

BGer 2P.259/2006 vom 18. April 2007

Bundesgericht, 2007-04-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.259_2006

FR: TF 2P.259/2006 du 18 avril 2007

IT: TF 2P.259/2006 del 18 aprile 2007

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué a été rendu avant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2007, de la nouvelle loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110). Le présent recours doit dès lors être examiné au regard des dispositions de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ; art. 132 al. 1 LTF).

E. 1.2

Dans un arrêt de principe (ATF 130 II 509 consid. 8.3 p. 511), le Tribunal fédéral a jugé que lorsque l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal sont en cause, la dernière instance judiciaire cantonale doit rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans un seul acte -, une pour l'impôt fédéral direct et une pour les impôts cantonal et communal, avec des motivations séparées - ce qui n'exclut pas des renvois - et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts. Deux recours différents, qui peuvent aussi être contenus dans la même écriture, doivent également être introduits devant le Tribunal fédéral avec des conclusions adaptées à chacun des impôts. En effet, les conditions de ces recours de droit administratif ne sont pas entièrement les mêmes, notamment en ce qui concerne les compétences du Tribunal fédéral. S'agissant de l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral peut statuer sur le fond (art. 114 OJ) - et il peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci - alors que pour les impôts cantonal et communal, selon l' art. 73 LHID , le Tribunal de céans ne peut qu'annuler l'arrêt attaqué et renvoyer l'affaire pour une nouvelle décision à l'autorité inférieure (ATF 130 II 509 consid. 8.3 p. 511 s.).

E. 1.3

En l'occurrence, dans une même écriture intitulée « recours de droit public », le recourant a conclu à l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif qui concerne simultanément les impôts fédéral ainsi que cantonal et communal, sans exposer de motivation propre pour chacun des deux impôts, de sorte qu'il n'est pas certain que son recours remplisse les conditions de l' art. 108 OJ . Toutefois, l'autorité intimée ayant en partie suscité la confusion en rendant une seule décision pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal, comportant un dispositif unique qui ne distingue pas les deux impôts, le Tribunal fédéral entrera exceptionnellement en matière.

I. Impôt fédéral direct

E. 2.1

L'intitulé erroné du mémoire de recours ne saurait préjuger de la voie ouverte, ni porter préjudice au recourant, pour autant que son écriture remplisse les conditions formelles de la voie de droit en cause (ATF 131 I 145 consid. 2.1 p. 147 s.). Il s'ensuit que, déposé en

temps utile contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale (ATF 130 II 65 consid. 2 et 3 p. 67 ss) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours de droit public considéré comme recours de droit administratif est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ , ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11).

E. 2.2

La décision attaquée délimite le «cadre» matériel admissible de l'objet du litige. Ainsi, l'autorité de recours ne peut pas en principe examiner les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure et le recourant ne peut pas prendre des conclusions qui sortent de ce cadre (Benoît Bovay, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390/391; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechts-pflege des Bundes*, 2ème éd., Zurich 1998, n. 404/405 et les références citées). En l'espèce, la décision attaquée porte uniquement sur la recevabilité de la réclamation. La conclusion tendant à ce que la cause soit renvoyée au Tribunal administratif pour qu'il annule la taxation d'office et le prononcé d'amende du 24 janvier 2002 concerne le fond et est donc irrecevable.

E. 2.3

Conformément à l' art. 104 lettre a OJ , le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150). Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 2b p. 60; 126 V 252 consid. 1a p. 254). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer l'arrêt attaqué pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 8 consid. 1b p. 12, 264 consid. 1b p. 268; 125 II 497 consid. 1b/aa p. 500 et les arrêts cités).

E. 3.1

Selon l' art. 116 al. 1 LIFD , les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit. Lorsque le contribuable n'a pas de domicile connu ou qu'il se trouve à l'étranger, sans avoir de représentant en Suisse, les décisions et prononcés peuvent lui être notifiés valablement par publication dans la Feuille officielle du canton (art. 116 al. 2 LIFD).

