

VD_OMNI FI.2020.0100 vom 18. Dezember 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-12-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0100

FR: VD_OMNI FI.2020.0100 du 18 décembre 2020

IT: VD_OMNI FI.2020.0100 del 18 dicembre 2020

Regeste

A. _____/Service de la sécurité civile et militaire | Le recourant, atteint dans sa santé depuis l'enfance, a été mis au bénéfice d'une rente entière de l'assurance-invalidité dès le 1er janvier 2012 par décisions de l'Office AI d'avril 2018. Le SSCM a alors rendu le 17 avril 2018 une décision de révision d'office, par laquelle il a exonéré le recourant de la taxe d'exemption de l'obligation de servir à compter de 2012. Le recourant n'a pas contesté cette décision, qui est entrée en force. Les motifs dont il se prévaut dans le cadre de la présente procédure pour demander une modification des taxes relatives aux années 2009 à 2011 auraient pu être invoqués au cours d'une procédure ordinaire, voire, le cas échéant, au plus tard, dans un délai de 90 jours (cf. art. 41 OTEO) à compter de la notification de la décision de l'AI du 10 avril 2018, si le recourant entendait se prévaloir de ce moyen afin d'obtenir la révision des décisions de taxation des années 2009 à 2011 (consid. 4, let. e). Rappel que le Tribunal fédéral a exclu la "révision facilitée".

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours prévu par la loi, le recours du 4 septembre 2020 est intervenu en temps utile (art. 31 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir [LTEO; RS 661]). Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36).

E. 2

Le litige porte sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir pour les années 2009, 2010 et 2011, singulièrement sur la révision de ces décisions, motif pris de l'existence d'un handicap remontant à l'enfance chez le recourant.

E. 3

Il est établi que les trois décisions contestées par le recourant, relatives aux années 2009, 2010 et 2011, sont entrées en force. Il ressort par ailleurs du dossier que l'autorité intimée, par une nouvelle décision du 17 avril 2018, l'a exonéré de la taxe d'exemption de l'obligation de servir en raison d'un handicap dès l'année d'assujettissement 2012. C'est lorsque l'autorité intimée a reçu copie des décisions rendues par l'OAI, mettant l'intéressé au bénéfice d'une rente AI avec effet rétroactif au 1er janvier 2012, qu'elle l'a exempté de la taxe à compter de l'année 2012. La décision du 17 avril 2018 est également entrée en force. Le recourant estime que dans la mesure où son handicap existe depuis l'enfance, il n'aurait jamais dû être assujéti à la taxe. L'autorité intimée quant à elle admet dans sa décision du 1er septembre 2020 que le recourant remplissait lors des décisions de taxation antérieure à 2012 la condition d'exonération de la taxe consacrée à l'art. 4 al. 1 let. a ter LTEO (selon

lequel est exonéré de la taxe quiconque, au cours de l'année d'assujettissement, est considéré comme inapte au service en raison d'un handicap majeur et qui n'est pas au bénéfice d'une allocation pour impotent, mais remplit cependant une des deux exigences minimales pour l'octroi d'une telle allocation). Elle estime cependant que le curateur du recourant en cette période (soit antérieurement à 2012) aurait dû faire valoir cet argument par réclamation s'il avait fait preuve de la diligence requise; les faits invoqués ne pouvaient dès lors être considérés comme nouveaux et fonder une révision au sens de l'art. 40 al. 1 de l'ordonnance fédérale du 30 août 1995 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (OTEO; RS 661.1).

