

F1 24 79

ARRÊT DU 9 MAI 2025

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Dominique Morand, juge assesseur,

en la cause

X _____, Emirats arabes unis, recourant, représenté par Maître Guillaume Grand, avocat, 1950 Sion

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôts sur le revenu et la fortune ; périodes fiscales 2017 à 2021)

recours de droit administratif contre les décisions sur réclamation publiées au Bulletin
officiel du xx.xx.xxxx

Faits

A. X _____ était domicilié dans le canton de Genève jusqu'au 1^{er} décembre 2017, date à laquelle il s'est établi à A _____.

Les 16 mai 2019, 27 août 2020, 27 mai 2021 et 19 août 2021, le Service cantonal des contributions (SCC) a procédé à la taxation de ce contribuable divorcé pour les périodes fiscales 2017 (p. 47 du dossier du SCC), 2018 (p. 159 du dossier du SCC), 2019 (p. 230 du dossier du SCC) et 2020 (p. 306 du dossier du SCC). X _____ a formé réclamation contre ces décisions (cf. ses lettres des 14 juin 2019, 5 octobre 2020, 25 juin 2021, 25 août 2021, expédiées depuis A _____ et mentionnant l'adresse du contribuable dans cette ville). Dans le cadre d'échanges ouverts à la suite des réclamations, le SCC a, pour certaines des périodes fiscales litigieuses, notifié de nouvelles décisions de taxation rectificatives.

B. A compter du 27 avril 2021, X _____ a résidé aux Emirats arabes unis. Il a cependant conservé son logement à A _____ jusqu'au 31 août 2021.

Par pli recommandé du 24 août 2021 expédié à l'adresse de A _____, le SCC a invité X _____, eu égard à son départ à l'étranger, à désigner un représentant en Suisse. Cet envoi a été retourné à son expéditeur avec la mention « non réclamé » (p. 30 du dossier du SCC).

Par lettre du 25 août 2021 postée depuis la Suisse et mentionnant l'adresse de A _____ (p. 377 du dossier du SCC), le contribuable a expliqué au SCC qu'il résidait aux Emirats arabes unis depuis le 27 avril 2021, mais que son départ effectif de Suisse interviendrait le 31 août 2021, à l'échéance de son bail à loyer. Il a rappelé que certaines périodes fiscales faisaient l'objet de réclamations toujours pendantes ; à cet égard, il a invité le service à prendre note de sa nouvelle adresse « résidentielle » à B _____ (soit : « B _____, UAE »). Expliquant qu'il n'existait pas de « distributions résidentielles » aux Emirats arabes unis, il a également communiqué une adresse « postale », à savoir « C _____, UAE ».

Le 27 août 2021, le contribuable a informé l'office de la population de A _____ de son départ et lui a également communiqué les adresses précitées (p. 416 du dossier du TC).

Par courrier recommandé du 16 septembre 2021 expédié à l'adresse « X _____, C _____ », le SCC a exigé à nouveau du contribuable qu'il désigne un représentant en Suisse. Ce pli est revenu au SCC avec la mention « unclaimed », c'est-à-dire « non réclamé » (p. 28 verso du dossier du SCC).

Le 15 novembre 2021, le SCC a, par courrier adressé à cette même adresse, derechef requis le contribuable de désigner un représentant en Suisse d'ici au 10 décembre 2021, en l'avisant que, passé ce délai, il sera procédé par notification au Bulletin officiel (B.O. ; p. 1 et 1^{bis} du dossier du SCC).

C. Par publication insérée au B.O. n° xx du xx.xx.xxxx, le SCC a notifié au contribuable qu'il avait partiellement admis les réclamations élevées à l'encontre des décisions de taxation 2017, 2018, 2019 et 2020, tout en précisant que la taxation 2019 avait été modifiée en sa défaveur. L'avis précisait que les bordereaux de taxation avaient été corrigés en conséquence et que la décision pouvait faire l'objet d'un recours auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), dans les trente jours dès la présente notification.

Par avis séparé paru dans cette même édition du B.O., le SCC a notifié au contribuable avoir rendu une décision de taxation 2021 apportant des corrections par rapport à la déclaration d'impôt.

D. En réponse à un courriel du 17 avril 2023 du contribuable, l'Office cantonal du contentieux a, le 4 mai 2023, indiqué à l'intéressé que ses impôts cantonaux et fédéraux étaient impayés et que des demandes de sûretés avaient été notifiées.

Entretemps, le 24 avril 2023, le contribuable avait, par la plume de l'avocat qu'il venait de mandater, requis le SCC de lui remettre les décisions de taxation accompagnées des accusés de réception.

Le 5 mai 2023, ce mandataire professionnel a invité l'office précité à lui faire tenir l'entier du dossier. Il a également fait valoir que les décisions en matière de sûretés n'avaient pas été notifiées à son client.

Le 9 mai 2023, le SCC lui a remis un extrait de compte des impôts cantonaux et fédéraux, une copie des avis de notification parus au B.O. ainsi que les procès-verbaux de taxation 2017 à 2021 avec les bordereaux d'impôts.

Le 22 mai 2023, l'avocat du contribuable a excipé de l'irrégularité de la notification édictale, arguant que son client avait toujours été transparent vis-à-vis de son domicile

à l'étranger et qu'il avait procédé à plusieurs annonces tant au contrôle des habitants qu'à la commune de A _____.

E. Par mémoire du 9 juin 2023, X _____ a recouru auprès de la CCR en prenant les conclusions suivantes, sous suite de frais et dépens :

« Préliminairement

1. Il est constaté un déni de justice en tant que le Service cantonal des contributions n'a pas transmis les documents demandés, à plusieurs reprises, par M. X _____.
2. Il est constaté la nullité voire l'annulabilité de la notification par voie édictale des décisions de taxation pour les années 2017 à 2021, la date de notification de ces dernières étant arrêtée au 10 mai 2023 [...].

Principalement

1. Le recours, déclaré recevable, est admis.
2. Les décisions sur réclamation du xx.xx.xxxx1 [*recte* : xx.xx.xxxx] et purement et simplement annulée [sic].
3. En conséquence, les décisions de taxation – rappel d'impôts tant cantonales, fédérales que communales (si ces dernières devaient avoir été notifiées) pour les années fiscales 2017 à 2021 sont annulées.
4. Les impôts cantonaux, fédéraux et communaux sont recalculés en fonction des modifications apportées selon les griefs développés et à développer. Si besoin, le dossier est renvoyé au SCC pour une décision au sens des considérants. [...] »

Le 21 août 2023, le SCC a conclu à l'irrecevabilité du recours. Le contribuable avait été plusieurs fois invité à désigner un représentant en Suisse. Il n'avait cependant pas donné suite à cette demande ni n'avait cherché à contacter le fisc. Le SCC a par ailleurs observé que le recours était de toute manière irrecevable en tant qu'il portait sur la période fiscale 2021, aucune décision sur réclamation n'ayant été rendue.

Le 26 octobre 2023, le recourant a maintenu ses conclusions à l'exception de celle visant la période fiscale 2021, pour laquelle le dossier devait être transmis au SCC pour traitement de la réclamation. Se référant à la pièce 12 du bordereau, il a souligné avoir clairement indiqué, lors de son départ, l'adresse postale à laquelle devait être envoyé le courrier. Il a dans ce contexte observé que, récemment (soit au printemps 2023), le fisc lui avait par deux fois envoyé des courriers mentionnant uniquement la boîte postale (cf. pièces 13 et 14, dossier du TC p. 375 ss, 384 ss), courriers qui, aux dires du recourant, lui étaient alors parvenus.

La CCR a transmis cette écriture au SCC le 3 novembre 2023.

Le 23 novembre 2023, la CCR a informé le recourant de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1^{er} janvier 2024.

