Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.86/2007 /ajp

Arrêt du 12 juillet 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Yersin et Karlen.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
X._____,
recourant,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud, avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
Impôts cantonal et fédéral direct 1993-1994, 1995-1996 et 1997-1998; impôt unique et distinct cantonal et fédéral OPP3,

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 22 décembre 2006.

Faits :
A.
X._____, ingénieur-physicien, né en 1931, est domicilié à B._____. Le 23 septembre 1993, il a déposé sa déclaration d'impôt 1993-1994, mentionnant un revenu et une fortune imposables de 0.- fr., accompagnée des bilans et comptes de pertes et profits 1991 et 1992. Il n'a pas déposé de déclaration d'impôt 1995-1996. Pour la période 1997-1998, X._____ a déclaré un revenu imposable de 43'858 fr. et une fortune nulle. Certaines annexes, telles que les bilans et comptes de pertes et profits 1995 et 1996, n'étaient pas jointes à la déclaration.

Une décision de taxation définitive du 7 juin 1995 pour l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 1993-1994 a fixé le revenu imposable à 24'900 fr. et la fortune imposable à 0.- fr. Après avoir sommé sans succès X._____ de déposer la déclaration d'impôt 1995-1996, l'Office d'impôt de Lausanne-Ville (ci-après: l'Office d'impôt) a procédé, le 6 décembre 1995, à une taxation d'office fixant le revenu et la fortune imposables pour les impôt cantonal et communal à respectivement 60'000 fr. et 0.- fr. Pour la période fiscale 1997-1998, l'Office d'impôt a réclamé différentes pièces à l'intéressé sans les obtenir. Il a alors notifié à celui-ci une décision de taxation d'office du 13 octobre 1999 portant le revenu imposable à 65'200 fr. et la fortune à 0.- fr.

Le 12 juin 1995, une décision de taxation pour l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1993-1994 fixait le revenu imposable à 96'500 fr.

Le 13 octobre 1999, l'Office d'impôt a notifié à X._____ des décisions de taxation concernant une prestation en capital OPP3. Le montant imposable se montait à 53'600 fr. pour l'impôt cantonal et communal ainsi que pour l'impôt fédéral direct.
B.
Une proposition de règlement de l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration

cantonale des impôts) du 16 décembre 1999 concernant toutes les périodes fiscales en cause et l'imposition de la prestation en capital n'ayant pas abouti, cette autorité, par décision du 20 juin 2001, a rejeté les réclamations de X._____ à l'encontre des décisions de taxation relatives à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 1993-1994, ainsi qu'à l'encontre de la décision de taxation de l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 1995-1996. En ce qui concerne la période fiscale 1997-1998, elle a admis partiellement la réclamation et a fixé le revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal à 62'900 fr. et la fortune imposable à 0.- fr.

Dans une décision sur réclamation, également datée du 20 juin 2001, l'Administration cantonale des impôts a rejeté la réclamation de l'intéressé à l'encontre de la décision de taxation du 13 octobre 1999 relative à l'imposition cantonale et communale de la prestation en capital OPP3.
C.
Par arrêt du 22 décembre 2006, le Tribunal administratif du canton de Vaud (ci après: le Tribunal administratif) a rejeté le recours de X._____ à l'encontre des décisions sur réclamation du 20 juin 2001. Il a estimé en substance que l'intéressé n'avait apporté aucun élément étayant ses allégations concernant le dossier prétendument incomplet de l'Administration cantonale des impôts et que les décisions de taxation étaient suffisamment motivées. Il les a confirmées sur le fond.
D.
Sans en préciser la nature, X._____ interjette un recours auprès du Tribunal fédéral et lui demande, sous suite de frais, d'annuler l'arrêt du 22 décembre 2006 du Tribunal administratif.

Le Tribunal administratif renonce à déposer des observations et se réfère à l'arrêt entrepris. L'Administration cantonale des impôts et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.
E.
Par ordonnance du 13 mars 2007, le Président de la IIe Cour de droit public a rejeté la requête d'effet suspensif en tant qu'elle concernait les impôts cantonaux et communaux.

