à droit connu sur une affaire 1B_417/2010 qui était pendante devant le Tribunal fédéral et dont le sort pouvait influencer celui de la présente cause (BV.2010.61-62, act. 7). L'instruction de celle-ci a été reprise le 28 avril 2011 (BV.2010.61-62, act. 10). Le 26 mai 2011, les plaignants ont indiqué persister dans leurs conclusions (BV.2010.61-62, act. 11).

Le 22 juillet 2011, la Cour a interpellé l'AFC (BV.2010.61-62, act. 12) afin que celle-ci s'enquiert auprès de l'ACI des éléments suivants:

- « 1) Est-ce que la procédure de séquestre au sens des art. 271 ss LP a déjà été entreprise?
- 2) Dans l'affirmative, l'Administration cantonale des finances indiquera si les éventuels procès-verbaux de séquestre visent tous les plaignants ainsi que les mêmes valeurs qui ont fait l'objet de la saisie ex art. 46 DPA ordonnée par l'AFC.
- 3) L'administration cantonale des finances, actuellement en charge de la procédure ordinaire, est invitée à s'exprimer sur les raisons qui exigeraient le maintien de la mesure de saisie provisoire mise en place par l'AFC. »

Par acte du 11 août 2011, l'AFC a fait parvenir à l'autorité de céans la réponse de l'ACI. Cette dernière précisait que la procédure de séquestre au sens des art. 271 ss de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP; RS 281.1) a déjà été entreprise contre A., son épouse et contre C. SA, de qui des sûretés avaient préalablement été requises. Elle spécifiait en outre que les six demandes de sûretés qui sont la base des six procédures de séquestres font toujours l'objet d'une réclamation auprès du Tribunal cantonal vaudois. Les instructions y relatives seront reprises une fois que la présente décision sera rendue. L'ACI soulignait encore l'importance du maintien des séquestres DPA au cas où les réclamations pendantes contre les demandes de sûretés étaient admises et en raison du fait que les procédures de mainlevée des oppositions faites contre les séquestres ne sont toujours pas à leur terme (BV.2010.61-62, act. 13.1). L'AFC a pour sa part indiqué que les séquestres LP portent sur les mêmes valeurs que celles visées par les séquestres DPA. Elle répète qu'une levée éventuelle des séquestres DPA « ne pourra en tous cas intervenir antérieurement aux décisions définitives et entrées en force » du Tribunal cantonal vaudois concernant les sûretés.

Les plaignants ont fait valoir leurs observations y relatives le 1^{er} septembre 2011 en persistant dans leurs conclusions. Ils ont rappelé que selon eux, l'émission du rapport final le 21 septembre 2006 a marqué la fin de

l'application des règles de droit pénal administratif au profit des dispositions de procédures fiscales ordinaires appliquées par l'ACI et que c'est notamment cette dernière qui est compétente pour exécuter l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 27 juillet 2011 concernant une des sociétés impliquées dans cette affaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_724/2010). Par ailleurs, dans la mesure où les séquestres cantonaux ont été déterminés de façon concrète sur la base des prétentions de l'ACI plus de deux ans après l'émission du rapport final d'enquête, ceux-ci doivent se substituer à ceux prononcés sur la base du DPA. Les plaignants soulignent en outre que l'AFC reconnaît que des comptes bancaires identiques ont été séquestrés tant au niveau cantonal que sur la base du DPA ce qui confirme l'existence injustifiée de deux « couches » de garanties. Ils relèvent enfin que les sûretés cantonales étant immédiatement exécutoires, ces dernières sont effectives à ce jour nonobstant les recours y relatifs encore pendants (BV.2010.61-62, act. 16).

Les arguments et moyens de preuve invoqués par les parties seront repris, si nécessaire, dans les considérants en droit.

La Cour considère en droit:

1. Conformément à l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral dans cette affaire, il convient notamment d'examiner le rapport des séquestres prononcés au niveau fédéral avec les mesures de sûretés obtenues par l'ACI ainsi que la proportionnalité du séquestre fédéral au regard de sa durée (arrêt du Tribunal fédéral 1B_204/2010 du 28 septembre 2010, consid. 2.2).

2. Dans un premier grief, les plaignants critiquent le refus de l'AFC de lever la saisie de leurs avoirs ordonnée en septembre 2003 sur la base de l'art. 46 DPA. Selon eux, les mesures spéciales d'enquête prononcées par l'AFC n'ont plus lieu d'être depuis que celle-ci a émis son rapport final le 21 septembre 2006. Celui-ci aurait donc marqué la fin de l'application des règles sur le DPA. Selon eux, l'activité de l'ACI, à laquelle le dossier a alors été transmis, étant régie par les règles de procédure fiscale ordinaire, le DPA ne trouve plus d'application et l'AFC aurait perdu toute compétence dans l'affaire. Les plaignants relèvent en outre que le maintien de la saisie ordonnée par l'AFC en 2003 après que l'ACI ait prononcé des sûretés pour garantir le paiement des créances d'impôt constituerait une violation crasse

des règles de la procédure fiscale. Quant à elle, l'AFC a indiqué notamment que le dossier ayant été transmis à l'ACI, seul le juge du fond peut se prononcer quant au sort des séquestres en cause (BV.2010.3-5, act.2). En même temps cependant, elle précise qu'en pratique, le fonctionnaire enquêteur lève normalement les séquestres DPA aussitôt les sûretés cantonales entrées en force (BV.2010.61-62, act. 3).

3.

3.1 La soustraction de l'IFD est ordinairement poursuivie et jugée par les autorités fiscales cantonales (art. 182 al. 4 LIFD). Les dispositions sur les principes généraux de procédure (art. 109 à 139 LIFD) et les procédures de taxation et de recours (art. 122 à 139 LIFD) s'appliquent par analogie (art. 182 al. 3 LIFD; OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle, Genève, Munich, 2007 p. 514 n° 37). En présence de moyens de preuve ou de faits permettant d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée ou qu'une taxation entrée en force est incomplète, l'autorité fiscale cantonale procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu (art. 151 LIFD). La décision de rappel d'impôt prononcée par l'ACI équivaut à une décision de confiscation. La procédure en soustraction qui vise à punir l'auteur de l'infraction fiscale (art. 174 ss LIFD) est menée parallèlement à la procédure en rappel d'impôt (OBERSON, op. cit., p. 514 n° 39). Afin de garantir la perception des impôts et des amendes, si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, les administrations cantonales peuvent exiger des sûretés en tout temps (art. 169 LIFD; ATF 134 II 349 consid. 1.2 p. 350). La demande de sûretés est assimilée à l'ordonnance de séquestre au sens de l'art. 274 LP. Le séquestre est ordonné par l'office des poursuites compétent (art. 170 LIFD).

3.2 En matière d'IFD, l'AFC est également en droit de requérir l'ouverture de la poursuite (art. 183 al. 1 LIFD). Les autorités cantonales compétentes sont tenues de donner suite à ses requêtes d'ouverture (art. 183 al. 2 LIFD). Le DPA est applicable aux infractions dont la poursuite et la sanction incombent à une autorité administrative fédérale (art. 1 DPA). Cette loi ne s'applique donc normalement pas en matière d'IFD, dès lors que ce sont les cantons qui sont compétents pour exécuter la LIFD, à l'exception des cas des mesures spéciales d'enquête visées à l'art. 190 ss LIFD (OBERSON, op. cit., p. 521 n° 67, p. 522 n° 70). En effet, lorsqu'il existe un soupçon fondé de graves infractions fiscales, le chef du Département fédéral des finances peut autoriser l'AFC à mener une enquête en collaboration avec les administrations fiscales cantonales (art. 190 ss LIFD; MOREILLON/GAUTHIER, La procédure applicable à la répression des infractions fiscales: Procédure administrative ou pénale ?, RDAF 1999 II p. 45 n° 11).

Dans le cadre d'une telle autorisation, en application de l'art. 191 LIFD, l'AFC applique les articles 19 à 50 DPA. Il en résulte que contrairement aux moyens dont disposent les autorités fiscales cantonales, dans le cadre d'une soustraction d'IFD, l'AFC dispose de mesures de contraintes, de sorte qu'elle peut notamment procéder à des perquisitions, ordonner le séquestre de moyens de preuve et d'objets ou de valeurs (SANSONETTI, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, [Yersin Noël (éd.)], Bâle 2008, p. 1569, n° 13).

La saisie, mesure provisoire, fait partie de la procédure pénale et vise les valeurs susceptibles d'être confisquées à savoir le produit de l'infraction (SANSONETTI, op. cit., p. 1573, n°11). Selon l'arrêt du Tribunal fédéral 1S.5/2005 du 26 septembre 2005, les épargnes illégales d'impôt peuvent faire l'objet d'une confiscation. Le séquestre prévu par l'art. 46 DPA est une mesure provisoire qui permet la saisie de moyens de preuves, respectivement d'objets ou de valeurs qui pourraient faire l'objet d'une confiscation (art. 46 al. 1 let. b DPA en lien avec l'art. 70 al. 1^{er} CP par renvoi de l'art. 2 DPA; ATF 120 IV 365 consid. 1c p. 367). Dans la mesure où ils portent sur les sommes d'argent trouvées en possession des plaignants, les séquestres litigieux ont un caractère conservatoire. A teneur des art. 46 DPA et 70 al. 1^{er} CP, applicable par renvoi de l'art. 2 DPA, peuvent être séquestrées à titre conservatoire les valeurs qui sont le produit ou l'instrument d'une infraction, de même que celles qui, le cas échéant, devront servir à garantir le paiement d'une créance compensatrice. Au stade de l'enquête préliminaire, il suffit qu'existent des indices suffisants de la commission d'une infraction et de sa relation avec les valeurs séquestrées (arrêts du Tribunal pénal fédéral BV.2007.9 du 7 novembre 2007, consid 2; BV.2005.16 du 24 octobre 2005, consid 3; BV.2004.19 du 11 octobre 2004, consid. 2; ATF 124 IV 313 consid. 4 p. 316; 120 IV 365 consid. 1 p. 366-367; HAUSER/SCHWERI/HARTMANN, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6^{ème} éd., Bâle 2002, p. 340 n° 1). Comme toute autre mesure de contrainte, le séquestre doit également respecter le principe de la proportionnalité (arrêts du Tribunal pénal fédéral BV.2005.30 du 9 décembre 2005, consid. 2.1 et BV.2005.13 du 28 juin 2005, consid. 2.1 et références citées). En tant que simple mesure procédurale provisoire, il ne préjuge toutefois pas de la décision matérielle de confiscation. Au contraire du juge du fond, la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral n'a pas à examiner les questions de fait et de droit de manière définitive (arrêt du Tribunal pénal fédéral BB.2005.11 du 14 juin 2005, consid. 2 et références citées; ATF 120 IV 365 consid. 1c p. 366; arrêt du Tribunal fédéral 8G.12/2003 du 22 avril 2003, consid. 5). De jurisprudence constante, aussi longtemps que persiste une possibilité de confiscation, l'intérêt public impose de maintenir le séquestre (arrêt du Tribunal pénal fédéral BB.2005.28 du 7 juillet 2005, consid. 2;

ATF 125 IV 222 consid. 2 non publié; 124 IV 313 consid. 3b et 4 p. 316; SJ 1994 p. 97, 102).

Après la clôture de son enquête, l'AFC établit un rapport qu'elle remet à l'inculpé et aux administrations cantonales concernées (art. 193 al. 1 LIFD). En l'absence d'infraction, l'enquête se termine par un non-lieu. Par contre, si l'AFC abouti à la conclusion qu'une infraction a été commise, l'inculpé peut, dans le délai de 30 jours dès notification du rapport, déposer ses observations ou requérir un complément d'enquête. La suite de la procédure dépend de la nature de l'infraction. Dans la mesure où l'AFC estime qu'une soustraction d'impôt a été commise, elle requiert l'autorité cantonale compétente d'engager la poursuite; si un délit a été commis, l'infraction est alors dénoncée à l'autorité pénale compétente (art. 194 LIFD; arrêt du Tribunal fédéral 1S.9/2005 - 1S.10/2005 du 6 octobre 2005, consid. 6).

- 3.3** Ainsi qu'énoncé ci-dessus (consid. 3.1), dans le cadre de la procédure fiscale ordinaire régie par la LIFD ouverte par l'autorité fiscale cantonale compétente, celle-ci peut pour sa part requérir des sûretés (art. 169 LIFD). Bien que la demande de sûretés soit également une mesure provisoire, contrairement au séquestre DPA, elle ne constitue pas un acte de procédure pénale mais un instrument de perception (« La procédure de perception en matière d'impôts directs », Informations fiscales, Bureau d'information fiscale, Berne 2005, p. 33, n° 71). Dans ce sens, la jurisprudence a précisé que la procédure relative aux mesures de sûreté vise uniquement à garantir, à titre provisoire, le paiement de l'impôt, elle est indépendante de la procédure au fond, soit de l'imposition proprement dite (assujettissement, calcul de l'impôt, etc.). Le fisc peut en effet exiger des sûretés en tout temps, même avant d'avoir notifié une décision de taxation, et cette mesure ne préjuge en rien du fond. On peut ainsi considérer que la demande de sûretés intervient dans une procédure accessoire, distincte de celle qui aboutira à la décision principale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_414/2008 du 1er octobre 2008, consid. 1.4).

Dans le cadre d'une procédure au sens des art. 190 ss LIFD, l'AFC ne recourt pas à la demande de sûreté puisqu'il s'agit d'une mesure qui n'est pas prévue par les articles 19 à 50 DPA. Seules les administrations fiscales cantonales sont compétentes pour ordonner ce type de mesures. De la même manière, les autorités administratives fiscales cantonales ne peuvent pas ordonner des saisies telles celles prévues par l'art. 46 DPA car elles ne sont pas habilitées à le faire.

4.

- 4.1 Dans le cas d'espèce, l'AFC a maintenu le séquestre DPA sur les fonds des plaignants même après la fin de son enquête et l'ACI a ordonné des mesures de sûretés le 5 décembre 2008, puis a prononcé des ordonnances de séquestre en prestation de sûretés. Les valeurs visées sont en substance les mêmes que celles saisies par l'AFC.

La LIFD ne contient aucune disposition permettant de conclure que lorsque des mesures de sûretés sont ordonnées par les autorités cantonales, la saisie de l'art. 46 DPA doit être automatiquement révoquée. La jurisprudence n'apparaît pas s'être souvent penchée sur la question. Dans un arrêt 8G.83/2001 du 25 janvier 2002, le Tribunal fédéral a précisé dans un contexte similaire à celui de la présente cause que l'argument soulevé par les recourants et selon lequel, après l'ouverture de la procédure cantonale, l'AFC n'était plus compétente pour ordonner des mesures de contrainte en lien avec la procédure ouverte, était manifestement mal fondé (consid. 2c). Par ailleurs, dans cet arrêt, la Haute Cour a également considéré que les avoirs bloqués par les décisions de séquestre de l'AFC « pourront le cas échéant servir à la couverture de l'éventuelle perte d'impôts ». Elle a relevé en outre « que la décision de sûretés déjà rendue ne suffit pas à garantir que d'éventuelles valeurs ne soient dérobées aux autorités fiscales d'ici la fin de l'enquête » (consid. 4d et 4e) et a dès lors maintenu les séquestres DPA contestés. On peut donc en conclure que rien n'empêche la coexistence des deux différents types de mesures concernées et ce même après que l'AFC a terminé son enquête. D'un point de vue pratique, dans sa détermination du 28 octobre 2010 (BV 2010.61 et 62, act. 3, p. 2, pt.1), l'AFC indique « qu'au terme de l'enquête, lorsque l'assiette fiscale peut être calculée de manière précise, les séquestres DPA sont habituellement remplacés par des sûretés. Celles-ci portent généralement sur les mêmes valeurs que les séquestres DPA. Avec l'entrée en force des sûretés, ce double séquestre des mêmes valeurs devient inutile puisque le rappel d'impôt (correspondant à la confiscation) et les amendes relèvent de la compétence du canton et qu'ils sont assurés par lesdites sûretés ». Certes, laborieuse, cette pratique permet à la fois de tenir compte du partage des compétences entre l'autorité fédérale et les cantons dans le domaine de la poursuite fiscale et des spécificités procédurales de la saisie DPA (procédure pénale), d'une part, et des mesures de sûretés (instrument de perception dans le cadre d'une procédure administrative), d'autre part (cf. supra consid. 3.3). Cette pratique permet en outre d'assurer la disponibilité des avoirs à confisquer dans l'hypothèse où une soustraction grave d'impôts est vraisemblable ou constatée et que l'ACI ne pourrait pas demander des sûretés à défaut de la réalisation des conditions prévues par l'art. 169 LIFD

ou, lorsque la demande de sûretés, frappée d'un recours, pourrait être annulée alors que la soustraction d'impôt a été prouvée.

L'éventualité d'une double saisie sur les mêmes valeurs n'est d'ailleurs pas forcément illégale et elle est connue dans d'autres domaines du droit suisse. A titre d'exemple, il y a lieu de relever que dans le cadre d'une saisie pénale ordonnée aux fins d'une enquête pénale, la jurisprudence admet notamment que les mêmes valeurs peuvent également faire l'objet d'une saisie administrative ordonnée dans le cadre d'une procédure d'entraide internationale sans qu'une telle situation ne soit, en elle-même, contraire à la loi (ATF 123 II 268 consid. 4 a/cc et c). Déjà pour ces raisons le grief de l'illégalité soulevé par les plaignants doit être rejeté.

- 4.2** La thèse des plaignants selon laquelle la mise en place des mesures de sûretés doit, selon elles, automatiquement entraîner la révocation des saisies ordonnées en application de l'art. 46 DPA, ne peut donc être suivie que si les mesures de sûretés sont entrées en force. Cela ressort également de la pratique décrite par l'AFC dont il n'y a pas de raison de s'écarter. Dans le cas d'espèce, il ressort du dossier que les procédures au niveau cantonal relatives aux sûretés sont encore pendantes (BV.2010.61-62, act. 13 ss). Ces éléments plaident pour le maintien des séquestres DPA jusqu'à droit connu sur les décisions rendues au niveau cantonal. Certes, les plaignants ont relevé que les recours contre les sûretés n'ont pas d'effet suspensif. Il reste que dans les faits l'argent nécessaire pour le versement des sûretés n'était pas garanti, de sorte que pour éviter que le paiement des montants dus au titre de créance d'impôt et d'amende ne soit compromis, les autorités cantonales ont dû prononcer des séquestres en prestation de sûretés; ceux-ci ont cependant porté sur des sommes inférieures à celles dues au titre de créance d'impôts et d'amendes. De ce point de vue, le maintien du séquestre des sommes bloquées par l'AFC est tout à fait justifié. Il est vrai que les montants séquestrés en application du DPA semblent être les mêmes que certains de ceux touchés par les séquestres LP. Dès lors que, comme le souligne l'ACI (BV.2010.61-62, act. 13.1), les séquestres LP sont basés sur les demandes de sûretés non encore définitives et que le sort de ces dernières pourrait rendre caduques les procès-verbaux de séquestre y relatifs, il importe toutefois, aussi au regard de la jurisprudence rappelée ci-dessus (arrêt 8G.83/2001 cité supra au consid. 4.1), que les sommes bloquées au niveau fédéral le restent jusqu'à droit connu sur le sort définitif des sûretés cantonales.

4.3

- 4.3.1** S'agissant de l'autorité habilitée à se prononcer sur le sort final des séquestres, l'AFC considère qu'il s'agit du juge du fond, mais en même temps indique « qu'il n'a pas été clarifié jusqu'à ce jour qui se charge de

cette fonction de juge du fond » et précise que c'est le fonctionnaire enquêteur qui prononcera la levée des séquestres DPA. Ainsi, en l'espèce, elle a continué à prendre des décisions quant à des levées de certains séquestres DPA alors même qu'elle avait terminé son enquête et délégué l'affaire au canton de Vaud pour la procédure de soustraction (art. 194 LIFD). Elle précise encore que si le juge du fond cantonal ne se prononce pas sur le sort des mesures de contrainte qu'elle a prononcées, elle s'engagera dans ses prises de position à ce que l'autorité cantonale compétente rende une ordonnance de confiscation (BV.2010.61-62, act. 3, p. 4, pt. 6). Les plaignants invoquent quant à eux que des décisions au fond ont en l'occurrence été rendues mais qu'elles sont muettes quant au sort des séquestres DPA et que donc, contrairement à ce qu'invoque l'AFC, le juge du fond cantonal n'est pas compétent pour se prononcer sur cette question.

4.3.2 La LIFD et le DPA sont muets sur ce point. La LIFD spécifie que si l'AFC aboutit à la conclusion qu'une soustraction d'impôt (art. 175 et 176) a été commise, elle requiert l'autorité cantonale compétente d'engager la procédure en soustraction (art. 194 al. 1). L'instruction terminée, l'ACI rend une décision, qui est notifiée par écrit à l'intéressé (art. 182 al. 1 LIFD); la LIFD ne précise pas quel doit en être le contenu. En revanche, dans le DPA il est expressément prévu, lorsque la cause est déléguée à un tribunal cantonal pour jugement, que l'autorité cantonale doit alors se prononcer sur le sort des objets séquestrés (art. 79 al. 1 DPA). Dans la mesure où une telle précision n'existe pas dans le cas de la délégation d'une affaire à l'ACI au sens de l'art. 194 al. 1 DPA, il faut admettre, contrairement à ce que soutient l'AFC, que le silence de la loi ne permet pas aux autorités fiscales cantonales de se prononcer sur le sort des objets séquestrés sur la base du DPA par l'autorité fédérale, seule cette dernière étant habilitée à le faire. Il appartiendra donc à l'AFC de se prononcer sur le sort final des séquestres DPA, une fois les procédures cantonales terminées.

5. Les plaignants invoquent en outre une violation du principe de la proportionnalité, les fonds concernés ayant fait l'objet du séquestre DPA contesté en septembre 2003 déjà.

5.1 Dans son arrêt du 25 mai 2010 (arrêt du Tribunal pénal fédéral BV.2010.3 + BV.2010.4+ BV.2010.5, consid. 4.2), la Cour a examiné la proportionnalité des mesures querellées du point de vue des montants bloqués en en retenant le bien-fondé. Il y a lieu de s'y référer. Il convient cependant de préciser, que le principe de proportionnalité exige que la situa-

tion soit régulièrement revue en fonction des nouveaux éléments qui pourraient apparaître en cours de procédure (arrêt du Tribunal pénal fédéral BB.2005.24 du 21 juillet 2005, consid. 4.3). Or, dans son récent arrêt (2C_724/2010 2C_796/2010), le Tribunal fédéral a décidé, s'agissant de C. SA, que le rappel d'impôt et l'amende en matière d'IFD pour 1995 sont prescrits de sorte qu'ils doivent être annulés (consid. 6.1, 6.3.2 et 6.5). Il importe dès lors que l'AFC procède à une levée partielle des séquestres DPA encore en cours à concurrence des montants visés s'agissant de l'IFD pour la société plaignante concernant la période fiscale 1995. Sur ce point la plainte est donc admise.

- 5.2** S'agissant ensuite de la durée des mesures querellées, il sied de rappeler d'abord, de façon générale, qu'une mesure de séquestre est en principe proportionnée du simple fait qu'elle porte sur des valeurs dont on peut vraisemblablement admettre qu'elles pourront être confisquées en application du droit pénal (arrêt du Tribunal fédéral 1B_297/2008 du 22 décembre 2008; arrêts du Tribunal pénal fédéral BB.2008.11 du 16 mai 2008, consid. 3.1; BB.2005.28 du 7 juillet 2005, consid. 2; 124 IV 313 consid. 3b et 4; SJ 1994 p. 97, 102). En l'espèce, il est vrai que les séquestres prononcés par l'AFC l'ont été en 2003, soit il y a quelques huit ans. Cette durée en soi importante est toutefois encore dans les limites de la proportionnalité. Ainsi que démontré ci-dessus, contrairement à ce que soutiennent les plaignants, les séquestres prononcés par l'AFC ne devaient pas être d'emblée levés dès la fin de son enquête. Le fait qu'ils ont donc subsisté après 2006 n'est donc pas en soi contestable. Par ailleurs, il n'apparaît aucun retard particulier dans le déroulement de la procédure que ce soit au niveau fédéral ou cantonal. La durée des séquestres DPA résulte notamment de la longueur des procédures qui se sont déroulées au niveau cantonal, en particulier des différentes voies d'opposition et de recours dont les plaignants ont fait usage. On ne saurait donc imputer aucun retard à l'AFC. Il reste que cette dernière devra réexaminer impérativement la situation au plus tard après que le Tribunal cantonal aura statué sur les recours encore pendants aujourd'hui concernant les sûretés. Ce grief doit donc être rejeté.

6.

- 6.1** Dans un dernier grief les plaignants soutiennent que le caractère conservatoire du séquestre a été violé. Ils considèrent qu'une telle mesure a pour seul but d'assurer la représentation de valeurs sujettes à confiscation. Ils constatent que l'ACI ne s'est pas prononcée sur les séquestres fédéraux que ce soit dans ses déterminations ou dans ses décisions et estiment que le juge du fond n'est pas compétent pour se prononcer sur le sort de ces

séquestres. Selon eux, la condition posée par l'AFC pour la levée des séquestres à savoir un jugement au fond est donc injustifiée.

6.2 Il convient de rappeler que le séquestre pénal est une mesure conservatoire provisoire destinée à préserver les objets ou valeurs que le juge du fond pourrait être amené à confisquer ou qui pourraient servir à l'exécution d'une créance compensatrice. L'autorité qui procède au séquestre a donc pour obligation première de veiller à la conservation des biens saisis jusqu'à droit connu sur leur sort définitif (arrêt du Tribunal fédéral 1B_95/2011 du 9 juin 2011, consid. 3.1). Or, en l'espèce, dans la mesure où ni les sûretés, ni les séquestres prononcés au niveau cantonal ne sont actuellement définitifs, le caractère conservatoire des séquestres DPA garde tout son sens afin de garantir à terme le paiement des créances d'impôts et des amendes. Ce grief doit donc également être rejeté.

7.

7.1 Les plaignants, qui succombent partiellement, supporteront solidairement des frais réduits (art. 73 LOAP applicable par renvoi de l'art. 25 al. 4 DPA), lesquels sont fixés à Fr. 1'500.-- (art. 5 et 8 du règlement du Tribunal pénal fédéral du 31 août 2010 sur les frais, émoluments, dépens et indemnités de la procédure pénale fédérale; ci-après: le Règlement; RS 173.713.162), mais réputés couverts par une des avances de frais acquittées; le solde leur est restitué.

7.2 A teneur de l'art. 68 al. 1 LTF, le tribunal décide, en statuant sur la contestation elle-même, si et dans quelle mesure les frais de la partie qui obtient gain de cause seront supportés par celle qui succombe. Les plaignants, pourvus d'un avocat, ont droit à une indemnité équitable pour les frais indispensables qui leur ont été occasionnés par le litige. Leurs mandataires n'ont pas déposé de mémoire d'honoraires. Dans ce cas, le tribunal fixe ceux-ci selon sa propre appréciation (art. 12 al. 2 du Règlement). En l'espèce, les plaignants ayant obtenu partiellement gain de cause, une indemnité de Fr. 800.-- (TVA comprise) à la charge de l'AFC paraît justifiée.

Par ces motifs, la Ire Cour des plaintes prononce:

1. La plainte est partiellement admise.
2. Il appartient à l'Administration fédérale des contributions de procéder à une levée partielle des séquestres concernant C. SA correspondant au montant de la créance d'impôt et l'amende prescrites pour l'année 1995.
3. Pour le reste, la plainte est rejetée.
4. Un émolument réduit de Fr. 1'500.--, réputé couvert par une des avances de frais acquittée, est mis à la charge solidaire des plaignants. Le solde de Fr. 3'000.-- leur est restitué.
5. Une indemnité réduite de Fr. 800.-- (TVA comprise) est allouée aux plaignants à la charge de l'AFC.

Bellinzone, le 28 septembre 2011

Au nom de la Ire Cour des plaintes
du Tribunal pénal fédéral

Le président:

La greffière:

Distribution

- Me Pierre-Alain Guillaume et Me Fabienne Jaros, avocats
- Administration fédérale des contributions

Indication des voies de recours

Dans les 30 jours qui suivent leur notification, les arrêts de la Ire Cour des plaintes relatifs aux mesures de contrainte sont sujets à recours devant le Tribunal fédéral (art. 79 et 100 al. 1 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral; LTF). La procédure est réglée par les art. 90 ss LTF.

Le recours ne suspend l'exécution de l'arrêt attaqué que si le juge instructeur l'ordonne (art. 103 LTF).