

F1 25 55

**ARRET DU 23 JANVIER 2026**

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

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

**en la cause**

X \_\_\_\_\_, recourante,

**contre**

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS**, autorité attaquée

(impôts cantonaux et communaux 2023 ; réduction en raison du caractère confiscatoire de l'impôt sur la fortune ; tardivité du recours)

recours de droit administratif contre la décision sur réclamation du 6 juin 2025

## Faits

**A.** Le 24 avril 2025, le Service cantonal des contributions (SCC) a procédé à la taxation de X \_\_\_\_\_, domiciliée à A \_\_\_\_\_, pour la période fiscale 2023, arrêtant notamment sa fortune imposable à xxxxx francs. Il lui a simultanément notifié un bordereau cantonal fixant l'impôt sur la fortune à 8397 fr., sans accorder de réduction pour impôt confiscatoire. Le 14 mai 2025, la Ville de A \_\_\_\_\_ lui a notifié un bordereau communal arrêtant l'impôt sur la fortune à 10'038 fr. 20, après déduction d'un montant de 38 fr. 20 au titre du caractère confiscatoire de cet impôt.

### **B.**

**B.a** Le 20 mai 2025, X \_\_\_\_\_ a formé réclamation, arguant que les modalités de mise en œuvre de la réduction pour impôt confiscatoire différaient des années précédentes. Elle a requis le SCC de revoir sa taxation en rappelant que la garantie de la propriété protégeait les contribuables contre une atteinte portant à la substance du patrimoine existant. Cette réclamation manuscrite comportait le *post scriptum* suivant :

« Hospitalisée de fin juin environ à début août 2025 la correspondance éventuelle pendant mon absence sera retenue à la poste. »

**B.b** Par décision expédiée sous pli recommandé du 6 juin, retirée le 10, le SCC a rejeté la réclamation. Il a expliqué que le calcul de la réduction avait été opéré en application de l'Ordonnance du 14 août 2002 concernant la fixation du caractère confiscatoire de l'impôt sur la fortune (RS/VS 642.300 ; ci-après : l'Ordonnance), selon des modalités que le Tribunal cantonal avait confirmées dans un arrêt récent (F1 24 68 du 27 janvier 2025 [RVJ 2025 p. 80]). Il en résultait qu'un rabais de 38 fr. 20 pouvait lui être accordé sur l'impôt communal tandis qu'au niveau de l'impôt cantonal, aucune réduction n'était à opérer après application de la franchise prévue par l'Ordonnance.

### **C.**

**C.a** Le 11 juin 2025, la contribuable a indiqué au SCC qu'elle ne pouvait pas entièrement souscrire à cette décision et qu'elle se verrait ainsi contrainte de former un recours auprès de la Cour de droit fiscal. Au regard du délai de recours de 30 jours que mentionnait ce prononcé, elle a notamment expliqué ce qui suit :

« [...] Actuellement alitée une grande partie de mon temps et dans l'attente de mon hospitalisation prévue pour fin juin, début juillet 2025, je ne puis, pour raisons de maladie, honorer le délai de recours qui m'est imparti.

Je vous prie donc de revoir ce délai de recours qui ne devrait pas être fixé avant août voire même

septembre 2025.

Vous recevrez prochainement de mon médecin traitant une attestation justifiant mon hospitalisation pour une longue durée. [...] »

Cette lettre comportait un *post scriptum* identique à celui reproduit ci-dessus.

Le 20 juin 2025, la contribuable a transmis un certificat médical établi le 17 juin 2025 par son médecin traitant, le Dr B \_\_\_\_\_ . Ce document indiquait ce qui suit :

« Je suis Mme X \_\_\_\_\_ , 11.02.1938 comme médecin traitant.

Pour raison médicale, elle n'est actuellement [pas] capable de s'occuper de ses affaires administratives en cours et cela jusqu'à fin juillet 2025. »

Le 26 juin 2025, le SCC a répondu à la contribuable que le délai de recours ne pouvait pas être prolongé. La contribuable, qui n'était pourtant pas encore hospitalisée – elle l'a été à partir du 15 juillet 2025 (*infra* let. D) –, n'a pas retiré ce courrier expédié sous pli recommandé.

