

VD_OMNI FI.2009.0071 vom 22. Oktober 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-10-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0071

FR: VD_OMNI FI.2009.0071 du 22 octobre 2009

IT: VD_OMNI FI.2009.0071 del 22 ottobre 2009

Regeste

X. _____ c/Service de la sécurité civile et militaire, AFC Section de la taxe d'exemption | La taxe d'exemption de l'obligation de servir peut faire l'objet d'une révision, en faveur comme en défaveur du contribuable (consid. 3). Les conditions de la révision en faveur du fisc sont remplies en l'occurrence (consid. 4). Mode de calcul du supplément de la taxe, lorsque celui-ci est lié au versement d'une prestation de libre passage dans le domaine de la prévoyance professionnelle, à raison du passage au statut d'indépendant (consid. 5). Pas d'inégalité de traitement par rapport au cas où la prévoyance professionnelle est utilisée pour financer l'acquisition d'un logement (consid. 5d).

Erwägungen

E. 1

La matière est régie par la loi fédérale du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (LTEO; RS 661), ainsi que par l'ordonnance fédérale d'application, du 30 août 1995 (OTEO; RS 661.1).

E. 2

Il est pris acte du fait qu'au stade du recours, le recourant ne conteste plus le fait qu'une prestation de libre passage soit considérée comme un revenu entrant dans l'assiette de la taxe.

E. 3

Il se pose en premier lieu la question de savoir si le SSCM pouvait réviser sa décision du 2 décembre 2005, en défaveur du recourant. a) L'autorité de taxation prend toutes les mesures nécessaires pour déterminer l'assujettissement et les bases de calcul de la taxe (art. 26 al. 1 LTEO). L'assujetti doit renseigner en conscience l'autorité, à sa demande, sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de la taxe (art. 27 al. 1 LTEO). Pour le surplus, la LTEO ne contient pas de disposition relative à la révision des décisions de taxation entrées en force, domaine expressément dévolu au Conseil fédéral, selon l'art. 47 al. 1, in fine, LTEO. Sur la base de cette délégation, l'art. 40 al. 1 OTEO prévoit que l'autorité de taxation ou 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 d'être entendu (let. c). La révision est exclue si 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 (art. 40 al. 2 OTEO). La demande de révision doit être adressée par écrit à l'autorité qui a rendu la

décision, dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision; elle doit indiquer pour quel motif elle est présentée et si le délai utile est observé; pour le surplus, l'art. 21 al. 1, dernière phrase, OTEO, est applicable; ces délais sont aussi valables pour l'autorité de taxe (art. 41 OTEO). b) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Les textes clairs doivent être appliqués littéralement. Par texte clair, on entend celui dont les termes, selon leur acception courante, ne peuvent être compris raisonnablement que d'une manière déterminée et univoque. Quand le texte légal, considéré dans les mots, la syntaxe et l'ordonnance qu'il utilise, donne une réponse dénuée d'ambiguïté à la question posée, il est censé exprimer clairement la règle qu'il énonce; une interprétation est dès lors superflue (ATAF 2009/6 consid. 3.1). En revanche, si le texte de la norme n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il faut alors rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment les travaux préparatoires, le but et l'esprit de la règle, les valeurs sur lesquelles elle repose, ainsi que sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 135 II 78 consid. 2.2 p. 81, 195 consid. 6.2 p. 198/199, 243 consid. 4.1 p. 251; 135 V 153 consid. 4.1 p. 157/158, et les arrêts cités). Le juge s'appuiera sur la ratio legis, qu'il déterminera non pas d'après ses propres conceptions subjectives, mais à la lumière des intentions du législateur. Le but de l'interprétation est de rendre une décision juste d'un point de vue objectif, compte tenu de la structure normative, et doit aboutir à un résultat satisfaisant fondé sur la ratio legis. Si la prise en compte d'éléments historiques n'est pas déterminante pour l'interprétation, cette dernière doit néanmoins s'appuyer en principe sur la volonté du législateur et sur les jugements de valeur qui la sous-tendent de manière reconnaissable, tant il vrai que l'interprétation des normes légales selon leur finalité ne peut se justifier par elle-même, mais doit au contraire être déduite des intentions du législateur qu'il s'agit d'établir à l'aide des méthodes d'interprétation habituelles (ATF 135 III 20 consid. 4.4 p. 23, 112 consid. 3.3.2 p. 116; 135 V 50 consid. 5.1 p. 53; 129 III 656 consid. 4.1 p. 657/658). c) L'art. 40 OTEO ne prévoit pas expressément que la taxation puisse être révisée en faveur comme en défaveur du contribuable. La lecture de cette disposition laisse planer un doute à ce sujet. D'un côté, l'art. 40 OTEO, lorsqu'il évoque le requérant de la révision, se rapporte à la «personne touchée par la décision», soit le contribuable, ce qui pourrait laisser supposer que seul celui-ci peut demander la révision de la taxation – sous-entendu: toujours en sa faveur. D'un autre côté, le terme de «requérant» est neutre; il peut viser aussi bien le contribuable que le fisc. A cela s'ajoute que l'art. 41 OTEO in fine précise que les délais impartis pour demander la révision valent aussi pour l'«autorité de taxe», soit le fisc. Or, on ne voit pas pourquoi, comme le soutient le recourant, cette règle ne vaudrait que pour le cas où le fisc entreprend d'office de réviser la taxation en faveur du contribuable, mais pas en défaveur de celui-ci. Ainsi, même si son texte n'est pas absolument clair, l'art. 40 OTEO permet une révision de la décision de taxation en défaveur du contribuable. d) Le rappel d'impôts est la forme de la révision, en défaveur du contribuable, des décisions de taxation entrées en force, constitue le pendant de la révision en faveur du contribuable. Il s'agit, en d'autres termes, de procéder à une taxation supplémentaire qui n'a pas eu lieu – à tort. Elle doit être admise de manière générale. Sous l'empire de l'arrêté sur l'impôt fédéral direct et de la législation fiscale cantonale, il avait déjà été reconnu que les motifs de révision d'une décision de taxation entrée en force, déduits directement de l'art. 4 aCst, valaient de manière générale, en faveur du contribuable comme du fisc, indépendamment d'une base légale expresse (ATF 78 I 196 consid. 1 p. 201; 87 I 172 consid. 3 p. 179; ATF du 5 mai

1978, reproduit in: Archives 48 p. 188ss, consid. 3a p. 191/192). Dès lors que la révision des décisions administratives (y compris fiscales) entrées en force découle des principes constitutionnels de la légalité et de l'égalité de traitement (au détriment du principe de la sécurité du droit), l'exigence d'une base légale formelle est superflue. Il n'y a dès lors pas lieu de se départir de la jurisprudence fédérale qui vient d'être rappelée, malgré les critiques qui lui adresse un courant de doctrine dont se prévaut le recourant (cf. Ernst Käzigi/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, IIIème partie, 2ème éd., Bâle, 1992, N.28-30 ad art. 126 AIFD, p. 364-367). e) Au demeurant, même s'il fallait donner au principe de la légalité la portée que lui donne le recourant, il serait respecté. L'art. 47 al. 1 LTEO prévoit le principe de la révision; il laisse Conseil fédéral le soin d'en régler le détail: il ne s'agit pas là d'une délégation prohibée au sens que lui donne la jurisprudence (ATF 134 I 322 consid. 2.2 p. 326, et les arrêts cités). Ainsi, contrairement à ce que soutient le recourant, il n'est pas nécessaire que la LTEO contienne une disposition équivalente à l'art. 151 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), pour que le rappel d'impôt soit possible dans le domaine de la taxe d'exemption de l'obligation de servir. En particulier, on ne voit pas en quoi la délégation de l'art. 47 al. 1 LTEO ne couvrirait que la révision en faveur du contribuable, et non du fisc. La décision attaquée n'est dès lors pas viciée dans son principe.

E. 4

Le SSCM a vu dans la prestation de libre passage touchée par le recourant un fait nouveau au sens de l'art. 40 al. 1 let. a OTEO, justifiant la révision de sa décision de taxation du 2 décembre 2005. Le recourant conteste cette appréciation. a) Les motifs de révision de l'art. 40 OTEO correspondent à ceux de la révision des décisions administratives en général (cf. art. 66 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative – PA; RS 172.021; art. 123 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral – LTF; RS 173.110; art. 100 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36), ainsi qu'à ceux de la révision des décisions de taxation (art. 51 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – LHID; RS 642.14; art. 147 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct – LIFD; RS 642.11; art. 201 LI). L'art. 40 OTEO s'interprète conformément à ces dispositions. b) Les faits nouveaux ne sont pas ceux qui surviennent après la décision révisée; il s'agit uniquement de ceux qui se sont produits jusqu'au moment où, dans la procédure principale, des allégations de fait étaient encore recevables, mais n'étaient pas encore connus du requérant malgré toute sa diligence et n'ont été découverts que postérieurement au prononcé de la décision révisée; ces faits doivent, de surcroît, être importants (ou pertinents), c'est-à-dire propres à influencer sur l'issue de la contestation (ATF 134 III 669 consid. 3.1; 121 IV 317 consid. 2 p. 322/323; 108 IV 170 consid. 1 p. 171/172; FI.2007.0034 du 19 mai 2008, consid. 2c, et les arrêts cités). aa) Dans sa décision de taxation du 2 décembre 2005, le SSCM n'a pas tenu compte, pour le calcul de la taxe, du revenu lié au versement, à fin 2003, de la prestation de libre passage en faveur du recourant. S'agissant d'un fait antérieur à la décision de taxation, mais que l'autorité n'a pas pris en compte, il est nouveau au sens de la jurisprudence qui vient d'être rappelée. bb) Parmi les autorités et services tenus de communiquer les informations utiles aux autorités chargées de l'application de la LTEO figurent les autorités fiscales de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes (art. 24 al. 1 let. c LTEO). Aux termes de l'art. 26 LTEO, l'autorité de taxation prend toutes les mesures nécessaires pour déterminer l'assujettissement et les bases de calcul de la taxe (al. 1); si, pour l'année

d'assujettissement, l'assujetti doit acquitter l'impôt fédéral direct sur le revenu total, la taxe est fixée d'après les bases déterminantes pour cet impôt (al. 2); la taxe des autres assujettis est fixée d'après les bases déterminantes pour les impôts cantonaux (al. 3). Le recourant soutient que le SSCM connaissait (ou devait connaître) l'existence du versement de la prestation de libre passage au moment où il a statué, le 2 décembre 2005. L'Office d'impôt a procédé à la taxation de la prestation de libre passage, selon l'art. 49 LI, le 2 avril 2004, soit quelques mois après le versement de celle-ci. Ce même Office a notifié au recourant sa décision de taxation définitive, pour l'impôt fédéral direct, ainsi que l'impôt cantonal et communal, afférent à la période 2003, le 28 février 2005. Ce n'est que le 16 mars 2009, soit près de cinq ans après l'Office d'impôt, que le SSCM a pris en compte le versement de la prestation de libre passage pour rectifier la décision du 2 décembre 2005. Dans le dossier produit par l'autorité intimée se trouve une copie du courrier électronique adressé le 4 novembre 2008 par le SSCM à l'Office d'impôt, auquel était joint un tableau (Excel) comportant une liste de contribuables ayant bénéficié de prestations en capital, avec l'invitation à compléter les données qui s'y trouvaient. S'appuyant sur une nouvelle pièce produite le 18 septembre 2009, le SSCM met en exergue le fait qu'il a reçu de l'Office d'impôt, le 17 février 2009, des renseignements concernant un tiers (désigné par ses initiales S.H). Or, le nom de celui-ci figurait sur la même liste du tableau Excel du 4 novembre 2008. Le SSCM en déduit qu'il a reçu de l'Office d'impôt les indications réclamées à la même époque, soit en février 2009. Bien que la pièce produite le 18 septembre 2009 ne soit pas absolument probante, elle est toutefois suffisamment fiable pour admettre que c'est sur la base des renseignements fournis en février 2009 que le SSCM a procédé à la révision de la décision du 2 décembre 2005. Même si la longueur de ce délai peut susciter la perplexité, notamment à raison du fait que la taxe due pour 2003 était prescrite au 31 décembre 2008, conformément à l'art. 38 al. 1 LTEO, il n'y a aucune raison objective de douter que le SSCM n'a eu connaissance du fait justifiant la révision que tardivement. Pour le surplus, hormis des conjectures, rien ne permet de dire que le SSCM disposait de renseignements antérieurs à ce propos, ou qu'il aurait dû en avoir connaissance de lui-même. En effet, dans le système de la LTEO, ce sont les autorités mentionnées à l'art. 24 LTEO qui informent l'autorité de taxation, qui ne détient par elle-même d'aucun pouvoir d'investigation propre. On ne saurait dès lors dire que l'art. 40 al. 2 OTEO fait obstacle à la révision. cc) La demande de révision doit être déposée dans les 90 jours suivant la découverte du motif de révision (art. 41 LTEO). Ce délai, usuel (art. 67 al. 1 PA, 124 al. 1 let. d LTF, 101 al. 1 LPA-VD, 148 LIFD, 51 al. 3 LHID, 204 LI), a pour but d'assurer que la révision ne tarde trop, au regard des exigences de la sécurité du droit; il vaut aussi pour l'autorité de taxation (art. 41 LTEO). Selon le recourant, le délai de 90 jours fixé à l'art. 41 LTEO était dépassé au moment où le SSCM a, le 16 avril 2009, révisé la décision de taxation du 2 décembre 2005. Comme on l'a vu (cf. consid. 4b/bb ci-dessus), il existe suffisamment d'éléments pour admettre que le SSCM a reçu en février 2009 les renseignements nécessaires pour ouvrir la procédure de révision. Quand bien même la lenteur de l'Office d'impôt à répondre à la demande du 4 novembre 2008 prête le flanc à la critique, les allégués du recourant à ce propos ne reposent sur aucun élément objectif. c) En conclusion, le SSCM n'a pas violé la loi en procédant à la révision de la décision du 2 décembre 2005, comme il l'a fait.

E. 5

Dans une argumentation subsidiaire, le recourant conteste le calcul du supplément de taxe mise à sa charge selon la décision attaquée. a) La taxe est perçue, selon la législation sur

l'impôt fédéral direct, sur le revenu net total que l'assujetti réalise en Suisse et à l'étranger (art. 11 LTEO). Si, pour toute l'année d'assujettissement, l'assujetti doit acquitter l'impôt fédéral direct sur le revenu total, la taxe est fixée d'après les bases déterminantes pour cet impôt (art. 26 al. 2 LTEO). Les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou la renonciation à celle-ci, ou lors de la renonciation à celle-ci, ou lors de la renonciation à l'exercice d'un droit, sont soumis à la taxe même si, en vertu de l'art. 47 LIFD, ils ont été frappés d'un impôt annuel spécial durant l'année où ils ont été réalisés (art. 10 OTEO). b) Aux termes de l'art. 2 al. 1 de la loi fédérale du 17 décembre 1993 sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle, vieillesse, survivants et invalidité (LFLP; RS 831.42), si l'assuré quitte l'institution de prévoyance avant la survenance d'un cas de prévoyance (cas de libre passage), il a droit à une prestation de sortie. Il peut en exiger le paiement en espèces lorsqu'il s'établit à son compte et qu'il n'est plus soumis à la prévoyance professionnelle obligatoire (art. 5 al. 1 let. b LFLP). La LIFD, à laquelle renvoie l'art. 26 al. 2 LTEO, définit à son art. 22 le revenu imposable, en y incluant notamment ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle (al. 1). En fait partie la prestation de sortie au sens de l'art. 5 LFLP, lorsque l'assuré qui devient indépendant n'est plus assujetti au régime du 2^{ème} pilier (Commentaire romand LIFD, Gladys Laffely Maillard, art. 22 LIFD, N. 10, 16). Cette prestation est soumise à la taxe d'exemption (art. 10 OTEO). Elle entre dans le revenu net total du contribuable, qui constitue l'assiette de la taxe (art. 11 LTEO). c) Le recourant ne conteste plus que la prestation de libre passage qu'il a touchée constitue un revenu soumis à l'impôt fédéral direct, selon ce qui vient d'être dit. Il se prévaut toutefois de l'art. 38 LIFD, à teneur duquel les prestations en capital provenant de la prévoyance selon l'art. 22 LIFD, sont imposés séparément et soumises en tout cas à un impôt annuel entier (al. 1), celui-ci étant calculé sur la base de taux représentant un cinquième des barèmes fixés à l'art. 36 LIFD (al. 2). De même, il ne remet plus en question le fait que cette prestation soit soumise à la taxe. Il considère en revanche que le montant soit fixé en tenant compte du taux réduit de 1/5^{ème} que prévoit l'art. 36 al. 2 LIFD. L'art. 11 LTEO se réfère au revenu net total. Il s'agit là d'une notion claire, qui n'a pas besoin d'être interprétée. En outre, même si la taxe d'exemption est calculée en fonction des bases déterminantes pour l'impôt fédéral direct (art. 26 al. 2 LTEO), cela ne signifie pas que la taxe d'exemption doit suivre toutes les règles qui gouvernent l'application de l'impôt fédéral direct, s'agissant notamment des barèmes, dès lors que la LTEO contient des prescriptions spéciales quant au calcul de la taxe (art. 13-21 LTEO). La seule référence aux bases déterminantes de la LIFD que fait l'art. 26 al. 2 LTEO n'implique pas que l'assiette de la taxe soit la même que celle de l'impôt fédéral direct (arrêt FI.2009.0053 du 7 décembre 1999, avec de nombreuses références). Le Tribunal n'a pas de raison de se départir de cette jurisprudence en l'espèce, de sorte que le taux réduit de 1/5^{ème}, prévu à l'art. 38 al. 2 LIFD pour les prestations en capital au sens de l'art. 22 LIFD, ne s'applique pas dans le domaine de la LTEO. d) Le recourant estime qu'il devrait bénéficier des règles fixées dans la Circulaire (n°97/2) édictée le 2 juillet 1997 par l'AFC au sujet du traitement, sous l'angle de l'art. 11 LTEO, des versements anticipés de la prévoyance vieillesse destinés à l'acquisition de la propriété du logement (la Circulaire). Celle-ci donne aux autorités cantonales chargées de la perception de la taxe d'exemption de ne soumettre que pour 1/5^{ème} du montant versé le montant de versements anticipés de vieillesse provenant d'institutions de prévoyance, lorsque ce montant est destiné à l'acquisition et à la construction d'un logement principal, à l'acquisition de participation à la propriété du logement, ainsi qu'au remboursement d'un prêt hypothécaire (ch. 1). L'AFC et le SSCM estiment que ce taux réduit ne s'applique pas

lorsque, comme en l'espèce, la prestation de libre passage n'est pas affectée à l'acquisition du logement, mais entre dans le revenu de l'assuré selon l'art. 5 al. 1 let. b LFLP. Le recourant se plaint à cet égard d'une inégalité de traitement. aa) Il y a inégalité de traitement au sens de l'art. 8 al. 1 Cst. lorsque, sans motifs sérieux, deux décisions soumettent deux situations de fait semblables à des règles juridiques différentes; les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (ATF 135 II 78 consid. 2.4 p. 83/84; 134 I 23 consid. 9.1 p. 42/43, 257 consid. 3.1 p. 260/261, et les arrêts cités). bb) Le législateur fédéral a adopté toute une panoplie de mesures, notamment sur le plan fiscal, pour favoriser l'accession à la propriété privée du logement, élevée au rang d'objectif constitutionnel (art. 108 al. 1 Cst.). Dans le domaine de la prévoyance professionnelle, le législateur a prévu que les assurés peuvent, à certaines conditions et dans une mesure déterminée, obtenir le versement anticipé de prestations en vue de l'acquisition d'un logement pour leurs propres besoins (art. 30a-30g de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité – LPP; RS 831.40). Le Conseil fédéral a édicté une ordonnance spéciale à cet effet (ordonnance du 3 octobre 1994 sur l'encouragement à la propriété du logement au moyen de la prévoyance professionnelle – OEPL; RS 831.411). Le recourant a touché une prestation en espèces de l'institution de prévoyance uniquement parce que, accédant au statut d'indépendant, il ne relevait plus de la prévoyance professionnelle obligatoire. Ce versement, effectué conformément à l'art. 5 al. 1 let. b LFLP, n'avait aucun rapport avec l'acquisition d'un logement. Même si dans le cadre de l'imposition spéciale au titre de l'impôt fédéral direct, au sens de l'art. 38 LIFD, il a pu bénéficier du taux réduit que prévoit l'al. 2 de cette disposition, il n'est pas en droit de revendiquer le même avantage dans le domaine régi par la LTEO. Que la Circulaire ait pour effet de ne favoriser, sous l'angle de l'art. 11 LTEO, que les bénéficiaires de prestations anticipées affectées à l'acquisition du logement principal, se justifie au regard de l'objectif constitutionnel ancré à l'art. 108 al. 1 Cst. Cette différence de traitement est admissible aussi parce que celui qui utilise de manière anticipée une part de son avoir de prévoyance pour financer l'achat de sa résidence principale, ne bénéficie pas directement d'un revenu, puisque la prestation anticipée est transférée directement au vendeur du bien immobilier, à l'entrepreneur, au prêteur ou aux bénéficiaires de participations à l'acquisition d'un logement (art.

E. 6

Le recours doit ainsi être rejeté, et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant; il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 49 et 55 LPA-VD).

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