

# VD\_OMNI FI.2023.0009 vom 26. Juni 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-06-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2023.0009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0009)

FR: VD\_OMNI FI.2023.0009 du 26 juin 2023

IT: VD\_OMNI FI.2023.0009 del 26 giugno 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de l'irrecevabilité d'une réclamation, formée plus de trois mois après l'envoi de la décision de taxation. Sans doute, celle-ci a été notifiée par pli simple mais, interpellée à trois reprises, la recourante n'a jamais contesté la tardiveté de sa réclamation, qui au surplus se réfère non pas à la décision de taxation mais à l'envoi d'un rappel de paiement du solde d'impôt dû. Conditions de la révision de la taxation non réalisées; le moyen invoqué par la recourante à l'appui de sa demande aurait pu être invoqué dans une procédure ordinaire de réclamation. Recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 9C\_448/2023 du 13 septembre 2023.

## Erwägungen

### E. 1

Aux termes de l'art. 82 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36), le Tribunal peut renoncer à l'échange d'écritures ou, après celui-ci, à toute autre mesure d'instruction, lorsque le recours paraît manifestement irrecevable, bien ou mal fondé (al. 1). Dans ces cas, il rend à bref délai une décision d'irrecevabilité, d'admission ou de rejet sommairement motivée (al. 2).

### E. 2

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 3

A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera le recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511; arrêts TF 2C\_759/2020 du 21 septembre 2021 consid. 1.1; 2C\_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1).

### E. 4

a) La réclamation contre une décision de taxation s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée (art. 132 al. 1 LIFD; 48 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] et 186 al. 1 LI). Les délais fixés dans la loi ne peuvent être prolongés (cf. art. 119 al. 1 LIFD; 21 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 188 al. 6 LI). Ceux impartis par l'autorité peuvent être prolongés s'il existe des motifs sérieux ou suffisants et que la demande de prolongation est présentée avant l'expiration de ces délais (cf. art. 119 al. 2 LIFD; 21 al. 2 LPA-VD). 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 (art. 133 al. 1 LIFD). Pour ce qui est de l'ICC, le droit vaudois contient des dispositions au contenu identique. Les délais fixés en jours commencent à courir le lendemain du jour de leur communication ou de l'événement qui les déclenche (art. 19 al. 1 LPA-VD). Lorsqu'un délai échoit un samedi, un dimanche ou un jour férié, son échéance est reportée au jour ouvrable suivant (al. 2). Le délai est réputé observé lorsque l'écrit est remis à l'autorité, à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse, au plus tard le dernier jour du délai (art. 20 al. 1 LPA-VD). b) L'art. 116 al. 1 LIFD prescrit que les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit. L'art. 44 LPA-VD, auquel renvoie l'art. 163 LI, dispose à cet égard que les décisions sont en principe notifiées à leurs destinataires sous pli recommandé ou par acte judiciaire (al. 1). Si les circonstances l'exigent, notamment lors de décisions rendues en grand nombre, l'autorité peut notifier ses décisions sous pli simple ou sous une autre forme. La notification doit dans tous les cas intervenir par écrit (al. 2). La notification d'une décision suppose que cette dernière ait été communiquée effectivement à son destinataire. S'agissant d'un acte soumis à réception, la notification est réputée parfaite au moment où l'envoi entre dans la sphère d'influence ou de "puissance" de son destinataire (ATF 137 III 208 consid. 3.1.2; théorie de la réception, v. ég. ATF 143 III 15 consid. 4.1 p. 18); il suffit que celui-ci puisse en prendre connaissance (arrêts TF 2C\_1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.1; 2C\_855/2018 du 24 octobre 2018 consid. 3.2; 1B\_214/2010 du 13 juillet 2010; 2A.54/2000 du 23 juin 2000; ATF 118 II 42, cons. 3b p. 44). A partir de ce moment, il appartient aux intéressés de s'organiser pour qu'il y soit donné suite (arrêt TF 2C\_911/2010 du 7 avril 2011 consid. 3). Le fardeau de la preuve de la notification d'un acte, respectivement de la date à laquelle celle-ci a été effectuée, incombe en principe à l'autorité ou à la personne qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 142 IV 125 consid. 4.3 p. 128; 136 V 295 consid. 5.9 p. 309; 129 I 8 consid. 2.2 p. 10; 124 V 400 consid. 2a p. 402; 122 I 97 consid. 3b p. 100; arrêts 1C\_634/2015 du 26 avril 2016 consid. 2.1; 4A\_236/2009 du 3 septembre 2009 consid. 2.1). L'apport de la preuve est toutefois simplifié lorsque la décision est notifiée par pli recommandé; il peut en résulter une fiction de notification; ainsi, un envoi recommandé qui n'a pas été retiré est réputé notifié le dernier jour du délai de garde de sept jours suivant la remise de l'avis d'arrivée dans la boîte aux lettres ou dans la case postale de son destinataire (ATF 134 V 49 consid. 4 p. 52; 130 III 396 consid. 1.2.3 p. 399; 127 I 31 consid. 2a/aa p. 34; 123 III 492 consid. 1 p. 493, et les arrêts cités). L'envoi sous pli simple ou par courrier prioritaire, contrairement à l'envoi sous pli recommandé, ne fait pas preuve, mais la notification peut résulter de l'ensemble des circonstances. L'autorité supporte les