Par lettre du 23 juillet 2025 rédigée depuis la clinique C \_\_\_\_\_ , la contribuable a informé le SCC qu'elle était actuellement hospitalisée au sein de cet établissement pour une période indéterminée appelée vraisemblablement à se prolonger sur le mois d'août. Elle a annoncé prendre contact avec le service dès que possible en précisant que, pour l'instant, tout son courrier était retenu à A \_\_\_\_\_. Dans ce contexte, elle a répété qu'elle n'était pas en mesure de s'occuper de ses affaires administratives pour des raisons médicales.

**C.b** Par pli recommandé du 4 septembre 2025, le SCC a notifié à la contribuable une décision sur réclamation strictement identique à celle du 6 juin 2025, indiquant en préambule ce qui suit :

« La décision sur réclamation relative à la période fiscale 2023 vous a été notifiée en date du 6 juin 2025. Vous avez déclaré, lors de l'entretien téléphonique du 21 août 2025 avec le soussigné, que, en raison d'une hospitalisation survenue durant le délai de recours, vous avez été empêchée de recourir contre la décision sur réclamation auprès du Tribunal cantonal. C'est pour cette raison que la décision sur réclamation relative à la période fiscale 2023 vous est renotifiée par le présent courrier. »

**D.** Par écriture du 12 septembre 2025, X \_\_\_\_\_ a recouru céans en concluant implicitement à l'octroi d'une déduction pour impôt confiscatoire conforme aux périodes fiscales précédentes.

Interpellée le 26 septembre 2025 par le Tribunal, la contribuable a précisé, le 30 septembre 2025, que son hospitalisation était planifiée et qu'elle avait duré du

14 juillet 2025 au 10 août 2025. Elle a également affirmé qu' « affaiblie et alitée en majorité de mon temps, depuis plusieurs semaines, j'ai dû stopper toutes correspondances et démarches administratives », renvoyant à l'attestation établie par son médecin traitant le 17 juin 2025. La recourante a ajouté que, vivant seule, âgée de 87 ans, il ne lui avait été possible de confier son dossier à un tiers.

Le SCC a déposé le dossier de la cause, le 21 octobre 2025.

La recourante a déposé des remarques complémentaires, de fond, le 6 novembre 2025.

### **Considérant en droit**

**1.** Le Tribunal examine d'office la recevabilité des recours, notamment sous l'angle du respect du délai de recours (ACDF F2 25 1 du 28 février 2025 consid. 1 et F2 25 3 du 21 février 2025 consid. 1 ; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3<sup>ème</sup> éd. 2024, n. 31 ad § 39).

**2.**

**2.1** Le délai de recours est de 30 jours (art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 al. 1 LF). Il s'agit d'un délai légal péremptoire qui ne peut pas être prolongé (arrêt du Tribunal fédéral 2A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 5 ; ACDF F1 25 1 précité consid. 1 et F1 25 3 précité consid. 1 ; HUNZIKER/BIGLER in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4<sup>ème</sup> éd. 2022, n. 12c ad art. 50 LHID).

**2.2** En l'espèce, la décision sur réclamation relative à la période fiscale 2023, ici litigieuse, a été expédiée une première fois le 6 juin 2025. La contribuable ayant retiré le pli contenant ce prononcé le 10 juin 2025, le délai de recours a commencé à courir le lendemain, soit le 11 juin 2025, pour échoir le 10 juillet 2025 à minuit. Déposé le 12 septembre 2025, le recours est manifestement tardif.

**3.** Il convient néanmoins de se demander si la deuxième notification à laquelle a procédé le SCC le 4 septembre 2025 a ouvert un nouveau délai de recours.

**3.1** De jurisprudence constante (ATF 119 V 89 consid. 4b/aa, 118 V 190 consid. 3a et 117 V 131 consid. 4a), lorsque l'autorité procède à une deuxième notification, celle-ci est, en principe, sans effets juridiques, sous réserve des cas où, intervenue avant

l'échéance du délai de recours, elle contient une indication sans réserve des voies de droit et pour autant que les conditions relatives à l'application du principe constitutionnel de la confiance soient remplies. En revanche, après l'expiration du délai de recours initial, un deuxième essai de notification ne peut pas faire courir un nouveau délai de recours au regard de la protection de la confiance du justiciable. En effet, la confiance que le justiciable a pu mettre dans la deuxième indication des voies de recours ne peut plus lui causer de préjudice, un tel préjudice résultant en fait déjà de l'échéance du délai de recours initial (ATF 118 V 190 consid. 3a et 115 la 12 consid. 4c ; arrêts du Tribunal fédéral 4A.256/2009 du 6 août 2009 cons. 3.2 et 2P.113/2002 du 7 juin 2002 consid. 3.1).

**3.2** Dans le cas particulier, le SCC a notifié une première fois sa décision sur réclamation le 6 juin 2025, pli que la contribuable a retiré le 10 juin 2025. Le lendemain, cette dernière a accusé réception de cette décision et fait savoir au service qu'elle ne l'acceptait pas. Elle lui a simultanément indiqué qu'étant alitée « la grande partie de son temps » et « dans l'attente de son hospitalisation prévue fin journée », elle n'était pas en mesure de respecter le délai de recours ouvert auprès de la Cour de droit fiscal. Le 20 juin 2025, elle a, en complément de sa lettre du 10, transmis au SCC un certificat médical établi le 17 juin 2025 par son médecin traitant. Par courrier recommandé du 26 juin 2025, que la contribuable, qui n'était pourtant pas hospitalisée, n'a pas retiré, le SCC lui a indiqué – de manière parfaitement correcte – que le délai de recours ne pouvait pas être prolongé. Le 4 septembre 2025, le SCC a, selon ses propres termes, « renotifié » la décision sur réclamation relative à la période fiscale 2023, au motif que la contribuable lui avait indiqué, lors d'un entretien téléphonique du 21 août 2025, « avoir été empêchée de recourir contre la décision sur réclamation auprès du Tribunal cantonal » compte tenu d'une « hospitalisation intervenue durant le délai de recours ».

**3.3** La décision sur réclamation que le SCC a « renotifiée » le 4 septembre 2025 est en tous points identique à celle expédiée le 6 juin 2025, y compris au niveau de son dispositif. L'on ne se trouve dès lors pas en présence d'une nouvelle décision, annulant et remplaçant la première, mais bien d'un seul et unique prononcé ayant fait l'objet de deux notifications successives. Le délai de recours calculé au regard de la première notification arrivait à échéance le 10 juillet 2025, comme on l'a vu. Dès lors qu'elle est intervenue après l'expiration de ce délai, la deuxième notification n'était pas propre à faire courir un nouveau délai de recours au regard de la protection de la confiance du justiciable. Peu importe, à cet égard, que le SCC ait procédé sans réserve et même dans la perspective, affichée, qu'un recours soit déposé contre sa décision – ce qui ne manque

pas d'interpeller le Tribunal, d'autant que, pour justifier sa démarche, le service invoque une hospitalisation intervenue dans le délai de recours, ce qui s'avère inexact (cf. supra let. C.b et *infra* consid. 4.2).

**4.** Il reste encore à examiner si la recourante a été empêchée de recourir à temps contre la décision du 6 juin 2025, respectivement s'il se justifie de restituer le délai de recours.

**4.1** Aux termes de l'art 12 al. 3 LPJA, le délai peut être restitué lorsque l'intéressé fait valoir par écrit des motifs suffisants dans les dix jours dès que l'empêchement d'agir a cessé. Cette norme codifie un principe juridique général de procédure qui découle du droit à un procès équitable (art. 29 al. 1 Cst. ; arrêt du Tribunal fédéral 5A\_467/2019 du mars 2020 consid. 2.1). Les motifs susceptibles de justifier une restitution de délai ne doivent pas être imputables à faute (ATF 143 V 312 consid. 5.4.1 ; RVJ 1983 p. 6 ; BOVAY, Procédure administrative, 2<sup>ème</sup> éd. 2015, p. 538). 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. L'empêchement ne doit pas avoir été prévisible et doit être de nature telle que le respect du délai aurait exigé la prise de dispositions que l'on ne peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_260/2025 du 4 juillet 2025 consid. 3.3.1). La restitution du délai est ainsi subordonnée à la condition qu'aucun reproche ne puisse être formulé à l'encontre de la partie ou de son mandataire (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_523/2025 du 17 septembre 2025 consid. 2).

Une maladie subite d'une certaine gravité qui empêche la personne intéressée de se présenter ou de prendre à temps les dispositions nécessaires peut justifier une restitution de délai. Toutefois, seule la maladie survenant à la fin du délai de recours et l'empêchant de défendre elle-même ses intérêts ou de recourir à temps aux services d'un tiers constitue un tel empêchement (ATF 112 V 255 consid. 2a ; arrêts du Tribunal fédéral 7B\_129/2025 du 26 mars 2025 consid. 3.1). En d'autres termes, un état maladif constitue un empêchement non fautif conduisant à la restitution du délai, pour autant et aussi longtemps qu'il rende impossible toute action visant à respecter le délai (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_711/2024 du 4 février 2025 et la référence).

**4.2** En l'occurrence, l'on relève que, le 11 juin 2025, soit un jour après avoir reçu la décision sur réclamation, la contribuable s'est adressée par écrit au SCC pour accuser réception de ce pli et lui signifier qu'elle n'acceptait pas la décision. Elle lui a indiqué être « alitée la grande partie de [son] temps » et, dans l'attente de [son] hospitalisation prévue

fin juin, début juillet 2025, ne pas pouvoir pour raison de maladie honorer le délai de recours [...], qu'elle invitait ainsi le service à « revoir ». Il convient d'observer que la contribuable évoquait déjà sa prochaine hospitalisation dans la réclamation qu'elle avait adressée au SCC le 20 mai 2025 (p. 11 du dossier fiscal). L'on ne saurait ainsi retenir qu'elle aurait été confrontée à une maladie subite d'une certaine gravité qui l'aurait empêchée de recourir elle-même ou de faire appel au service d'un tiers pour défendre ses intérêts, étant rappelé que c'est seulement le 14 juillet 2025, soit après l'échéance du délai recours, qu'elle est entrée à l'hôpital. Le certificat médical qu'elle a transmis au SCC le 20 juin 2025 ne permet pas non plus d'admettre un empêchement d'agir au sens de la jurisprudence citée précédemment. Le médecin traitant de la contribuable se borne en effet à indiquer que « pour raison médicale », sa patiente « n'est actuellement [pas] capable de s'occuper de ses affaires administratives en cours et cela jusqu'à fin juillet 2025 ». Ce document, établi le 17 juin 2025, ne s'exprime nullement sur la période antérieure à cette date et ne mentionne aucune absolue incapacité de la contribuable à charger un tiers de procéder aux démarches nécessaires à la sauvegarde de ses intérêts. Force est par ailleurs de constater que l'incapacité décrite par le médecin traitant de la contribuable se trouve contredite par les différentes démarches que cette dernière a de fait accomplies (cf. ses lettres des 11 et 20 juin 2025 adressées au SCC ; pour un cas de figure analogue cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_585/2025 du 22 octobre 2025).

Au vu de ces circonstances, il n'est pas possible de retenir que la recourante aurait été confrontée à un empêchement imprévisible et de telle nature que la sauvegarde du délai de recours aurait exigé des démarches inexigibles de la part d'un homme ou d'une femme d'affaires avisé. En particulier, à réception de la décision sur réclamation, plutôt qu'écrire par deux fois au SCC, notamment pour lui dire qu'elle n'acceptait pas sa décision, la recourante aurait manifestement pu s'adresser directement au Tribunal cantonal, en exprimant à tout le moins la volonté de faire recours, ou sinon recourir aux services d'un tiers à cet effet. Au demeurant, à supposer qu'il faille par extraordinaire admettre l'existence d'un empêchement, rien au dossier ne laisse supposer que sa durée ait pu se prolonger au-delà du 10 août 2025, date à laquelle la contribuable est sortie de l'hôpital. C'est dire qu'en tout état de cause, le délai de dix jours que prescrit l'art. 12 al. 3 LPJA pour solliciter une restitution du délai n'est pas respecté.

## **5.**

**5.1** Les considérants qui précèdent conduisent à l'irrecevabilité du recours (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

**5.2** Au vu de la manière de procéder du SCC, il ne sera exceptionnellement pas mis de frais à charge de la recourante (art. 89 al. 2 LPJA).

**Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce :**

1. Le recours est irrecevable.
2. L'arrêt est exceptionnellement rendu sans frais.
3. Le présent arrêt est communiqué à X \_\_\_\_\_, et au Service cantonal des contributions (SCC), à Sion.

Sion, le 23 janvier 2026.