



**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. AG,**  
**2. FONDATION B.,**  
toutes deux représentées par Me Pierre-Alain  
Guillaume et Me Fabienne Jaros, avocats,  
plaignantes

**contre**

**ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBU-  
TIONS,**

partie adverse

---

Objet

Séquestre (art. 46 DPA)

**Faits:**

- A. Depuis le 28 juillet 2003, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC), soit pour elle la Division « Affaires pénales et enquêtes » (ci-après: DAPE), mène une enquête au sens des art. 190 ss LIFD à l'encontre de C., son épouse D. et la société E. 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.2010.63-64, act. 1.5).

Dans ce contexte, le 17 septembre 2003, l'AFC a rendu des ordonnances de séquestre portant sur toutes les valeurs appartenant aux précités ou dont ils pouvaient disposer économiquement ou encore dont ils étaient les ayants droit économiques. Les comptes de différentes sociétés dans lesquelles apparaissaient les époux C. et D. furent également mis sous séquestre; ce fut notamment le cas pour A. AG (act. 1.2) ainsi que pour la fondation B. (BV.2010.63-64, act. 1.3), toutes deux domiciliées au Liechtenstein. Quelque 10 millions auraient ainsi été séquestrés au total.

Le 21 septembre 2006, la DAPE a rendu son rapport, concluant à l'existence d'actes de soustraction d'impôts au moyen notamment de l'intervention de A. AG comme société-écran, et à des frais fictifs de sous-traitance. Les fonds dégagés auraient été versés en grande partie sur des comptes détenus par la fondation B. Dans ce contexte, elle a proposé que les reprises pour A. AG soient pour 1999 de Fr. 370'256.--, pour 2000 de Fr. 526'952.--, pour 2001 de Fr. 2'142'543.-- et pour 2002 de Fr. 2'292'614.-- (BV.2010.11-12, act. 1.6 p. 41). Quant à la fondation B., la DAPE préconisait les reprises suivantes: pour 2000 Fr. 52'098.--, pour 2001 Fr. 67'855.-- et pour 2002 Fr. 74'219.-- (BV.2010.11-12, act. 1.6 p. 43). Elle spécifiait encore que les résultats comptables de A. AG devaient être imposés auprès du couple C. et D. (BV.2010.11-12, act. 1.6 p. 42). L'enquête close, le rapport d'enquête a été remis à l'administration cantonale vaudoise des impôts (ci-après: ACI). Celle-ci a rendu, le 11 octobre 2007, des décisions de rappels d'impôts et des prononcés d'amendes à l'endroit des époux C. et D. (Fr. 1'268'300.-- d'IFD pour 1995 à 2002, et Fr. 1'443'500.-- d'amende; Fr. 1'886'880.-- d'impôts cantonaux et communaux pour 1999 à 2002, et Fr. 2'034'700.-- d'amende) et de E. SA (Fr. 892'424.-- d'IFD pour 1995 à 2002 et Fr. 1'047'300.-- d'amende; Fr. 1'499'150.-- d'impôts cantonaux et communaux pour 1999 à 2002 et Fr. 1'606'100.-- d'amendes). A. AG et la fondation B. ne sont pas mentionnées dans ces décisions. 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 vau-

dois. Dans un arrêt du 4 août 2010, celle-ci a très partiellement admis le recours de E. 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.2010.63-64, act. 6.1).

Dans ce contexte, le 5 décembre 2008, l'ACI a, pour sauvegarder les droits du fisc, rendu diverses décisions de demande de sûretés à l'égard des époux C. et D. et de E. SA (BV.2010.11-12, act. 1.11 ss). 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 E. SA (BV.2010.11-12, act. 1.12 ss). 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 plaignantes contre les décisions de mainlevée d'opposition faisant suite aux demandes de sûretés prononcées en décembre 2008 (BV.2010.63-64, act. 13.11 - 13.16). Les considérants y relatifs n'ont pas encore été communiqués.

Le 4 mars 2010, A. AG et la fondation B. ont demandé par courriers séparés à l'AFC la levée des séquestres ordonnés en 2003 sur leurs différents comptes bancaires (BV.2010.11-12, act. 1.19a et 1.19c). Le 11 mars 2010, dans une décision unique, l'AFC a rejeté ces demandes au motif qu'il ne lui appartenait pas, à l'instar du juge d'instruction ordinaire, de se déterminer définitivement quant au sort des séquestres, cette compétence revenant au seul juge du fond de l'affaire.

- B.** Par arrêt du 27 mai 2010, la Ire Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral a partiellement admis la plainte formée par A. AG et la fondation B. en ordonnant à l'AFC de leur restituer les documents se trouvant encore en sa possession (arrêt du Tribunal pénal fédéral BV.2010.11-12). S'agissant en revanche des séquestres d'avoirs bancaires, l'enquête reposait sur des soupçons suffisants et les comptes des plaignantes auraient servi à recueillir des fonds détournés au fisc. Ils étaient donc susceptibles d'être confisqués. Les décisions de rappel d'impôt permettaient de mieux déterminer les montants dus par le couple C. et D. mais n'étaient toutefois pas définitives, une *reformatio in peius* n'étant notamment pas exclue. Les montants bloqués, en tout cas pour les époux C. et D., étaient inférieurs aux sommes dues en lien avec l'IFD. 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 plaignantes invoquaient leur situation financière difficile, mais l'argument n'était pas documenté.

Dans un arrêt du 28 septembre 2010, le Tribunal fédéral, retenant une violation du droit d'être entendu, a admis le recours interjeté par A. AG et la fondation B., 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\_210/2010).

- 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.2010.63-64, 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 ». Elle a précisé en outre que les séquestres n'ont en l'espèce pas été levés car les sûretés cantonales ne sont pas entrées en force. Par ailleurs, il existe selon elle un doute sur le blocage par l'office des poursuites des fonds détenus par la fondation B. (BV.2010.61-62, act. 3).

Par courrier du 1<sup>er</sup> décembre 2010, les plaignantes se sont prononcées sur la réponse de l'AFC. En substance, elles réitèrent que cette dernière n'a plus aucun rôle à jouer dans la procédure de taxation les concernant. Elles 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 a plus de sept ans. Elles 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 27 mai 2010; elles prient donc la Cour d'assortir son prochain arrêt de la menace de l'art. 292 CP. Elles font également valoir qu'il ne sau-

rait être question de traiter dans le cadre de la présente procédure de circonstances concernant la fondation B. dans la mesure où l'autorité de céans a, par arrêt du 2 mars 2010 (arrêt du Tribunal pénal fédéral BV.2010.6+BV.2010.7+BV.2010.8) disjoint de la présente procédure celle concernant notamment la fondation B.

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.2010.63-64, act. 7). L'instruction de celle-ci a été reprise le 28 avril 2011 (BV.2010.63-64, act. 10). Le 26 mai 2011, les plaignantes ont indiqué persister dans leurs conclusions (BV.2010.63-64, act. 11).

Le 22 juillet 2011, la Cour a interpellé l'AFC (BV.2010.63-64, 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 C., son épouse et contre E. SA, à qui des sûretés avaient préalablement été requises. Elle spécifiait en outre que la fondation B. et A. AG n'ont jamais été parties à cette procédure mais que les séquestres DPA portent également sur les actifs à leur nom dont C. est l'ayant droit économique exclusif (BV.2010.63-64, act. 13, 13.1).

Les plaignantes ont fait valoir leurs observations y relatives le 1<sup>er</sup> septembre 2011 en persistant dans leurs conclusions. Elles ont rappelé que selon elles, l'émission du rapport final le 21 septembre 2006 a marqué la fin de l'application des règles de DPA 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 l'ACI n'a pas ordonné de séquestres à l'encontre de A. AG et de la fondation B., cet élément doit être respecté. Elles ne doivent pas subir le maintien injustifié des séquestres basés sur le DPA, cela d'autant plus qu'elles ne sont pas parties à la procédure au fond et que leurs comptes auprès des établissements bancaires en Suisse sont séquestrés depuis plus de sept ans (BV.2010.63-64, 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 entre les séquestres prononcés au niveau fédéral et 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\_210/2010 du 28 septembre 2010 consid. 2.2).
2. Dans un premier grief, les plaignantes 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 elles, 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 droit pénal administratif. Selon elles, 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 plaignantes 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. 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.2010.63-64, 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>ème</sup> 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; 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 supra), 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 les séquestres DPA sur les fonds des plaignantes même après la fin de son enquête. L'ACI a ordonné des mesures de sûretés le 5 décembre 2008, puis a prononcé des ordonnances de séquestre en prestation de sûretés à l'encontre de C., son épouse et de E. SA, mais pas en ce qui concerne les plaignantes.

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 jurispru-

dence 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 notamment 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.2010.61-62, 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 plaignantes doit être rejeté.

**4.2** La thèse des plaignantes 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 tant les procédures au niveau cantonal relatives aux sûretés que celles concernant les séquestres LP 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 plaignantes 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 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. De ce point de vue, le maintien du séquestre des sommes bloquées par l'AFC est tout à fait justifié. Les plaignantes objectent que l'ACI n'a formulé à leur égard aucune demande de sûretés, décision qui doit être respectée, et que leurs avoirs ne sont aujourd'hui bloqués qu'en raison des séquestres DPA. Cet élément ne saurait toutefois modifier les considérations qui précèdent. Dans la mesure où les sûretés, respectivement les séquestres LP prononcés contre C., ne sont aujourd'hui pas définitifs, il importe que les avoirs qui figurent sur les comptes des plaignantes - dont ce dernier est l'ayant droit économique (BV.2010.11-12, act. 1.6 p. 20, 33) - restent bloqués.

### **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 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 plaignantes

invoquent quant à elles 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 LIFD, 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 plaignantes 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. Elles soulignent de plus ne pas faire partie de la procédure au fond.

**5.1** Dans son arrêt du 27 mai 2010 (arrêt du Tribunal pénal fédéral BV.2010.11 + BV.2010.12 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.

**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 époux C. et D. et E. SA 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 vaudois aura statué sur les recours encore pendants aujourd'hui concernant les sûretés. Ce grief doit donc être rejeté.

**6.**

**6.1** Les plaignantes, qui succombent, supporteront solidairement les frais de la cause (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; RS 173.713.162), mais réputés couverts par une des avances de frais acquittées; le solde leur est restitué.

**6.2** Compte tenu de l'issue de la plainte, il n'est pas alloué de dépens.

**Par ces motifs, la Ire Cour des plaintes prononce:**

1. La plainte est rejetée.
2. Un émolument de Fr. 1'500.--, réputé couvert par une des avances de frais acquittée, est mis à la charge solidaire des plaignantes. Le solde de Fr. 1'500.-- leur est restitué.
3. Il n'est pas alloué de dépens.

Bellinzone, le 27 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**

Gueiss 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).