F. Le 11 janvier 2024, le juge délégué a, en l'absence de duplique du SCC, prononcé la clôture de l'échange d'écritures. Il a simultanément informé le recourant que, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Le 14 mai 2024, le recourant a signalé, au regard de demandes de sûretés notifiées le xx.xx.xxxx2 par la commune de A _____, que son recours du 9 juin 2023 portait également sur les impôts communaux.

Déférant le 8 avril 2025 à la requête correspondante du juge délégué, l'avocat du recourant a déposé une pièce annoncée comme faisant partie des annexes au recours, mais qui n'y figurait pas.

Considérant en droit

1.

1.1 Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA et art. 8 LALIFD). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 9 juin 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Le recours porte tant sur l'impôt fédéral que sur les impôts cantonaux et communaux. L'on rappellera, à cet égard et au regard de la précision apportée le 14 mai 2024 par le recourant, que les décisions prises pour l'impôt cantonal en matière de taxation sont également valables pour l'impôt communal (art. 176 al. 2 LF). Le recours peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1).

1.3

1.3.1 Faute de toute décision sur réclamation, le recours s'avère d'emblée dépourvu d'objet, partant irrecevable, s'agissant la période fiscale 2021, ainsi que l'a reconnu en

substance le recourant dans sa détermination du 26 octobre 2023. Pour ce qui concerne spécifiquement cette période fiscale, l'affaire doit être transmise au SCC comme objet de sa compétence (art. 7 al. 3 LPJA).

1.3.2 A l'allégué 5 du mémoire, le recourant prétend qu'aucune décision de taxation n'a été transmise par le SCC s'agissant de la période fiscale 2020. Cette assertion se heurte toutefois aux pièces figurant au dossier (*supra* let. A). Au demeurant, le recourant soulève différents griefs matériels visant la manière dont le fisc l'a imposé pour cette période fiscale (cf. p. 7 et 8 de son recours et p. 4 ss de l'écriture du 26 octobre 2023). Il apparaît ainsi que la contestation s'étend aux périodes fiscales 2017 à 2020, qui ont toutes fait l'objet d'une décision sur réclamation notifiée au B.O.

1.3.3 A titre préliminaire, X _____ requiert le Tribunal de constater un déni de justice en tant que le SCC ne lui aurait pas transmis des documents pourtant demandés à plusieurs reprises. Un recours pour déni de justice porte cependant sur l'absence d'une décision (cf. p. ex. ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Schweizerisches Steuer-verfahrensrecht, 3^{ème} éd. 2024, n° 21 ad § 39). Or, dans le cas particulier, des décisions de taxation, respectivement des décisions sur réclamation, ont, comme on l'a vu, été portées par le SCC pour les périodes fiscales 2017 à 2020. Il ne saurait dès lors être question de constater un quelconque déni de justice. En réalité, la critique du recourant relève des garanties en matière de droit d'être entendu, notamment dans sa composante du droit d'accès au dossier, grief dont l'examen implique de vider au préalable les questions de recevabilité.

2.

2.1 La recevabilité des recours, notamment sous l'angle du respect des délais, s'examine d'office (ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, op. cit., n° 31 ad § 39). Le délai de recours est de 30 jours (art. 140 al. 1 LIFD). Il s'agit d'un délai légal péremptoire qui ne peut pas être prolongé (cf. p. ex. arrêt du Tribunal fédéral 2A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 5).

2.2 Il convient à cet égard de vérifier si les décisions sur réclamation IFD et ICC pour les périodes fiscales 2017 à 2020 ont été valablement notifiés le xx.xx.xxxx, date de leur publication au B.O. En cas de notification valablement intervenue à ce moment-là, le recours du 9 juin 2023 devrait être déclaré irrecevable, ainsi que le soutient le SCC. Le recourant prétend quant à lui que la notification ne serait intervenue que le 10 mai 2023, date à laquelle le SCC lui avait remis une copie des avis de notification parus au B.O. ainsi que les procès-verbaux de taxation 2017 à 2021 avec les bordereaux d'impôts.