Dans des courriers des 25 mars et 23 avril 2007, X._____ a contesté ce rejet que le Tribunal fédéral a confirmé les 29 mars et 26 avril 2007.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 132 I 140 consid. 1.1 p. 142).
1.2 La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1205 ss, p. 1242). L'arrêt attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par la loi fédérale du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire (art. 132 al. 1 LTF).
1.3 Le recourant n'a pas indiqué par quelle voie de recours il procède auprès du Tribunal fédéral. Toutefois, cette imprécision ne saurait lui nuire si son recours remplit les exigences légales de la voie de droit qui lui est ouverte (voir, sur le choix erroné d'une voie de recours, ATF 126 II 506 consid. 1b p. 509). Il convient en l'espèce d'examiner si le mémoire remplit les conditions de recevabilité du recours de droit administratif s'agissant de l'impôt fédéral direct et du recours de droit public pour les impôts cantonaux et communaux.

I. Impôt fédéral direct.
2.
2.1 En tant que l'arrêt attaqué concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1993-1994, il est fondé sur le droit public fédéral, de sorte que la voie du recours de droit administratif est ouverte en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 112 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: AIFD ou l'arrêté sur l'impôt fédéral direct; RO 56 2021) en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, et de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995.
2.2 D'après l'art. 108 al. 2 OJ, le mémoire de recours doit contenir des conclusions et une motivation. Selon la jurisprudence, il ne faut pas poser des exigences trop strictes quant à la formulation des conclusions et des

motifs présentés dans un recours de droit administratif. Il suffit qu'on puisse déduire de l'acte de recours les points sur lesquels la décision attaquée est critiquée, ce que le recourant demande et sur quels faits il entend se fonder (ATF 130 I 312 consid. 1.3.1 p. 320).

Etant donné que l'on peut déduire du mémoire que le recourant critique la lenteur de la procédure et le fait que le Tribunal administratif n'ait pas cherché à obtenir les pièces que le recourant voulait produire et auxquelles il n'aurait pas eu accès, le recours remplit les conditions de cette disposition. En revanche, le recours ne contient aucune argumentation relative aux taxations elles-mêmes.
3.
La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct a abrogé l'arrêté sur l'impôt fédéral direct. Les prescriptions de droit matériel de cette loi sont donc applicables à partir de la période fiscale 1995. En tant que le présent litige concerne la période fiscale 1993-1994, le calcul des éléments imposables s'effectue selon le droit en vigueur à cette époque, soit selon l'arrêté sur l'impôt fédéral direct.
4.
La prescription des créances d'impôts de la période fiscale 1993-1994 est régie par l'arrêté sur l'impôt fédéral direct car - bien qu'elle figure à la cinquième partie, relative à la procédure, de la loi sur l'impôt fédéral direct - il s'agit d'une institution de droit matériel qui concerne directement l'existence de la créance fiscale (ATF 126 II 1 consid. 2a p. 2/3 et les arrêts cités).
4.1 L'art. 128 AIFD prévoit que les créances se prescrivent par cinq ans. La prescription court dès l'échéance de la créance. Elle est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de celle-ci. Elle est suspendue tant que le contribuable ne peut être poursuivi en Suisse.

L'arrêté sur l'impôt fédéral direct prévoit uniquement une prescription relative du droit de recouvrer l'impôt (art. 128 AIFD; Ernst Känzig/Urs Behnisch, Die direkte Bundessteuer, vol. III, 2ème éd., Bâle 1992, no 2 ad art. 128) qui englobe aussi bien le droit de taxer que celui de percevoir l'impôt. Ce délai commence à courir en principe dès l'échéance générale de l'impôt annuel fixée par le Département fédéral des finances conformément à l'art. 114 al. 1 AIFD; il est à cet égard sans importance qu'une taxation (définitive ou provisoire; ëine definitive Einschätzung oder wenigtens eine provisorische Veranlagung¨) ait ou non été notifiée au contribuable avant cette date (ATF 112 Ib 88 consid. 2a p. 92). Si cette prescription est interrompue, un nouveau délai de cinq ans commence à courir (Ernst Känzig/Urs Behnisch, op.cit., no 12 ad art. 128). L'arrêté sur l'impôt fédéral direct ne connaît pas de prescription absolue.
4.2 Selon la loi sur l'impôt fédéral direct, le droit de taxer est soumis à un délai de prescription relative de cinq ans, lequel ne court pas notamment pendant les procédures de réclamation et de recours, et à un délai de prescription absolue de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale (art. 120 al. 1 et 4 LIFD). Quant au droit de percevoir l'impôt, il se prescrit par cinq ans dès l'entrée en force de la taxation et il est acquis dans tous les cas dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force (121 al. 3 LIFD).
4.3 Dans la présente affaire, plusieurs actes ont interrompu valablement la prescription des créances en cause et fait à chaque fois courir un nouveau délai sans que jamais le délai de cinq ans n'arrive à échéance. Tel a notamment été le cas du courrier du 19 juillet 1996 rappelant la proposition de règlement du 16 janvier 1996 et de la décision sur réclamation du 20 juin 2001. La prescription relative des créances de la période 1993-1994 n'a pas été acquise, ce qui n'est pas contesté. En outre, même si on voulait appliquer la prescription absolue du nouveau droit à titre supplétif (ATF 126 II 1), elle ne serait pas acquise avant 2010.
Le droit de percevoir l'impôt de la période fiscale 1993-1994 n'est pas non plus prescrit ni au regard de l'ancien droit (consid. 4.1) ni au regard du nouveau, la taxation de cette période n'étant pas entrée en force (consid. 4.2).