La notification doit permettre au destinataire de prendre connaissance de la décision et, le cas échéant, de faire usage des voies de droit ouvertes à son encontre. Une décision est notifiée, non pas au moment où le contribuable en prend connaissance, mais le jour où elle est dûment communiquée (ATF 113 Ib 296 consid. 2a p. 297; Archives 24, p. 327); s'agissant d'un acte soumis à réception, la notification est réputée parfaite au moment où la décision entre dans la sphère d'influence de son destinataire. Si ce dernier devait s'attendre à recevoir une notification ou s'il s'absente pour une longue période, on peut exiger de lui qu'il prenne les mesures nécessaires pour recevoir les décisions qui lui sont adressées (ATF 113 Ib 296 consid. 2a p. 297; 101 Ia 9). Ainsi, la notification à l'ancienne adresse d'un administré est valablement effectuée lorsque ce dernier s'absente pour un temps prolongé sans faire suivre son courrier, ni donner de nouvelles ou charger un tiers d'agir à sa place (

ATF 113 Ib 296 consid. 2a p. 297; 107 V 189 ; 102 V 243 ; 97 III 10).

Un envoi postal recommandé (ou lettre-signature) est en principe réputé notifié à la date à laquelle son destinataire le reçoit effectivement. Lorsque ce dernier ne peut pas être atteint et qu'une invitation est déposée dans sa boîte aux lettres ou sa case postale, la date de retrait de l'envoi est déterminante. Toutefois, si l'envoi n'est pas retiré dans un délai de garde de 7 jours, il est réputé avoir été communiqué le dernier jour de ce délai lorsque son destinataire devait s'attendre à le recevoir (ATF 130 III 399 , consid. 1.2.3 et les références).

E. 3.2

En vertu de l' art. 132 al. 1 LIFD , le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification. Selon l' art. 133 al. 1 LIFD , le délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation a été remise à l'autorité de taxation, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit. Passé le délai de 30 jours, une réclamation n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les 30 jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD).

La restitution du délai de réclamation suppose que le contribuable n'a pas respecté le délai légal en raison d'un empêchement imprévisible dont la survenance ne lui est pas imputable à faute (arrêt 2A.248/2003 du 8 août 2003, consid. 3 et les références citées).

E. 3.3

En l'espèce, le recourant prétend qu'il n'a eu connaissance de la taxation d'office de l'impôt fédéral qu'à fin mai ou début juin 2002, lorsqu'il est revenu en Suisse pour vendre l'appartement sis rue xxx à A. _____ qu'il avait hérité de sa mère. Interjetée le 13 juin 2002, sa réclamation aurait par conséquent été déposée dans le délai légal de 30 jours. Cette opinion perd de vue que la notification est réputée parfaite lorsque l'acte adressé entre dans la sphère d'influence de son destinataire (cf. consid. 3.1), et non pas seulement lorsqu'il en prend effectivement connaissance. Comme il ne conteste pas avoir reçu la taxation du 26 février 2002 sous pli simple dans sa boîte aux lettres, cette décision de taxation est entrée dans sa sphère d'influence au plus tôt le 27 février et au plus tard quelques jours après. Par conséquent, interjetée le 13 juin 2002, sa réclamation était tardive.

C'est en vain que le recourant prétend que la décision de taxation a été mal adressée. En effet, le 13 décembre 1999, dans sa déclaration d'impôts pour la période fiscale 1999-2000, alors qu'il vivait en Italie depuis 1997 déjà, selon ses dires, le recourant indiquait encore pour adresse la rue xxx à A. _____; il ne précisait pas avoir changé d'adresse ni avoir séjourné à l'étranger ni non plus avoir constitué un mandataire fiscal. A cet égard, le Tribunal administratif a constaté à juste titre, au vu des pièces figurant au dossier, que la fiduciaire Z. _____ SA n'était mandataire fiscal du recourant que pour la période fiscale 1997-1998, qu'elle ne l'était plus pour la déclaration d'impôt 1999-2000 et que ce dernier n'avait désigné aucun représentant s'agissant de ses impôts directs 2001-2002. C'est en vain que le recourant allègue sur ce dernier point que les taxations de l'impôt sur les successions et de l'impôt foncier ont été notifiées à l'adresse de Me W. _____, de sorte que l'autorité fiscale aurait dû notifier la taxation d'office à cette adresse également. En effet, quand bien

même le recourant, héritier unique de feu sa mère, en est le débiteur légal, ces taxations particulières concernaient la succession et l'immeuble compris dans la succession et non pas l'impôt direct qu'il devait en tant que personne physique. Au surplus, sa mère étant décédée le 25 avril 1998, le recourant devait savoir qu'en tant qu'héritier unique de cette dernière, il était propriétaire de l'immeuble sis à A. _____ dès cette date, ce qui provoquait un assujettissement fiscal limité à raison de la propriété immobilière sise en Suisse (art. 4 al. 1 lettre c LIFD). Il devait par conséquent s'attendre à ce que les autorités fiscales suisses s'adressent à lui pour imposer le revenu et la fortune y relatifs. Conformément à l'art. 116 al. 2 LIFD, il devait prendre les mesures nécessaires pour recevoir les décisions de ces autorités, en particulier, désigner un mandataire en Suisse, ce qu'il a omis de faire. Dans ces conditions, le Tribunal administratif pouvait confirmer la validité de la notification de la taxation d'office de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2001/2002 à la rue xxx à A. _____, l'Administration fiscale cantonale n'ayant jamais été valablement informée d'un changement d'adresse.