2.3 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). Dans ce dernier cas, la notification intervient le jour de la publication (cf. arrêts du Tribunal fédéral 9C_522/2024 du 30 janvier 2025 consid. 2.3, 9C_651/2024 du 17 décembre 2024 consid. 5.1 et 2C_666/2018 du 10 septembre 2018 consid. 2.2.3).

Selon l'art. 126a LIFD (anciennement art. 118 LIFD), les autorités fiscales peuvent exiger que le contribuable qui a son domicile ou son siège à l'étranger désigne un représentant en Suisse. Cette disposition de nature potestative (« Kann-Vorschrift ») laisse une grande marge d'appréciation aux autorités de taxation et judiciaires en matière d'impôt fédéral direct, pour soit exiger la désignation d'un domicile de notification en Suisse (ou d'un représentant en Suisse), soit procéder directement à la publication par l'organe cantonal compétent respectivement de faire usage de la possibilité d'une notification directe par voie postale (cf. arrêts du Tribunal fédéral 9C_651/2024 précité consid. 5.2 et 9C_685/2023 du 24 avril 2024 consid. 2.4.2). La jurisprudence retient à cet égard qu'il n'est pas nécessaire que le contribuable soit invité, préalablement à la publication, à désigner un représentant en Suisse (arrêt du Tribunal fédéral 9C_651/2024 précité consid. 7.1.2 et 9C_685/2023 du 24 avril 2024 consid. 2.4.2). Eu égard au principe de la bonne foi, la notification par voie édictale ne doit toutefois pas intervenir de manière surprenante pour le contribuable concerné (arrêt du Tribunal fédéral 9C_522/2024 précité consid. 2.3). Le fisc ne saurait ainsi procéder de manière inopinée à une telle publication si, jusqu'alors, la notification avait été régulièrement effectuée par voie postale directe (arrêt du Tribunal fédéral 9C_685/2023 précité consid. 2.5.2.5).

2.4 Dans son mémoire, le recourant explique que le SCC connaissait sa nouvelle adresse à B _____ et lui reproche de ne pas lui avoir donné la possibilité de désigner un représentant en Suisse avant de procéder à une notification édictale. Selon lui, cette démarche préalable s'imposait sous l'angle du principe de la bonne foi, ainsi que le Tribunal fédéral l'avait retenu au considérant 4.5 de l'arrêt 2C_99/2015, 2C_100/2015 du juin 2015. L'arrêt invoqué par le recourant ne s'exprime cependant pas sur cette question. L'on ne peut donc en tirer aucune exigence de ce genre. Par contre, dans les deux arrêts récents cités au considérant précédent, le Tribunal fédéral a clairement retenu qu'il n'était pas nécessaire que le contribuable soit invité,

préalablement à la publication, à désigner un représentant en Suisse. Les critiques du recourant tombent donc à faux.

