Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.259/2006 /svc

Arrêt du 18 avril 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Müller et Yersin.
Greffier: M. Dubey.

Parties
X._____,
recourant, représenté par Me W._____, avocat,

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
taxations d'office de l'impôt cantonal et communal
et de l'impôt fédéral direct 2001-2002,

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 8 septembre 2006.

Faits :
A.
X._____, né en 1971, a été domicilié à la rue xxx à A._____. Il y habitait avec sa mère, Y._____, l'appartement en propriété par étage dont elle était propriétaire.
Le 15 août 1997, représenté par la fiduciaire Z._____ SA à A._____, il a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 1997-1998, dans laquelle il a indiqué un revenu et une fortune nuls, précisant qu'en tant qu'étudiant, il était à la charge de sa mère. Celle-ci a signé cette déclaration.
Y._____ est décédée le 25 avril 1998, laissant X._____ pour seul héritier.
Le 13 décembre 1999, X._____ a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 1999-2000, dans laquelle il indiquait pour adresse la rue xxx à A._____, ne pas disposer de revenu en tant qu'étudiant et être à charge de sa mère. La déclaration n'indiquait pas de constitution de mandataire. Les taxations d'impôt fédéral direct et d'impôts cantonal et communal ont été effectuées sur la base de la déclaration déposée (revenu et fortune nuls).
Les 22 novembre 2000 et 19 mars 2001, l'Office d'impôt de district de A._____ (ci-après: l'Office d'impôt) a demandé à X._____ des renseignements sur l'immeuble qu'il avait hérité de sa mère. Ces courriers sont restés sans réponse. Par lettre du 11 octobre 2001, l'Office d'impôt a invité X._____ à déposer sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2001-2002 dans les 30 jours, ce qu'il n'a pas fait.
Par lettre-signature du 24 janvier 2002, l'Office d'impôt a notifié à l'adresse du contribuable une décision de taxation d'office pour l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2001-2002 fixant le revenu imposable à 60'000 fr. et la fortune imposable à 90'000 fr, lui infligeant une amende de 300 fr. pour violation de ses obligations de procédure et arrêtant l'impôt cantonal pour 2001 à 10'876 fr. 10. Ce pli a été retourné à l'Office d'impôt avec la mention « non réclamé ». Le 6 février 2002, l'Office d'impôt a envoyé à l'intéressé la même

décision sous pli simple.
La décision de taxation d'office pour l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001-2002 fixant le revenu imposable à 60'000 fr. et l'impôt à 999 fr. a été adressée à X._____ le 26 février 2002 directement sous pli simple.
Le 6 juin 2002, X._____ a vendu l'appartement dont il avait hérité. Selon l'avis du contrôle des habitants de la commune de A._____ du 10 juin 2002, il a annoncé son départ définitif pour l'Italie le 10 juin 2002.
B.
Le 13 juin 2002, X._____ a déposé, par l'intermédiaire de son mandataire professionnel, une réclamation contre les décisions de taxation d'office des 24 janvier 2002 et 26 février 2006. Selon un certificat de la ville de B._____, il y serait domicilié depuis le 28 avril 1997 et disposerait d'un domicile à l'étranger sis rue xxx à A._____. Son centre d'activité était situé en Italie où il payait ses impôts. Il n'aurait pas contesté les taxations antérieures parce qu'elles étaient symboliques. Au demeurant, il ne pouvait être taxé que sur l'appartement dont il avait hérité et le revenu locatif en provenant.
Le 21 juin 2002, l'Administration cantonale des impôts a établi une taxation « intermédiaire » avec effet au 11 juin 2002.
Par décision sur réclamation du 11 mai 2004, l'Administration cantonale des impôts a déclaré irrecevable la réclamation déposée le 13 juin 2002 et a modifié les taxations en ce sens que l'assujettissement de X._____ prenait fin le 6 juin 2002, date de la vente de l'immeuble.
C.
Par arrêt du 8 septembre 2006, le Tribunal administratif du canton de Vaud a rejeté le recours déposé par X._____ contre la décision sur réclamation rendue le 11 mai 2004 par l'Administration cantonale des impôts. Il a jugé en substance que la décision de taxation en matière d'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2001-2002 avait été valablement notifiée à la fin du délai de garde de sept jours, de sorte que la réclamation était bien tardive. Il a jugé que la taxation de l'impôt fédéral direct envoyée sous pli simple avait été correctement notifiée, du moment que l'intéressé avait omis de signaler son changement d'adresse et de désigner valablement un représentant en Suisse, violant ses obligations de procédure. Il avait laissé croire aux autorités fiscales qu'il disposait encore d'un domicile rue xxx à A._____. Pour le surplus, la création d'un domicile à l'étranger n'autorisait pas la restitution du délai de réclamation. La voie de la révision lui était également fermée, du moment qu'il pouvait faire valoir déjà dans ses déclarations d'impôts qu'il était assujetti à la souveraineté fiscale italienne.
D.
Agissant par la voie du recours de droit public, X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 8 septembre 2006 par le Tribunal administratif et de renvoyer la cause au Tribunal administratif pour nouvelle décision annulant les taxations d'office du 24 janvier 2002 et l'autorisant à déposer une déclaration d'impôts tenant compte de son assujettissement à l'impôt en Italie. Il se plaint de violations de l'art. 9 Cst, du droit fédéral ainsi que de la Convention du 9 mars 1976 entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-I; RS 0.672.945.41).
Le Tribunal administratif, l'Administration cantonale des impôts et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
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).
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.).
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
2.
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).
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.
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).
3.
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).
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).
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.
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 phy-

sique 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

5.

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.

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).

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.

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 toutes 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.

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 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). II n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours de droit public considéré comme recours de droit administratif en matière d'impôt fédéral direct est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Le recours de droit public considéré comme recours de droit administratif en matière d'impôt cantonal et communal harmonisé est rejeté dans la mesure où il est recevable.
3.
Un émolument judiciaire de 2'500 fr. est mis à la charge du recourant.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du 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 impôt fédéral direct.
Lausanne, le 18 avril 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: