

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C_373/2011

Arrêt du 7 septembre 2011
Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Zünd, Président,
Seiler et Aubry Girardin.
Greffier: M. Chatton.

Participants à la procédure
X. _____,
représenté par Me André Fagioli, avocat,
recourant,

contre

Service cantonal des contributions
du canton du Valais, Section de l'impôt sur les successions et donations, avenue de la Gare 35,
1951 Sion.

Objet
Impôt sur les donations,

recours contre la décision d'irrecevabilité
du Président de la Commission cantonale de recours
en matière fiscale du canton du Valais du 13 avril 2011.

Faits:

A.

Le 1er juillet 2008, le Service des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal) a envoyé à X. _____, un bordereau d'impôt sur les donations d'un montant de 67'774 fr. 25. Le 19 janvier 2011, le Service cantonal a rejeté la réclamation formée contre ce bordereau.

B.

Par acte du 9 février 2011, X. _____ a recouru contre la décision sur réclamation du 19 janvier 2011 devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (ci-après: la Commission cantonale), qui lui a, par courrier du 16 février 2011 et sous peine d'irrecevabilité, imparti un délai au 4 mars 2011 pour compléter le recours; ce dernier n'avait pas été déposé en trois exemplaires, ne contenait ni exposé concis des faits et motifs, ni conclusions précises, et il n'était pas accompagné de la décision attaquée.

Le 3 mars 2011, en se référant au courrier du 16 février 2011, l'avocat mandaté par X. _____, Me André Fagioli, a déposé un complément de recours auprès de la Commission cantonale, en un seul exemplaire. Vu le non-respect de l'exigence du dépôt de l'acte en trois exemplaires, la Commission cantonale a, par décision du 13 avril 2011, déclaré le recours irrecevable.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision du 13 avril 2011 et de renvoyer la cause à la Commission cantonale.

La Commission cantonale et le Service cantonal concluent au rejet du recours; l'Administration fédérale des contributions renonce à se déterminer.

La requête d'effet suspensif présentée par le recourant a été rejetée par ordonnance présidentielle du 11 mai 2011.

Considérant en droit:

1.

1.1 Dès lors qu'elle conduit à la clôture définitive de l'affaire pour un motif tiré des règles de la procédure (cf. ATF 136 V 131 consid. 1.1 p. 133), la décision attaquée prononçant l'irrecevabilité du recours devant la Commission cantonale constitue une décision finale (art. 90 LTF). Rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF et art. 150 al. 2 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976; LF/VS; RS/VS 642.1) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), la décision entreprise ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. Le mémoire de recours a par ailleurs été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 al. 1 et 2 LTF) par le recourant qui a indéniablement qualité pour agir (art. 89 al. 1 LTF; cf. arrêt 2C_745/2010 du 31 mai 2011 consid. 1.2). Il convient donc d'entrer en matière.

1.2 Compte tenu de la nature de l'acte attaqué, c'est à juste titre que le recourant n'a conclu qu'à son annulation et au renvoi de la cause à l'autorité précédente pour qu'elle entre en matière, les conclusions sur le fond n'étant en principe pas admissibles contre une décision d'irrecevabilité (cf. arrêt 2C_610/2010 du 21 janvier 2011 consid. 1.5).

2.

2.1 Sauf dans les cas cités expressément à l'art. 95 LTF, le recours devant le Tribunal fédéral ne peut pas être formé pour violation du droit cantonal en tant que tel. En revanche, il est possible de faire valoir que la mauvaise application du droit cantonal constitue une violation du droit fédéral, en particulier qu'elle est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. ou contraire à d'autres droits constitutionnels. Le Tribunal fédéral n'examine toutefois le moyen tiré de la violation d'une norme de rang constitutionnel que si le grief a été invoqué et motivé de manière précise (art. 106 al. 2 LTF). Seuls les griefs du recourant concernant le droit cantonal qui répondent à ces exigences seront donc examinés (cf. ATF 134 III 379 consid. 1.2 p. 382 s.; arrêt 2C_187/2011 du 28 juillet 2011 consid. 2.1).

2.2 Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). Il ne peut s'en écarter que si les constatations de ladite autorité ont été établies de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. (ATF 137 I 58 consid. 4.1.2 p. 62; 136 II 304 consid. 2.4 p. 314) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF), et pour autant que la correction du vice soit susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF). S'il entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l'art. 105 al. 2 LTF sont réalisées.

En début de mémoire, le recourant présente un "rappel des faits". En tant que sa version des faits s'écarte ou complète les éléments factuels constatés dans l'arrêt attaqué, sans qu'il ne soit indiqué que ceux-ci seraient manifestement inexacts ou arbitraires, elle est irrecevable, le Tribunal fédéral n'étant pas une instance d'appel (ATF 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.).

3.

3.1 Le présent litige porte sur la question de savoir si, tel que l'avance le recourant, la décision d'irrecevabilité attaquée sanctionnant le non-respect de l'exigence légale, qui veut qu'un acte de recours soit déposé en trois exemplaires devant la Commission cantonale, viole le droit d'être entendu et le droit d'accéder à la justice du recourant, les principes de l'interdiction du formalisme excessif, de l'abus de droit et de l'arbitraire, de même que le principe de la proportionnalité.

3.2 Les dispositions pertinentes de la loi fiscale valaisanne prévoient notamment:

"Art. 150bis - 2. Conditions (...)

2 L'acte de recours est déposé en trois exemplaires accompagnés de la décision attaquée. Il contient un exposé concis des faits et des motifs ainsi que les conclusions et l'indication des moyens de preuve. Les documents servant de moyens de preuve doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision (...).

Art. 151 (...)

1 La commission cantonale de recours en matière d'impôt examine d'office la recevabilité du recours. Si le recours ne satisfait pas aux conditions de recevabilité formelle, un délai raisonnable est imparti au recourant pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité (...).

Art. 152 (...)

1 Si, au moment de la décision, l'une des conditions de recevabilité n'est pas réalisée, le recours fait l'objet d'une décision de non-entrée en matière, sans examen du fond de l'affaire (...).

Art. 152ter (...)

Le président de la commission cantonale de recours en matière d'impôt statue comme juge unique: a) sur les recours qui sont manifestement irrecevables (...)"

4.

Dans un moyen de nature formelle, qu'il convient en principe d'aborder en premier lieu (ATF 132 V 387 consid. 5.1 p. 390), le recourant se plaint, sous l'angle des art. 29 Cst. et 13 CEDH, d'une violation de son droit d'être entendu, au motif que la décision d'irrecevabilité attaquée l'aurait, "malgré le respect des exigences formelles quant au contenu" de son recours, empêché "de porter sa cause devant une instance autre que le Service cantonal", de sorte à le priver d'accès à un tribunal et son recours de "tout effet".

4.1 Il est douteux que ces griefs sommairement et confusément invoqués respectent l'exigence de motivation qualifiée figurant à l'art. 106 al. 2 LTF, ce d'autant que le recourant, dont la défense est pourtant assurée par un mandataire professionnel, n'indique point en relation avec quelle disposition conventionnelle son droit à un recours effectif selon l'art. 13 CEDH aurait été enfreint (cf. arrêts 2C_745/2010 du 31 mai 2011 consid. 4.3.1; 2D_41/2010 du 15 décembre 2010 consid. 4.4.3, tous deux destinés à la publication), et oublie de se prévaloir nommément de la disposition topique - l'art. 29a Cst. - consacrant la garantie de l'accès au juge.

4.2 Au demeurant, à supposer qu'ils soient recevables, lesdits griefs doivent en tout état être déclarés mal fondés. Le recourant méconnaît en effet que tant l'art. 29a Cst., à teneur duquel toute personne a droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire, que les autres garanties d'accès à la justice, ne s'opposent pas aux conditions de recevabilité habituelles des recours (cf. ATF 136 I 323 consid. 4.3 p. 328 s.; arrêt de la Cour EDH Kemp et autres c. Luxembourg, du 24 avril 2008, req. 17140/05, par. 47, en relation avec l'art. 6 CEDH; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, 2e éd., Berne 2006, p. 565 N 1205). Elles permettent ainsi à l'autorité saisie d'un recours de refuser d'entrer en matière sur celui-ci, lorsqu'il ne satisfait pas aux exigences formelles posées. Or, tel a été le cas s'agissant de l'omission par le conseil du recourant de déposer l'acte de recours en trois exemplaires auprès de la Commission cantonale. Autre est la question de savoir si les conditions de recevabilité imposées par la LF/VS ou si la sanction relative à leur non-respect étaient conformes au droit; elle sera en particulier traitée dans le cadre de l'examen du grief du formalisme excessif (consid. 6).

4.3 Par conséquent, en déclarant irrecevable le recours en raison d'une irrégularité de forme prescrite par la LF/VS, la décision querellée n'a, en tant que les griefs sont recevables, violé ni le droit à un recours effectif ni la garantie de l'accès au juge, ni le droit d'être entendu du recourant.

5.

5.1 Dans la mesure où le recourant conteste que l'art. 151 al. 1 LF/VS, qui, après l'octroi infructueux d'un délai raisonnable pour y remédier, frappe d'irrecevabilité le non-respect des "conditions de recevabilité formelle", puisse s'appliquer aux "conditions" prévues à l'art. 150bis al. 2 LF/VS, son recours doit être déclaré irrecevable. En effet, il ne soulève pas ni n'était le grief d'arbitraire (art. 9 Cst.) en relation avec l'interprétation du droit de procédure valaisanne (cf. consid. 2.1).

Il sied au surplus de relever que la motivation fournie par le recourant est téméraire. Au regard du sens et de la systématique des art. 150bis à 151 LF/VS, il tient en effet de l'évidence que les prescriptions relatives au dépôt de trois exemplaires du recours, à la transmission de la décision attaquée et des moyens de preuve ou à l'exposé des faits, des motifs et des conclusions, font partie des exigences formelles en vue de l'emploi d'un moyen de droit (cf. arrêt 9C_473/2010 du 7 juin 2011 consid. 4.2.1, destiné à la publication) et qu'elles entrent partant dans le champ de l'art. 151 al. 1 LF/VS. De plus et comme l'indique la Commission cantonale dans ses observations du 22 juin 2011, l'invocation d'une jurisprudence de la Commission cantonale datant de 1988 (RVJ 1989 p. 85 consid. 2a) n'est d'aucun secours au recourant, dès lors que les art. 150 à 153 LF/VS ont été substantiellement modifiés le 1er septembre 1996 (RO/VS 1996 40; cf. RVJ 2009 p. 282 consid. 11c/aa).

5.2 De même, il est téméraire pour un mandataire professionnel, censé connaître tous les mécanismes déterminants pour assurer la recevabilité de son acte de recours (cf. arrêt 2C_744/2009 du 4 mars 2010 consid. 4, in: RF 65/2010 p. 679), de se livrer à une interprétation tendancieuse et indéfendable du courrier du Service cantonal du 16 février 2011, en affirmant que la menace d'irrecevabilité que ce dernier contient sanctionnerait uniquement le respect du délai supplémentaire,

et non pas la rectification de tous les vices de forme constatés; or, le courrier du 16 février 2011 se contente de reprendre et d'appliquer l'art. 151 al. 1 LF/VS qu'un avocat établi dans le canton du Valais ne saurait ignorer.

5.3 En tant que le recourant prétend que l'exigence du dépôt de trois actes de recours figurant à l'art. 150bis al. 2 LF/VS dérogerait sans droit à la loi cantonale du 6 octobre 1976 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA/VS; RS/VS 172.6) en sa qualité de loi de procédure générale, et serait contraire à la PA, à la LTF et à la LTAF, lois ne connaissant pas de telles exigences, son recours doit être déclaré irrecevable à défaut d'invocation et de motivation (art. 106 al. 2 LTF) de l'interdiction de l'arbitraire en rapport avec le droit cantonal (art. 9 Cst.) et de la primauté du droit fédéral en rapport avec les lois fédérales prétendument contredites (art. 49 al. 1 Cst.). Au demeurant, l'on ne perçoit pas en quoi la LPJA/VS, dont l'art. 2 let. b exclut expressément l'application à la procédure par-devant la Commission cantonale, serait incompatible avec la lex specialis figurant dans la LF/VS, dont la vocation est celle de déroger à la loi générale. Quant à la PA et à la LTAF, elles visent d'autres procédures qui partant obéissent à d'autres règles.

6.

Le recourant soutient que la décision d'irrecevabilité entreprise violerait l'interdiction du formalisme excessif issue des art. 29 Cst. et 6 CEDH. L'exigence, figurant à l'art. 150bis al. 2 LF/VS, du dépôt de trois actes de recours ne serait justifiée par aucun intérêt digne de protection. De plus, la sanction d'irrecevabilité de cette informalité priverait sans raison le recourant de la possibilité d'obtenir un examen au fond de son recours par la Commission cantonale.

6.1 De jurisprudence constante, il y a formalisme excessif, constitutif d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst., lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi et complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux. L'excès de formalisme peut résider soit dans la règle de comportement imposée au justiciable par le droit cantonal, soit dans la sanction qui lui est attachée. Le Tribunal fédéral examine librement ce grief. En tant qu'il sanctionne un comportement répréhensible de l'autorité dans ses relations avec le justiciable, l'interdiction du formalisme excessif poursuit le même but que le principe de la bonne foi consacré aux art. 5 al. 3 et 9 Cst. A cet égard, il commande à l'autorité d'éviter de sanctionner par l'irrecevabilité les vices de procédure aisément reconnaissables qui auraient pu être redressés à temps, lorsqu'elle pouvait s'en rendre compte assez tôt et les signaler utilement au plaideur (ATF 135 I 6 consid. 2.1 p. 9; 125 I 166 consid. 3a p. 170; arrêt 2C_197/2010 du 30 avril 2010 consid. 6.1).

6.2

6.2.1 Comme il a été dit (consid. 5.1), l'art. 150bis al. 2 LF/VS pose expressément l'exigence du dépôt des recours en trois exemplaires et l'art. 151 al. 1 LF/VS en sanctionne le non-respect, après la fixation infructueuse d'un délai pour y remédier, par une décision d'irrecevabilité.

