

FR_GERICHTE 604 2016 154 vom 21. August 2017

FR Kantonsgericht, 2017-08-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_154

FR: FR_GERICHTE 604 2016 154 du 21 août 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 154 del 21 agosto 2017

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Wehrpflichtersatz

Erwägungen

E. 24

octobre 2016 aurait dû être contestée préalablement par la voie de la réclamation auprès du Bureau de la taxe d'exemption (voir art. 30 de la loi du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir; LTEO; RS 661). Considérant toutefois les observations circonstanciées déposées par celui-ci le 14 mars 2017, il ne s'impose pas de lui renvoyer la cause pour qu'il rende une décision sur réclamation. Par économie de procédure, la recevabilité du recours sera dès lors admise sous cet angle. c) Pour le reste, déposé le 24 novembre 2016 contre une décision du 24 octobre 2016, le recours l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 30 al. 2 et 31 al. 1 LTEO. Partant, il est recevable. 2. a) Le recourant soutient qu'il est possible de demander la restitution de taxes lorsque, comme en l'espèce, celles-ci n'étaient pas dues puisqu'elles se fondaient sur des décisions fausses dès le départ. b) A teneur de l'art. 30 al. 1 LTEO, les décisions de taxation ainsi que les décisions sur l'exonération ou la réduction de la taxe peuvent faire l'objet d'une réclamation écrite à l'autorité de taxation, dans les 30 jours suivant leur notification. D'après l'art. 26 de l'ordonnance du 30 août 1995 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (OTEO; RS 641.1), ce délai peut être restitué à condition notamment que l'assujetti ait été, sans sa faute, empêché d'agir dans le délai fixé et

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 qu'il présente une demande motivée de restitution dans le délai de dix jours dès la cessation de l'empêchement. L'art. 34a LTEO prévoit quant à lui la possibilité pour l'assujetti d'obtenir la restitution d'un montant de taxe payé par erreur, s'il ne devait pas la taxe ou n'en devait qu'une partie. Cette disposition correspond à l'art. 168 LIFD (FF 2002 816 p. 846) et a la même portée. Il en ressort que seule la perception de la taxe est visée et non la procédure de taxation. La demande de restitution de taxes payées par erreur au sens de l'art. 34a LTEO ne permet donc pas de remettre en cause une décision de taxation passée en force. Seule la voie de la procédure de révision permet de modifier une telle décision (arrêt TF 2C_212/2016 du 6 septembre 2016 consid. 4; voir également, par analogie, CURCHOD in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 168 n. 6). c) En l'occurrence, il ne ressort pas des faits que le recourant ait fait valoir un empêchement au sens de l'art. 26 OTEO. L'art. 34a LTEO ne lui est en outre d'aucun secours, dès lors que les montants qu'il a payés correspondent à ceux figurant dans les décisions de taxation entrées en force. C'est donc à juste titre que le Bureau de la taxe d'exemption n'est pas entré en matière sur la demande de restitution au sens de l'art. 34a LTEO. 3. a) Il reste donc à examiner si la requête du 16 septembre 2016 remplissait les conditions ouvrant la voie de la révision. b) L'art. 47 al. 1 LTEO confie au Conseil fédéral la

compétence, entre autres, de fixer des règles qui concernent la révision des décisions passées en force. Quant à l'art. 40 al. 1 OTEO, il dispose que l'autorité de taxation ou la commission de recours procède à la révision d'une décision entrée en force, d'office ou à la demande de la personne touchée par celle-ci si des faits nouveaux importants sont allégués ou de nouveaux moyens de preuve produits (let. a); si l'autorité n'a pas tenu compte de faits ou de demandes importants établis par pièces (let. b); si l'autorité a violé des principes essentiels de la procédure, en particulier le droit de consulter les pièces et celui d'être entendu (let. c). L'art. 40 al. 2 OTEO dispose quant à lui que la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence pouvant raisonnablement être exigée de lui. Ces motifs de révision correspondent à ceux prévus à l'art. 147 al. 1 et 2 LIFD, de sorte que l'on peut, dans leur interprétation, se fonder sur la jurisprudence et la doctrine relatives à l'impôt fédéral direct (arrêt TF 2C_564/2008 du 12 septembre 2008 consid. 5). Pour être qualifié d'important, un fait doit être de nature à influencer la décision dans un sens favorable à l'intéressé (ATF 122 II 17 consid. 3. et la jurisprudence citée; arrêt TF 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3). Quant à l'exclusion de la révision dès que l'on peut reprocher au requérant d'avoir failli à la diligence, qui est prévue tant à l'art. 40 al. 2 OTEO qu'à art. 147 al. 2 LIFD, elle constitue une limitation importante à la révision, qui s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (CASANOVA/DUBEY in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 147 n. 15). La jurisprudence souligne du reste qu'il faut se montrer strict dans l'obligation de diligence imposée au requérant (arrêt TF 2F_12/2014 du 12 février 2015 consid. 3.1). Une révision est ainsi exclue en cas d'erreur dans la déclaration d'impôt due à une négligence du contribuable ou de son représentant (arrêt TF 2C_564/2008 du 12 septembre 2008 consid. 5; CASANOVA/DUBEY, art. 147 n. 15). Il appartient en outre au contribuable de contrôler la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et de signaler en temps utile les vices dont elle serait affectée (arrêt TF 2C_212/2016 du 6 septembre 2016 consid. 5.2 et les références citées).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 c) Au-delà des conditions fixées à l'art. 40 LTEO et à l'art. 147 al. 1 et 2 LIFD, il peut parfois se justifier d'admettre la révision d'une taxation qui serait entachée d'une erreur manifeste et essentielle de l'autorité, indépendamment du fait que le contribuable ait été ou non en mesure de faire corriger cette erreur dans la procédure ordinaire en faisant preuve de l'attention commandée par les circonstances. En effet, l'autorité peut commettre un abus de droit en invoquant le manque de diligence du contribuable pour s'opposer à la révision d'une taxation entachée d'un vice dont elle est à l'origine et, partant, la première responsable ("révision facilitée" inspirée de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le rappel d'impôt: arrêt TC FR 604 2013 89 du 1er décembre 2014; arrêt TA FR 4F 06 230/31 du 27 avril 2007 confirmant l'arrêt TA FR du 25 mars 1994 publié in RFJ 1995 p. 227 ss; CASANOVA, Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtlichliche Veranlagungsfehler, in P.-H. Steinauer, L'image de l'homme en droit, Fribourg 1990, p. 115 ss). d) Selon l'art. 24 al. 1 LTEO, les autorités chargées de l'exécution de la présente loi doivent se prêter une assistance mutuelle gratuite. Les offices AI cantonaux sont autorisés à transmettre aux autorités chargées d'appliquer la loi sur la taxe d'exemption les informations utiles. Les données dont la communication est obligatoire sont les indications nécessaires à la constatation de l'assujettissement et à l'exonération ainsi qu'à la perception, au recouvrement et au remboursement de la taxe, notamment l'identité des personnes concernées, les indications des contrôles militaires et du

service civil, les données fiscales, les indications justifiant une réduction de la taxe et les indications sur la santé (art. 24 al. 4 LTEO). L'autorité fiscale doit donc établir d'office les éléments de fait déterminants : elle doit établir l'ensemble des faits, même ceux qui n'ont pas été allégués par le contribuable. Cela étant, l'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner l'état de fait est toutefois limitée par ce qui apparaît comme raisonnable compte tenu des circonstances. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence des faits justifiant une taxation, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration (RDAF 1967, 142). Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie (RDAF 1996, 423, 427). Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celle de l'administration repose alors sur le contribuable (OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd. 2012, p. 513 n. 10). La collaboration entre les autorités de taxation et le contribuable dans l'établissement des éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte prévue à l'art. 24 LTEO est concrétisée par deux principes de procédure qui interviennent lors de la taxation : la maxime d'office et la maxime inquisitoire d'une part, et le principe de collaboration d'autre part. En principe, le contribuable indique les éléments de fait, l'autorité fiscale établit ceux qui sont déterminants et applique le droit d'office. La maxime inquisitoire ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits. Ainsi, la collaboration du contribuable sert à la mise en œuvre de la maxime d'office et lui est subordonnée. Pour assurer que son activité aboutisse à une taxation complète et exacte, l'autorité doit donc pouvoir compter sur la collaboration du contribuable (voir par analogie ALTHAUS-HOURIET, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 123 n. 4). e) En l'espèce, sans qu'il soit nécessaire de déterminer dans quelle mesure les conditions de l'art. 40 al. 1 OTEO seraient réunies, l'examen de l'art. 40 al. 2 OTEO suffit pour exclure un cas de révision. En effet, l'autorité de taxation ne peut pas disposer de tous les éléments déterminants permettant une taxation complète et exacte du contribuable si celui-ci ne remplit pas son devoir de collaboration en alléguant les faits susceptibles d'influer sur cette taxation. Or, dans le cas

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 particulier, le recourant s'est vu, lors de chaque taxation, remettre une notice explicative mentionnant les cas dans lesquels une exonération de la taxe d'exemption de l'obligation de servir est admise. Il était ainsi en mesure, à réception de chacune des factures annuelles, de contrôler facilement, au besoin en se faisant assister par un tiers ou en se renseignant auprès des services compétents, si cette taxe était due. Plus particulièrement, il était aisé pour lui de vérifier, par la seule consultation de la notice accompagnant chaque avis de taxation, s'il appartenait à une catégorie de personnes exonérées. Dans ces circonstances, il faut retenir qu'en faisant preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui, le recourant aurait déjà pu faire valoir le motif invoqué à l'appui de sa demande de révision, à savoir le fait qu'il percevait une allocation pour impotent, en contestant par la voie ordinaire de la réclamation les factures annuelles relatives à la taxe d'exemption. Le refus de l'autorité intimée de procéder à la révision demandée doit dès lors être confirmé. f) Finalement, les conditions permettant une révision facilitée ne sont pas non plus remplies en l'espèce. Certes, le recourant indique que le Bureau de la taxe d'exemption était en mesure de savoir qu'il percevait une allocation pour impotent. Toutefois, ce seul élément ne suffit pas pour admettre que l'autorité de taxation a commis une erreur manifeste et essentielle. En particulier, le fait d'avoir procédé à la facturation de la taxe d'exemption sans avoir vérifié au préalable auprès de l'Office AI cantonal l'éventualité d'un droit à une rente pour impotent ne constitue pas une telle erreur.

L'admission de la demande en révision déposée par le recourant ne s'imposait en conséquence pas non plus sous l'angle de l'abus de droit. 4. a) Pour l'ensemble des motifs qui précèdent, le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée.

b) En vertu de l'art. 31 LTEO, si le recourant succombe, les frais de procédure devant la commission de recours sont, en règle générale, mis à sa charge; s'il n'est débouté que partiellement, les frais de la procédure sont réduits ou exceptionnellement remis (al. 2, première phrase). Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, Tarif JA, RSF 150.12; voir également art. 31 al. 2bis). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 10'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant qui succombe. Compte tenu de la valeur litigieuse et du travail requis, il se justifie de les arrêter à CHF 800.- et de les prélever sur l'avance effectuée. c) Vu l'issue de la procédure, il ne sera pas alloué de dépens (art. 137 CPJA).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 la Cour arrête:

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