conséquences de l'absence de preuve en ce sens que si la notification ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi ( ATF 142 IV 125 consid. 4.3; arrêt TF 1C\_634/2015 du 26 avril 2016 consid. 2.1). Lorsque la forme est écrite, la décision doit parvenir à la connaissance des intéressés; plus particulièrement, ceux-ci doivent être mis dans la situation où la prise de connaissance ne dépend plus que d'eux-mêmes ou de leurs représentants (Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3 e éd., Berne 2011, n° 2.2.8.4, références citées). S'agissant d'un envoi en courrier "A Plus", celui-ci est réputé notifié dès son dépôt dans la boîte aux lettres ou la case postale de son destinataire, moment qui constitue le point de départ pour le calcul du délai de recours (arrêt 8C\_754/2018 du 7 mars 2019 consid. 7.2.3 et les références citées). Depuis l'abrogation, le 1<sup>er</sup> janvier 1998, de l'ordonnance du 1<sup>er</sup> septembre 1967 relative à la loi sur le service des postes, le service universel est désormais régi par la poste elle-même (art. 2 de la loi fédérale du 30 juillet 1997 sur la poste [LPO; RS 783.0]). Il ressort des conditions de prestations de la poste, applicables dès le mois de janvier 1998, que le courrier A est distribué, sauf le dimanche et les jours fériés, le lendemain, le courrier B l'étant pour sa part le troisième jour ouvrable qui suit celui du dépôt, sauf le samedi. Cependant, la preuve de la date de réception de la décision litigieuse ne peut être établie par la seule référence aux délais usuels d'acheminement des envois postaux. Néanmoins, dans certaines circonstances, l'attitude du destinataire de l'envoi peut constituer un élément d'appréciation susceptible d'être déterminant pour retenir la notification d'un acte ou le fait que celle-ci est intervenue avant une certaine date (ATF 142 IV 125 consid. 4.4 et les réf. cit.; cf. en outre, arrêts TF 6B\_1451/2020 du 30 septembre 2021 consid. 2.1; 6B\_30/2020 du 6 avril 2020 consid. 1.1.1; 1C\_311/2018 du 2 avril 2019 consid. 3.2). c) Les délais de réclamation et de recours sont péremptoires (v. Lydia Masméjan-Fey/Guillaume Vianin, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., Noël/Aubry Girardin [édit.], Bâle 2017, n.3 ad art. 119 LIFD; Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in : Les procédures en droit fiscal, OREF [éd.], 4 e éd., Berne 2021 p. 747). Cela signifie que leur non-respect entraîne la perte du droit, contrairement aux délais d'ordre dont l'inobservation n'entraîne pas une telle sanction, mais peut avoir des conséquences sur la question de l'émolument ou des dépens (voir sur ce point, outre les auteurs précités, Moor/Poltier, op. cit., n° 2.2.6.7). L'inobservation des délais légaux ne peut, quant à elle, être corrigée que par la voie de la restitution (v. Jean-Maurice Frésard, in : Commentaire de la loi sur le Tribunal fédéral, Aubry Girardin et al. [édit.], 3 e éd., Berne 2022, ad art. 47 LTF n°5, p. 505). d) Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, le Tribunal cantonal – qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (cf. art. 89 al. 1 et 2 LPA-VD) – doit d'abord examiner si les conditions formelles de recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient, ou non, remplies. A cet égard, il doit uniquement examiner si l'autorité a admis à bon droit que la réclamation était tardive. Si tel est le cas, il doit rejeter le recours déposé devant lui, sans examiner lui-même le détail de la taxation (ATF 131 II 548 consid. 2.3 p. 551; arrêt TF 2C\_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4.1.2 et les références). Dès lors, lorsque, comme en l'espèce, l'autorité intimée a déclaré la réclamation irrecevable pour tardiveté, le recours ne porte que sur ce point, à l'exclusion des arguments que le contribuable pourrait soulever au fond (cf. arrêts FI.2005.0202 du 26 septembre 2006; FI.2004.0105 du 10 janvier 2006; FI.2003.0127 du 29 avril 2004; FI.2003.0099 du 3 décembre 2003; v. ég. arrêts FI.2021.0052 du 18 octobre 2021; FI.2014.0050 du 23 octobre 2015). Ainsi, lorsque l'irrecevabilité de la réclamation

doit être confirmée, il n'y a en règle générale pas lieu d'entrer en matière sur les critiques du contribuable concernant la taxation elle-même (arrêt TF 2C\_463/2009 du 21 décembre 2009, consid. 4.3).

## **E. 5**

a) En la présente espèce, la recourante s'est vu notifier par pli simple une décision de taxation du 14 décembre 2021. Or, c'est seulement le 28 mars 2022 qu'elle a formé une réclamation contre cette décision. Bien qu'elle ne soit pas en mesure de prouver la date à laquelle la décision a été notifiée à la recourante, l'autorité de taxation, par avis du 1<sup>er</sup> avril 2022, a indiqué à cette dernière que sa réclamation était tardive, dès l'instant où elle avait été formée après l'échéance du délai de trente jours suivant la notification. En effet, cette notification est intervenue par pli simple, comme le permet l'art. 44 al. 2 LPA-VD, et non par pli recommandé. Ceci étant, la recourante a fait référence, dans sa réclamation, non à la taxation du 14 décembre 2021 d'un montant de 3'947 fr.05, mais à la «facture du 10 février 2022» d'un montant de 3'476 fr.95. Or, cette dernière date correspond non pas à la décision de taxation mais au rappel du solde dû qui lui a été adressé, ce qui ressort expressément du bulletin de versement que la recourante a produit à l'appui de son recours. L'envoi de ce rappel, qui comporte le solde du décompte final de l'impôt dû par la recourante, présuppose que la décision de taxation était, entre-temps, entrée en force (cf. art. 16 du règlement relatif à la perception échelonnée des impôts des personnes physiques, du 22 novembre 2006 (RPEPP; BLV 642.11.7). En outre, expressément requise à trois reprises – par l'office d'impôt d'abord, par l'autorité intimée ensuite, puis par le juge instructeur – de se déterminer sur la tardiveté de sa réclamation, la recourante a constamment soulevé le même moyen de droit d'ordre matériel à l'encontre de la taxation, à savoir qu'il n'y avait pas lieu d'ajouter à son revenu imposable la contribution d'entretien due pour son fils aîné, dès l'instant où ce dernier était placé au sein d'une institution à laquelle ce montant était directement versé, ce que l'autorité de taxation ne pouvait ignorer. En revanche, elle ne s'est jamais exprimée sur cette question procédurale et n'a jamais contesté le fait que son opposition avait été interjetée au-delà du délai de trente jours. Devant le juge instructeur, elle a, certes, contesté le fait que sa déclaration d'impôt ait été envoyée tardivement; comme on l'a vu cependant, cette question est exorbitante au présent litige qui a exclusivement trait à la tardiveté de la réclamation contre la décision de taxation. b) Au vu de ce qui précède, il n'y a aucun doute sur le fait que la réclamation est tardive, de sorte que l'autorité intimée ne pouvait légalement entrer en matière, sous réserve d'un motif de restitution de ce délai. Passé le délai de 30 jours, une réclamation n'est en effet 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 trente jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD). De même, en droit cantonal, un délai peut être restitué lorsque la partie ou son mandataire établit qu'il a été empêché, sans faute de sa part, d'agir dans le délai fixé (art. 22 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 168 LI), la demande motivée de restitution devant être présentée dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé (ibid., al. 2, 1<sup>ère</sup> phrase). Dans la mesure où la recourante n'a pas fait usage de ce droit et n'invoque aucun motif qui eût permis d'entrer en matière sur une telle demande, il n'y a pas lieu d'examiner si une restitution du délai de réclamation était possible.

## **E. 5.2**

et les références). Les faits doivent en outre être " importants ", soit de nature à influencer la décision dans un sens favorable au contribuable, et les preuves " concluantes ", soit concerner un fait important (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in : Commentaire romand, op. cit., n.5 ad art. 147 LIFD et les références). Lorsque les conditions de la révision - qui est une voie de droit extraordinaire - sont réunies, il est possible de revenir sur la décision de taxation, nonobstant l'autorité de chose décidée dont celle-ci est revêtue (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8 e éd., Zurich 2023, p. 560). Toutefois, le but de la procédure extraordinaire de révision n'est pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire; cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêts TF 2C\_962/2019 du 19 février 2020 consid. 5.3; 2C\_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références).

b) La recourante, on l'a dit, se plaint de ce que la contribution due pour l'entretien de son fils aîné ait été ajoutée à son revenu imposable. Elle se prévaut de la réclamation que son conseil avait formée à l'encontre de la taxation de la période 2019, expliquant notamment que la contribution d'entretien en faveur de son fils aîné B.\_\_\_\_\_ était directement versée à l'institution auprès de laquelle ce dernier est placé et ce, depuis 2017. Selon ses explications, les autorités fiscales ne pouvaient ignorer ce qui précède au moment de rendre la décision de taxation de la période 2020 à laquelle elle s'oppose. Il importe en premier lieu d'objecter à la recourante qu'elle a elle-même déclaré le montant de la contribution annuelle due pour son fils aîné, soit 22'404 fr., dans ses revenus, ajoutant en outre le nom du débiteur de celle-ci, soit le père de son fils aîné. La recourante ne peut dès lors pas être suivie lorsqu'elle explique ne pas avoir imaginé que cette contribution serait ajoutée à ses revenus. De même elle n'est pas fondée, au vu de ce qui précède, à se plaindre de ce que les autorités fiscales auraient dû savoir que cette contribution ne lui était plus versée depuis l'année 2017. En dernier lieu – et surtout – la recourante n'a pas été empêchée de faire valoir un tel motif, qui aurait au contraire dû être invoqué au cours de la procédure ordinaire, soit à l'appui d'une réclamation. Ainsi, les art. 51 al. 2 LHID et 203 al. 2 LI doivent de toute façon être opposés à l'accueil d'une demande en révision.

## **E. 6**

L'autorité intimée a également traité la réclamation du 18 mars 2022 comme une demande en révision de la taxation du 14 décembre 2021, pour considérer que les conditions de la révision n'étaient pas réunies. a) Selon les art. 147 al. 1 LIFD, 51 al. 1 LHID et 203 al. 1 LI, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ou lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou encore lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD, 51 al. 2 LHID et 203 al. 2 LI). La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision ou du prononcé (art. 148 LIFD, 51 al. 3 LHID et 204 LI). En principe, les faits en question sont des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (arrêt TF 2C\_245/2019 du 27 septembre 2019 consid.

**E. 7**

Pour le surplus, dans la mesure où elle se prévaut de difficultés financières pour le règlement de sa dette d'impôt, il appartient à la recourante de demander un plan de paiement, voire de déposer, le cas échéant, une demande de remise, pour autant que les conditions prévues par la loi soient remplies (cf. art. 167 et ss LIFD et 231 LI).

**E. 8**

Le recours sera par conséquent rejeté et la décision attaquée, confirmée. Bien que le sort du recours eût commandé que la recourante supporte les frais de justice (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), le présent arrêt sera rendu sans frais (art. 50 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55, 91 et 99 LPA-VD).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.