Urteilskopf

113 Ib 296

46. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 27 novembre 1987 en la cause E.M. c. Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du canton de Genève (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Eröffnung von Verfügungen im Gebiet der direkten Bundessteuer (Art. 74 BdBSt).

Hat der Steuerpflichtige einen vertraglichen Vertreter bezeichnet, muss die Behörde ihre Verfügungen durch Zustellung an diesen eröffnen. Tut sie dies nicht, ist die Eröffnung mangelhaft und darf dem Steuerpflichtigen daraus kein Nachteil erwachsen (E. 2).

Regeste (fr):
Notification des décisions en matière d'impôt fédéral direct (art. 74 AIFD).

Dans la mesure où un contribuable a désigné un représentant contractuel, c'est à l'adresse de ce dernier que le fisc doit notifier ses décisions. S'il ne le fait pas, aucun désavantage découlant de la notification irrégulière ne peut être mis à la charge du contribuable (consid. 2).

Regesto (it):
Notificazione delle decisioni in materia d'imposta federale diretta (art. 74 DIFD).

In quanto un contribuente abbia designato un rappresentante contrattuale, il fisco deve notificare le proprie decisioni all'indirizzo di quest'ultimo. Se non procede in tal modo, nessun pregiudizio risultante dalla notificazione irregolare può essere posto a carico del contribuente (consid. 2).

Sachverhalt ab Seite 296

BGE 113 Ib 296 S. 296

Partageant son temps entre la Suisse et l'Arabie Saoudite, E.M. a, selon ses dires, transféré son domicile en Arabie Saoudite dans le courant de 1984 tout en gardant un appartement à Genève, route de Florissant.

BGE 113 Ib 296 S. 297

Le 7 juin 1985, l'Administration fiscale genevoise a reçu une lettre de Me C., avocat à Genève, l'informant du changement de domicile d'E.M. et l'invitant à faire connaître son point de vue sur la question de l'assujettissement fiscal du contribuable. Le 11 juin 1985, l'avocat transmettait en outre aux autorités fiscales des photocopies du passeport et du permis de séjour de son client en Arabie Saoudite. Procédant au contrôle des déclarations d'impôt d'E.M., l'autorité fiscale lui a notifié le 19 décembre 1985 par lettre recommandée envoyée à son adresse route de Florissant l'ouverture d'une procédure en soustraction portant sur les périodes 1981/1982 et 1983/1984 de l'impôt fédéral direct. La lettre est venue en retour avec la mention "non réclamée". Par décisions du 14 mars 1986, l'administration fiscale a procédé à une reprise d'impôt et a infligé une amende au

contribuable. Ces décisions, notifiées à la même adresse, sont venues en retour le 25 mars 1986. Invoquant le caractère arbitraire d'une procédure et de décisions dont l'intéressé n'avait pas eu connaissance, le conseil du contribuable a déposé, le 2 mai 1986, un recours contre les décisions du 14 mars 1986 auprès de la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct. Par décision du 17 décembre 1986, celle-ci a toutefois déclaré le recours irrecevable pour cause de tardiveté. Statuant sur recours de droit administratif du contribuable, le Tribunal fédéral a annulé la décision du 17 décembre 1986 et renvoyé le dossier à l'Administration fiscale cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants.

Erwägungen

Extrait des considérants:

2. a) Selon l'art. 74 AIFD, tous les prononcés et décisions des autorités doivent être notifiés par écrit et mentionner les moyens de droit. 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. On considère que la décision est notifiée, non pas au moment où le contribuable en prend connaissance, mais le jour où elle est dûment communiquée (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 de puissance de son destinataire (GRISEL, Traité de droit administratif,

p. 876 et la jurisprudence citée). 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 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 107 V 189, ATF 102 V 243, ATF 97 III 10).
Parmi les mesures qui s'offrent au contribuable qui doit s'absenter figure notamment la désignation d'un représentant contractuel (Archives 40, p. 173, 27 p. 335). b) Dans le cas particulier, avant même que ne soit introduite la procédure de soustraction, l'autorité fiscale a été informée que le contribuable ne serait plus domicilié en Suisse. Il importait peu, s'agissant de notifier une décision, de savoir si le contribuable avait gardé son domicile en Suisse et se trouvait en séjour à l'étranger ou si, domicilié à l'étranger, son adresse en Suisse pouvait être considérée comme le lieu d'un séjour occasionnel. Des lettres qui lui ont été adressées au début juin 1985, l'autorité fiscale pouvait déduire qu'elle ne parviendrait pas à atteindre le recourant à son adresse genevoise. En outre, par les mêmes courriers, un mandataire se faisait connaître, et l'on pouvait raisonnablement inférer de sa correspondance qu'il représentait son client sur le plan fiscal d'une manière générale. Au demeurant, si l'administration avait des doutes sur l'étendue effective du mandat confié à l'avocat, elle devait exiger de ce dernier qu'il produise une procuration suffisante; jusqu'à ce moment, pour le moins, l'avocat devait être considéré comme le représentant attitré du contribuable. Par conséquent - conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux art. 73, 74 et 100 AIFD -, c'est à son adresse que le fisc aurait dû notifier ses décisions (Archives 33, p. 218; DUSS, Verfahrensrecht in Steuersachen, Zurich 1987, p. 99).
Les notifications faites à une adresse où il n'était pas possible d'atteindre le recourant, alors qu'un minimum d'attention montrait que celui-ci avait désigné un représentant en Suisse, sont donc irrégulières. c) De même qu'un contribuable - qu'il soit ou non absent à l'étranger - doit se laisser opposer les erreurs commises par son représentant (Archives 27, p. 336, 40 p. 173), aucun désavantage ne doit, inversement, être mis à sa charge lorsque les autorités

fiscales procèdent à des notifications en d'autres mains que celles de ce représentant. Cette solution découle d'ailleurs par analogie de la jurisprudence relative à l'art. 38 PA (cf. ATF 99 V 182), applicable, en matière de droit fiscal fédéral, à la procédure de recours devant les autorités cantonales de dernière instance (cf. art. 1er al. 3 PA).

En l'espèce, l'absence de notification régulière de la décision du 19 décembre 1985 concernant l'ouverture d'une procédure en soustraction d'impôt a privé le recourant de la possibilité de se faire entendre avant que l'autorité fiscale ne mette un terme à son enquête en confirmant l'existence d'une infraction. Il convient, par conséquent, de rétablir l'intéressé dans ses droits en lui permettant de s'expliquer devant l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct; la correction de cette informalité implique, également, que toutes les décisions postérieures à celle du 19 décembre 1985 soient annulées. Rien ne justifie, en revanche, de mettre à néant la décision même d'ouvrir une procédure en soustraction, puisque, dûment informé de l'enquête qui le concerne, le contribuable pourra désormais faire valoir son droit d'être entendu dans une mesure conforme à la loi. La décision d'ouvrir la procédure demeure donc en vigueur et déploie tous ses effets, notamment sur le plan de la prescription.