En ce qui concerne la prestation en capital OPP3 touchée en 1996, régie par le nouveau droit et taxée le 13 octobre 1999, ni la prescription relative du droit de taxer - qui ne court pas pendant les procédures de réclamation et de recours - ni la prescription absolue de quinze ans ne sont acquises. Il en va de même des prescriptions relative et absolue du droit de percevoir l'impôt.
5.
Le recourant se plaint du fait que l'autorité intimée a mis près de cinq ans pour statuer sur son recours.
5.1 Dans la mesure où l'autorité intimée a rendu son arrêt, le grief de déni de justice formel est irrecevable, le

recourant n'ayant pas d'intérêt actuel à la constatation d'un tel déni (art. 29 Cst. et art. 103 lettre a OJ; ATF 131 II 361 consid. 1.2 p. 365; 128 II 34 consid. 1b p. 36).
5.2 La question de savoir s'il subsiste, dans le cadre de l'art. 29 al. 1 Cst., un droit à la constatation d'une éventuelle violation du principe de la célérité, qui sanctionne le dépassement du délai raisonnable ou adéquat et qui constitue une forme de réparation pour celui qui en est la victime (ATF 130 I 312 consid. 5.3 p. 332; 129 V 411 consid. 1.3 p. 417), peut rester ouverte. En effet, le recourant ne prétend pas être intervenu auprès de l'autorité intimée pour s'inquiéter de l'avancement de la procédure, de sorte qu'il ne peut, en vertu du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), soulever ce grief une fois l'arrêt rendu (ATF 125 V 373 consid. 2b/aa p. 375/376). Au contraire, il apparaît à la lecture du dossier que son attitude n'a fait que ralentir la procédure: il a demandé à de multiples reprises des délais pour compléter son dossier et son argumentation et a requis la saisie de documents, lui appartenant à ses dires, figurant dans les affaires de tiers. Ainsi, même si la procédure a effectivement été longue, au vu de son attitude, il est mal venu de s'en plaindre.
6.
Le droit de faire administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits par le droit cantonal (ATF 119 Ib 492 consid. 5b/bb p. 505). Par ailleurs, cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 119 Ib 492 consid. 5b/bb p. 505/ 506).
6.1 Le recourant a requis le Tribunal administratif d'ordonner la production de documents personnels qui se seraient trouvés dans les affaires de la société Y._____ SA dont il avait été administrateur et dont les biens auraient été séquestrés. L'intéressé prétendait avoir besoin de ces pièces car il estimait que le dossier transmis par l'Administration cantonale des impôts au Tribunal administratif était incomplet.
6.2 Il ressort du dossier que le Tribunal administratif, à la suite de la plainte du recourant selon laquelle le dossier fiscal produit était incomplet, a demandé à l'Administration cantonale des impôts, par courrier du 27 décembre 2001, de fournir les pièces prétendument manquantes. Le 15 janvier 2002, ladite Administration s'est déterminée sur chaque pièce mentionnée par le recourant et a conclu que, contrairement à ce que soutenait l'intéressé, le dossier transmis à l'autorité intimée était complet. Par la suite, de nombreux courriers ont été échangés entre le recourant et le Tribunal administratif. Finalement, le 20 juillet 2006, ledit Tribunal a fait savoir à l'intéressé qu'il constatait qu'il était en « mesure de statuer sur la base du dossier dans sa constitution actuelle, la requête incidente préalable en injonction du recourant n'apparaissant pas utile ».