Au demeurant, le dossier montre qu'en l'occurrence, le SCC a plusieurs fois invité le recourant à désigner un représentant en Suisse. En effet, cette demande lui a d'abord été faite dans un courrier recommandé du 24 août 2021 expédié à son adresse de A _____, envoi qui est cependant revenu au SCC avec la mention « non réclamé ». Le SCC a réitéré cette demande par lettre recommandée du 16 septembre 2021 expédiée à B _____. Ce pli a cependant été retourné avec la mention « non réclamé ». Le 15 novembre 2021, le SCC a, sans plus de succès, une nouvelle fois requis le contribuable de désigner un représentant en Suisse d'ici au 10 décembre 2021, en l'avisant que, passé ce délai, il sera procédé par notification au B.O. Au vu de ces circonstances, l'on ne saurait sérieusement considérer que le SCC aurait procédé à une notification édictale en violation du principe de la bonne foi ou de celui de la proportionnalité. Dans ses remarques complémentaires, le recourant persiste à le soutenir en affirmant que le SCC connaissait « pertinemment » son adresse postale, mais avait « volontairement ajouté l'adresse résidentielle à B _____ », ce qui avait rendu impossible la notification du recommandé du 16 septembre 2021. Ce reproche relève du pur procès d'intention et s'avère de toute manière mal fondé. En réalité, l'adresse utilisée par le SCC mentionnait non seulement la résidence du recourant, mais également la boîte postale (PO Box) communiquée par le recourant. Elle contenait en ce sens des indications exhaustives et exemptes d'erreur. Du reste, le pli a été retourné au SCC non pas en raison d'un destinataire ou d'une adresse inconnus, mais bien parce qu'il n'avait pas été réclamé par son destinataire (mention « unclaimed »). L'on relèvera finalement que le recourant apparaît malvenu de reprocher au SCC une attitude contraire à la bonne foi alors que lui-même n'a aucunement cherché, depuis son départ à l'étranger, à contacter le SCC afin de s'enquérir de l'état des différentes procédures de taxation qu'il savait pendantes.

2.5 Force est dès lors de constater que la notification par publication au B.O. du xx.xx.xxxx est intervenue en conformité de l'art. 116 al. 2 LIFD et sans violer les principes de bonne foi et de proportionnalité. Ce constat scelle le sort de la conclusion préliminaire n° 2 du recours tendant à constater la nullité voire l'annulabilité de la notification par voie édictale et à fixer la notification au 10 mai 2023, date à laquelle le SCC a remis à l'avocat du recourant copie des publications intervenues au B.O., les décomptes d'impôts et les procès-verbaux et bordereaux de taxation. Le délai pour recourir contre les décisions sur réclamation relatives aux périodes fiscales 2017, 2018, 2019 et 2020 a donc commencé

à courir le lendemain de la publication au B.O. (art. 133 al. 1 en relation avec art. 140 al. 4 LIFD), soit le xx.xx.xxxx3. Déposé le 9 juin 2023, le recours est tardif et par conséquent irrecevable sous l'angle de l'IFD.

3. La LHID ne contient pas de règles régissant la publication des décisions et la désignation d'un représentant en Suisse, de sorte que les cantons disposent en cette matière d'une autonomie législative. Selon l'art. 125 al. 2 LF, 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 le Bulletin officiel. Dès lors que cette norme a un contenu identique à l'art. 116 al. 2 LIFD, il peut être renvoyé aux considérants qui ont été développés en matière d'IFD s'agissant de la notification par voie de publication. Il en va de même s'agissant de l'obligation de désigner un représentant (art. 126a LIFD respectivement ancien art. 118 LIFD ; art. 134a LF respectivement ancien art. 127 LF). Partant, le recours doit être également déclaré irrecevable en matière d'ICC.

4.

4.1 En définitive, le recours est irrecevable tant en matière d'IFD que d'ICC (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA). Cette issue du litige s'impose sans qu'il soit nécessaire de procéder à l'interrogatoire des parties, qui ont eu tout loisir de s'exprimer par écrit (art. 81a al. 2, 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA ; sur l'appréciation anticipée des offres de preuve, cf. p. ex. ATF 145 I 167 consid. 4.1).

4.2 Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations à 1200 fr., sont mis à la charge du recourant, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 LPJA, art. 64 al. 1 *a contrario* PA, art. 91 al. 1 *a contrario* LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est irrecevable tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôts cantonaux et communaux pour les périodes fiscales 2017 à 2020.
2. S'agissant de la période fiscale 2021, l'affaire est renvoyée au SCC comme objet de sa compétence.
3. Les frais, par 1200 fr., sont mis à la charge du recourant, qui n'a pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à Maître Guillaume Grand, avocat à Sion, pour le recourant, au Service cantonal des contributions, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, à Sion, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, à Berne.

Sion, le 9 mai 2025