Enfin, c'est à bon droit que le Tribunal administratif a refusé de restituer le délai de réclamation, du moment que le séjour du recourant à l'étranger n'avait rien d'un empêchement imprévisible, ce que ce dernier n'allègue d'ailleurs plus devant le Tribunal fédéral.

E. 4

C'est en vain que le recourant invoque l'art. 4 ch. 4 CDI-I. Il est vrai que, selon cet article, la personne physique qui a transféré définitivement son domicile d'un Etat contractant dans l'autre Etat contractant cesse, dès l'expiration du jour où s'est accompli ce transfert, d'être assujettie dans le premier Etat contractant aux impôts pour lesquels le domicile fait règle. Cette disposition ne dispense nullement le contribuable en cause de respecter les obligations de procédure qui résultent de la législation des Etats contractants, chacun d'eux étant libre au regard de la convention de double imposition de régler les voies de droit interne, en particulier le respect des délais, de façon à promouvoir la sécurité du droit.

II. Droit cantonal et communal

E. 5.1

Conformément à l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID ou la loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14), les décisions cantonales de dernière instance cantonale peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier de la loi sur l'harmonisation (ATF 128 II 56 consid. 1 p. 58) et concernent une période postérieure au délai de 8 ans accordé aux cantons à compter de l'entrée en vigueur de la loi fédérale d'harmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi.

E. 5.2

En l'occurrence, l'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale et concerne la recevabilité de la réclamation (art. 48 LHID) contre une taxation de la période fiscale 2001-2002. Par conséquent, le présent recours de droit public considéré comme recours de droit administratif est en principe recevable en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss; 124 I 145 consid. 1a p. 148 a contrario), l'intitulé erroné du

mémoire de recours ne portant pas préjudice au recourant (cf. consid. 2.1 ci-dessus).

E. 5.3

Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce (arrêt 2A.705/2005 du 13 avril 2006, consid. 9), le recours de droit administratif en matière d'harmonisation fiscale ne peut tendre qu'à l'annulation de la décision attaquée (art. 73 al. 3 LHID ; ATF 131 II 710 consid. 1.1 p. 713). Dans la mesure où le recourant demande autre chose que l'annulation de l'arrêt attaqué, ses conclusions sont irrecevables.

E. 6

Conformément à l' art. 46 LHID , l'art. 180 al. 1 et 2 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; dans leur teneur en vigueur du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2002 [Recueil 2000, p. 332 ss]) prévoit que l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt, les annexes, et procède aux investigations nécessaires. Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que des éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable. Les art. 163 et 181 LI prévoient que les décisions et prononcés, notamment de taxation définitive, sont notifiées par écrit au contribuable. Enfin, conformément à l' art. 48 LHID , les art. 185 et 186 LI disposent que le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation (art. 185 LI). Elle s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les 30 jours dès la notification de la décision attaquée (art. 186 al. 1 LI). Ces dispositions correspondent à celles de la loi sur l'impôt fédéral direct. Au surplus, le recourant ne prétend pas que la notion de notification du droit cantonal soit différente de celle du droit fédéral. En conséquence, les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également aux impôts cantonal et communal (cf. consid. 3 ci-dessus)

Partant, le Tribunal administratif a jugé à bon droit que l'avis de taxation envoyé par pli recommandé à l'adresse suisse du recourant le 24 janvier 2002 était réputé notifié à la fin du délai de garde de sept jours. Déposée le 13 juin 2002, la réclamation du recourant était par conséquent irrecevable, le recourant ne pouvant au surplus se prévaloir d'aucun motif de restitution du délai pour déposer la réclamation.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours de droit public considéré comme recours de droit administratif en matière d'impôt fédéral direct dans la mesure où il est recevable, ainsi qu'à son rejet comme recours de droit administratif en matière d'impôt cantonal et communal harmonisé, dans la mesure où il est recevable.

Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Il n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

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