Ainsi, après avoir examiné consciencieusement quelles pièces posaient problème, après avoir interpellé l'Administration cantonale des impôts à ce sujet et examiné le dossier, le Tribunal administratif a mis un terme à l'instruction estimant que le dossier lui permettait de former sa conviction et que les pièces dont le recourant demandait la production ne modifieraient pas son opinion. Le recourant n'indique d'ailleurs pas en quoi ces documents auraient été utiles dans la présente affaire ni en quoi leur absence lui aurait nui. Il se contente de dire, en termes généraux, que leur production aurait été nécessaire.
6.3 Le recourant se plaint de ce que l'arrêt entrepris lui reproche de n'avoir pas produit les documents nécessaires à une taxation complète et exacte tout en refusant sa ïequête en injonctionëdestinée à saisir les pièces manquantes auprès de la société Y._____ SA en faillite.

Il est exact que le recourant n'a pas déposé sa déclaration d'impôt 1995-1996 et a omis de fournir, notamment, les annexes à la déclaration 1997-1998 (bilan, comptes de profits et pertes, etc.). Selon le dossier, la société en cause « a fait l'objet, le 22 mai 2000, d'une prise d'inventaire pour loyers impayés ... selon le procès-verbal de l'Office des poursuites et faillites de l'arrondissement de Morges ». Or, les pièces requises du recourant par l'Administration cantonale des impôts l'ont été bien avant cette date. Se plaindre que des documents ne lui étaient plus accessibles à partir du 22 mai 2000, alors que les périodes fiscales en cause sont celles de 1993-1994 à 1997-1998, et que les demandes de l'autorité de taxation sont antérieures à cette date, est contraire au principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.). Ce d'autant plus que la société en cause était domiciliée à l'adresse du recourant à B._____.
6.4 Au vu de ce qui précède, le droit d'être entendu du recourant, soit le droit de faire administrer des preuves,

a été respecté et l'art. 29 al. 2 Cst. n'a pas été violé.

II. Impôt cantonal et communal.
7.
7.1 En ce qui concerne les impôts cantonal et communal des périodes fiscales 1993-1994 à 1997-1998, le présent recours a été déposé en temps utile contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public et qui touche le recourant dans ses intérêts juridiquement protégés. Il est en principe recevable au regard des art. 84 ss OJ.
7.2 Le recours demande l'annulation de l'arrêt du 22 décembre 2006 du Tribunal administratif. Il ne conteste pas les taxations des périodes 1993-1994 à 1997-1998 et ne contient aucun grief à ce sujet. De même, aucune motivation ne porte sur une éventuelle prescription des créances cantonales et communales des années concernées (la prescription est mentionnée dans le courrier du 23 avril 2007, lequel est irrecevable étant donné qu'il a été déposé après le délai de recours sans qu'un deuxième échange d'écriture n'ait été ordonné [cf. art. 93 al. 3 OJ]). Faute de motivation conforme aux exigences tirées de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261; 128 I 295 consid. 7a p. 312 et les arrêts cités), le recours de droit public n'est pas recevable sur ces points.
8.
Le recourant prétend, dans une argumentation similaire à celle de son recours de droit administratif, que l'autorité intimée a violé son droit d'être entendu.

Il n'invoque aucune disposition cantonale qui lui conférerait des droits plus étendus que l'art. 29 Cst. Les griefs soulevés, soit le déni de justice (art. 29 al. 1 Cst.) et la violation de son droit à faire administrer des preuves (art. 29 al. 2 Cst.), doivent dès lors être écartés pour les mêmes motifs que ceux mentionnés ci-dessus (consid. 5 et 6) et il doit être constaté que l'arrêt entrepris ne viole pas l'art. 29 Cst.
9.
Au surplus, le recourant ne soulève aucun autre grief contre l'arrêt attaqué.

Vu ce qui précède, mal fondé, le recours de droit administratif doit être rejeté. Il en va de même du recours de droit public dans la mesure où il est recevable. L'arrêt du Tribunal administratif est confirmé dans son entier. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ). Il n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).
Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours de droit administratif est rejeté.
2.
Le recours de droit public est rejeté dans la mesure où il est recevable.
3.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.
Lausanne, le 12 juillet 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: