

# VD\_OMNI FI.2025.0024 vom 28. November 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-11-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2025.0024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2025.0024)

FR: VD\_OMNI FI.2025.0024 du 28 novembre 2025

IT: VD\_OMNI FI.2025.0024 del 28 novembre 2025

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de l'irrecevabilité d'une réclamation contre une décision de taxation; malgré ses explications, le recourant n'apporte aucune preuve de ce qu'un pli contenant la réclamation dont il se prévaut a bien été adressé à l'autorité de taxation dans le délai de trente jours. Pas de motif de restituer ce délai; le recourant ne fait valoir aucune circonstance qui l'aurait empêché objectivement de former réclamation en temps utile. Rejet du recours et confirmation de la décision attaquée.

## Erwägungen

### E. 1

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. 2

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. 3

Dans la décision attaquée, l'autorité intimée a refusé d'entrer en matière sur la réclamation formée contre la taxation de la période fiscale 2022, dès lors que celle-ci avait été interjetée, selon elle, de façon tardive. 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). 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). Les délais de réclamation et de recours sont péremptoires (v. Lydia Mamejan-Fey/Guillaume Vianin, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., Noël/Aubry Girardin [édit.], Bâle 2017, ad art. 119 LIFD, n° 3; Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in : Les procédures en droit fiscal, OREF [éd.] 3 e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2022, 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, Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3 e éd., Berne 2011, n° 2.2.6.7). L'application stricte des règles sur les délais de recours ne relève pas d'un formalisme excessif, mais se justifie dans l'intérêt d'un bon fonctionnement de la justice et de la sécurité du droit, ainsi que pour des motifs d'égalité de traitement (cf. ATF 149 IV 97 consid. 2.1 p. 100; 104 Ia 4 consid. 3 p. 5). 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° 4). 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). 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). 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.). La preuve de la notification peut néanmoins résulter d'autres indices ou de l'ensemble des circonstances, par exemple d'un échange de correspondances ultérieur ou du comportement du destinataire (ATF 142 IV 125 consid. 4.3 p. 128; voir aussi ATF 145 IV 252 consid. 1.3.2 p. 254). L'autorité qui entend se prémunir contre le risque d'échec de la preuve de la notification doit ainsi communiquer ses actes judiciaires sous pli recommandé avec accusé de réception (ATF 129 I 8 consid. 2.2 p. 11; TF 1C\_557/2020 du 10 février 2021 consid. 2.2). De façon générale, la preuve qu'un acte de procédure a été accompli en temps utile incombe à la partie qui s'en prévaut (cf. TF 4A\_374/2014 du 26 février 2015 consid. 3.2; 9C\_564/2012 du 12 septembre 2012 consid. 2; Frésard, op. cit., n°29 ad art. 48 LTF). c) 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. 4**

a) En l'occurrence, la décision de taxation du 4 mars 2024 ne constitue pas une taxation d'office au sens où l'entendent les art. 130 al. 2 LIFD et 180 al. 2 LI, comme le recourant l'indique à plusieurs reprises. L'autorité de taxation n'a pas évalué les éléments imposables

du recourant par appréciation. Il s'agit au contraire d'une décision de taxation qui s'écarte du contenu de la déclaration, les motifs étant indiqués comme l'exigent les art. 131 al. 2 LIFD et 181 al. 2 LI. Ce faisant, l'autorité intimée a renoncé à procéder par la voie de la taxation d'office. Cela ne l'empêchait cependant pas d'établir les éléments imposables par appréciation, dans le respect des règles relatives au fardeau de la preuve (arrêt TF 2C\_404/2019 du 29 janvier 2020 consid. 2.4; 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 3; CDAP arrêt FI.2023.0013 du 3 janvier 2024 consid. 3). En effet, le recourant n'a pas donné suite à la demande de renseignements qui lui avait été adressée par l'autorité de taxation, conformément aux art. 126 al. 2 LIFD et 176 al. 2 LI, le 20 décembre 2023 et qui a dû être renouvelée le 26 janvier 2024. Le recourant n'ayant pas satisfait à son devoir de collaboration, consacré par les art. 126 al. 1 LIFD et 176 al. 1 LI, l'autorité de taxation a opéré une reprise dans le revenu et la fortune déclarés. b) La décision de taxation du 4 mars 2024, qui fait mention des voies de droit et du délai de réclamation, a été notifiée au recourant par pli simple, comme le permet l'art. 44 al. 2 LPA-VD, et non par pli recommandé. L'autorité intimée n'est donc pas en mesure de prouver la date à laquelle la décision a effectivement été notifiée au recourant; cela ne signifie pas encore qu'elle devait entrer en matière sur la réclamation. On relève à cet égard que, le 13 mars 2024 à tout le moins, le recourant était en possession de la décision de taxation, puisqu'il a produit devant l'autorité de taxation, en annexe à sa correspondance du 3 mai 2024, l'original de la réclamation qu'il prétend avoir formée à cette date-là, à l'encontre de cette décision. Ceci étant, dans la mesure où le recourant se prévaut d'avoir exercé son droit en temps utile, soit dans le délai de trente jours prévu par les art. 132 al. 1 LIFD et 186 al. 1 LI, il lui appartenait d'en apporter la preuve. Or, aucune preuve de ce qu'un pli contenant la réclamation datée du 13 mars 2024 a bien été adressé à l'autorité de taxation dans ce délai n'a été rapportée; en effet, c'est seulement en annexe à sa correspondance du 3 mai 2024 que cette réclamation a, pour la première fois, été acheminée en mains de l'autorité de taxation. Ainsi, on retiendra que c'est lorsque des rappels de paiement de l'impôt lui ont été adressés que le recourant a formé réclamation contre la décision de taxation. Or, le 3 mai 2024, le délai de trente jours était échu, dans la mesure où le recourant était en possession de la décision le 13 mars 2024, à tout le moins. c) Au vu de ce qui précède, la décision de taxation du 4 mars 2024 est entrée en force. En effet, il n'y a aucun doute sur le fait que la réclamation était tardive, de sorte que l'autorité intimée ne pouvait légalement entrer en matière, sous réserve d'un motif de restitution de ce délai, ce qui sera examiné ci-après.

## **E. 5**

a) Selon l'art. 22 LPA-VD, le délai peut être restitué lorsque la partie établit qu'elle a été empêchée d'agir dans le délai fixé, sans faute de sa part (al. 1); la demande motivée de restitution doit être présentée dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé; dans ce même délai, le requérant doit accomplir l'acte omis; sur requête, un délai supplémentaire lui est accordé pour compléter cet acte, si des motifs suffisants le justifient (al. 2). La restitution d'un délai pour empêchement non fautif est exceptionnelle; il s'agit toutefois d'un principe général du droit (Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, volume II, Les actes administratifs et leur contrôle, Berne 2011, n° 2.2.6.7). Elle suppose que le recourant n'a pas respecté le délai imparti en raison d'un empêchement imprévisible dont la survenance ne lui est pas imputable à faute (arrêt EF.2015.0002 du 23 juin 2015). Par empêchement non fautif, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable (arrêts TF 2C\_734/2012 du 25 mars 2013 consid.

3.3; 2C\_319/2009 du 26 janvier 2010 consid. 4.1, non publié sur ce point in ATF 136 II 241; 8C\_50/2007 du 4 septembre 2007 consid. 5.1). Dans une situation de ce genre où il s'agit, pour une partie empêchée d'agir dans le délai échu, d'en obtenir la restitution, celle-ci doit établir l'absence de toute faute de sa part; est non fautive toute circonstance qui aurait empêché un plaideur consciencieux d'agir dans le délai fixé (v. Jean-François Poudret/Suzette Sandoz-Monod, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Vol. I, Berne 1990, ad art. 35 OJ, n° 2.3, p. 240; Kathrin Amstutz/Peter Arnold, in : Basler Kommentar, Niggli/Uebersax/Wiprächtiger/Kneubühler [édit.], 3 e éd., Bâle 2018, n°5s. ad art. 50 LTF; Kaspar Plüss, in : Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3 e éd., Alain Griffel [éd.], Zurich 2015, n°45s. ad art. 12; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 62, références citées). La maladie ou l'accident peuvent, à titre d'exemples, être considérés comme un empêchement non fautif d'agir en temps utile et, par conséquent, permettre une restitution d'un délai, s'ils mettent la partie recourante objectivement ou subjectivement dans l'impossibilité d'agir par soi-même ou de charger une tierce personne d'agir en son nom dans le délai (cf. ATF 119 II 86 consid. 2 p. 87; arrêt 9C\_209/2012 du 26 juin 2012 consid. 3.1). Une négligence du mandataire, imputable à la partie elle-même, ne constitue en revanche ni un cas d'impossibilité objective, ni d'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles excusables (v. sur ce point, ATF 149 IV 196 consid. 1.1 p. 198; 143 I 284 consid. 1.3 p. 287; arrêts TF 9C\_746/2023 du 10 mars 2025 consid. 3; 2F\_4/2020 du 14 avril 2020 consid. 3; 2C\_911/2010 du 7 avril 2011 consid. 3; 1D\_7/2009 du 16 novembre 2009, consid. 4; 9C\_137/2008 du 22 juin 2009 et 2A.728/2006 du 18 avril 2007 consid. 3.2; CDAP arrêts FI.2024.0054 du 15 mai 2024; GE.2023.0058 du 2 mai 2023; FI.2021.0052 du 18 octobre 2021; CR.2015.0013 du 18 mars 2015; PE.2014.0049 du 3 mars 2014; PE.2013.0247 du 14 août 2013). b) En l'espèce, le recourant ne fait valoir aucune circonstance qui l'aurait empêché objectivement de former réclamation en temps utile. Il s'en prend à la décision attaquée en ce qu'elle violerait plusieurs des principes fondamentaux du droit fiscal. Or, il s'agit là de motifs de droit matériel sur lesquels il n'y a pas lieu d'entrer en matière, dans la mesure où la décision attaquée est entrée en force et ne peut plus être contestée par une voie de droit ordinaire. Au surplus, la négligence du recourant ne constitue ni un cas d'impossibilité objective, ni d'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles excusables. Dans ces conditions, l'autorité intimée n'avait aucune raison de lui restituer le délai de réclamation échu.

## **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le sort du recours commande qu'un émolument d'arrêt soit mis à la charge du recourant (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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