6.2.2 Contrairement à ce que soutient le recourant, cette exigence formelle n'est pas une fin en soi et n'est pas dénuée de tout intérêt digne de protection. Comme la Commission cantonale l'expose de façon convaincante, elle tend à garantir un fonctionnement plus simple et plus rationnel du secrétariat ou du greffe de l'autorité de recours et permet d'éviter que ce dernier ne doive photocopier des mémoires de recours et leurs annexes, parfois volumineux, avant de les communiquer aux participants à la procédure. Or, l'utilisation efficace et économe des ressources - en personnes, en temps tout comme en moyens techniques et financiers - à la disposition du pouvoir judiciaire vise à assurer une bonne administration de la justice, qui se traduit aussi au travers de règles relatives aux formes à respecter pour introduire un recours. En outre, une telle réglementation se justifie par des motifs d'égalité de traitement et de sécurité du droit (cf. arrêt 9C_923/2009 du 10 mai 2010 consid. 4.1.1; arrêt de la Cour EDH Boulougouras c. Grèce, du 27 mai 2004, req. 66294/01, par. 25).

6.2.3 De surcroît, le recourant se plaint à tort que la décision d'irrecevabilité sanctionnant le non-respect de la condition formelle du dépôt du recours en trois exemplaires aurait entravé de manière inadmissible son droit de saisir la justice. En effet, il méconnaît non seulement les intérêts publics à la base de cette exigence de forme, qui, de manière générale, requièrent une application stricte et uniforme de la loi (consid. 6.2.2; arrêt 9C_923/2009 précité, consid. 4.1.1). Il oublie également que, dans la lettre recommandée du 16 février 2011 -, que son conseil a pourtant jointe au bordereau de pièces accompagnant son complément de recours du 3 mars 2011 et à laquelle il s'est référé -, la Commission cantonale lui avait explicitement signalé la présence de vices de forme, lui impartissant, à peine d'irrecevabilité, un délai de grâce raisonnable d'environ deux semaines afin de réparer cette omission facilement reconnaissable. L'autorité a ainsi respecté les principes de la bonne foi et de la proportionnalité englobés dans l'interdiction du formalisme excessif (cf. ATF 125 I 166 consid. 3a p.

170).

Si le recourant s'est en définitive vu privé de la possibilité d'obtenir un examen au fond de son recours, il ne peut dès lors que s'en prendre à lui-même respectivement à son avocat. Il eût en effet suffi à ce dernier de prêter un minimum d'attention au courrier du 16 février 2011, qui ne fait que rappeler les exigences de l'art. 150bis al. 2 LF/VS, pour sauvegarder les intérêts de son mandant, étant précisé que le complément de recours dans le délai supplémentaire accordé par la Commission cantonale afin de remédier aux carences de forme avait constitué, du propre aveu de Me André Fagioli, sa première intervention dans le dossier. Suggérer, comme le fait le conseil du recourant, que la Commission cantonale aurait dû lui accorder une seconde prolongation pour corriger ce dernier vice de forme, alors même que son client l'avait mandaté afin de remédier aux informalités signalées dans le courrier du 16 février 2011, tient de la témérité. L'absence d'un second délai de grâce se justifie d'autant plus qu'il convient de se montrer plus rigoureux en présence des procédés d'un avocat qu'en présence de ceux d'un plaideur ignorant du droit (ATF 113 la 84 consid. 3d p. 90; arrêt 2C_133/2009 du 24 juillet 2009 consid. 2.1, in: SJ 2010 I 25).

6.3 Au vu de ce qui précède, ni l'exigence du dépôt de l'acte de recours en trois exemplaires, ni la sanction d'irrecevabilité qui lui est attachée ne constituent en l'espèce un excès de formalisme. Ce grief doit être écarté.

7.

En tant que le recourant se plaint par ailleurs d'une violation des principes de la proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), de l'interdiction de l'arbitraire et de la bonne foi (cf. art. 5 al. 3 et 9 Cst.), et qu'il estime que la Commission cantonale a commis un abus de droit en "justifiant l'irrecevabilité du seul fait que le recours n'a pas été produit en un nombre suffisant d'exemplaires", ses griefs, du reste sommairement motivés (art. 106 al. 2 LTF), ont d'ores et déjà été abordés sous l'angle de l'excès de formalisme et il suffit d'y renvoyer (cf. consid. 6; arrêt 2C_230/2010 du 12 avril 2011 consid. 3.7, destiné à la publication).

8.

Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de rejeter le recours dans la mesure de sa recevabilité. Les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe (cf. art. 66 al. 1 LTF). Aucun dépens ne sera alloué (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant, au Service cantonal des contributions du canton du Valais, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 7 septembre 2011
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président: Zünd

Le Greffier: Chatton