E. 4

a) Aux termes de l'art. 59 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire. La loi prévoit un service civil de remplacement (al. 1). Tout homme de nationalité suisse qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement s'acquitte d'une taxe; celle-ci est perçue par la Confédération et fixée et levée par les cantons (al. 3). Ce principe est rappelé à l'art. 1 LTEO, selon lequel les citoyens suisses qui n'accomplissent pas ou n'accomplissent qu'en partie leurs obligations de servir sous forme de service personnel (service militaire ou service civil) doivent fournir une compensation pécuniaire. L'objectif poursuivi par la taxe n'est pas de sanctionner un comportement, mais d'astreindre celui qui n'accomplit pas ses obligations militaires à une contribution publique de remplacement (ATF 121 II 166 consid. 4). De la sorte, on entend également procéder à une certaine compensation de l'inégalité de traitement entre les hommes astreints au service militaire et ceux qui en sont libérés. Il est dans ce cadre aussi question d'établir une égalité de sacrifices (cf. Message concernant la révision de la loi sur la taxe d'exemption du service militaire, du 12 mai 1993, in FF 1993 II 708, p. 712 s. ch. 122 et 123.1). b) La taxe est perçue selon les principes de 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). c) Les conditions d'exonération de la taxe d'exemption sont définies de manière exhaustive aux art. 4 et 4a LTEO. Selon l'art. 4 al. 1 LTEO, seules des conditions liées à l'état physique et mental de l'assujetti (let. a à a ter), aux obligations de celui-ci (let. c), à son âge (let. d, abrogée depuis le 1^{er} janvier 2011) ou encore à son statut (let. e) au cours de l'année d'assujettissement permettent de requérir cette exonération; on ajoutera que peut également bénéficier de ce régime exceptionnel l'assujetti auquel le service militaire a porté atteinte à la santé (let. b). Ces conditions doivent être interprétées de façon restrictive (Peter R. Walti, *Der schweizerische Militärpflichtersatz*, Zürich 1979, p. 85; voir ég. CDAP FI.2015.0122 du 13 novembre 2015 consid. 3c; FI.2014.0137 du 3 juillet 2015 et FI.2012.0020 du 13 juillet 2012). d) L'art. 47 al. 1 LTEO confie, entre autres, au Conseil fédéral la compétence 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 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur

l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 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 (cf. ATF 122 II 17 consid. 3 p. 18 s. et la jurisprudence citée; arrêt 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, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, n° 15 ad art. 147 LIFD). La jurisprudence souligne du reste qu'il faut se montrer strict dans l'obligation de diligence imposée au requérant (cf. 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 2C_564/2008 précité consid. 5; Casanova/Dubey, op. cit., n° 15 ad art. 147 LIFD). 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 (cf. arrêts 2C_941/2015 précité consid. 6.3; 2C_564/2008 précité consid. 5 et les références citées). Même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible (cf. arrêts TF 2C_47/2016 du 22 août 2016 consid. 3.4; 2C_581/2011 du 27 mars 2012 consid. 3.1). La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard (arrêts TF 2C_47/2016 du 22 août 2016 consid. 3.4; 2C_917/2015 du 29 octobre 2015 consid. 2.1; 2F_12/2014 du 12 février 2015 consid. 3.1). Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire (arrêt TF 2C_581/2011 du 27 mars 2012 consid. 3.2). Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire (arrêt TF 2C_47/2016 du 22 août 2016 consid. 3.2 et les références citées). Selon l'art. 41 OTEO, la demande en révision prévue à l'art. 40 al. 1 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; au surplus, l'art. 21 al. 1, dernière phrase (selon lequel les requêtes qui ne satisfont pas à ces exigences seront retournées à l'expéditeur auquel il sera imparti un bref délai pour les amender), est applicable. Ces délais sont aussi valables pour les autorités de la taxe. e) En l'occurrence, il est établi et non contesté que le recourant est atteint dans sa santé depuis l'enfance. Il résulte en outre du dossier de l'autorité intimée que cette dernière a reçu en copie, le 17 janvier 2018, la demande de calcul de la prestation en espèces adressée à la Caisse cantonale AVS 022 par l'OAI. Or, il en ressort que le recourant a présenté une invalidité précoce, avec un degré d'invalidité de 92% à compter du 1^{er} avril 2006. Ainsi, si le recourant a certes commencé à percevoir des prestations de l'AI dès le 1^{er} janvier 2012, et non pas à compter du 1^{er} avril 2006, c'est en raison du dépôt tardif de sa demande (cf. art. 29 al. 1 de la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité [LAI; RS 831.20], selon lequel le droit à la rente prend naissance au plus tôt à l'échéance d'une période de six mois à compter de la date à laquelle l'assuré a fait valoir son droit aux prestations), mais non pas car son atteinte serait apparue seulement à compter de l'année 2012. Dès lors, dans la mesure où l'autorité intimée admet dans la décision attaquée que le recourant remplit, pour la période antérieure à 2012, la condition d'exonération de la taxe prévue à l'art. 4 al. 1

let. a ter LTEO, et qu'elle détenait, lorsqu'elle a rendu la décision du 17 avril 2018, tous les éléments pertinents pour, non seulement, exonérer le recourant de la taxe d'exemption de l'obligation de servir dès l'année d'assujettissement 2012, mais également pour les années 2009 à 2011, il fait peu de doute qu'une réclamation contre la décision de révision d'office du 17 avril 2018 aurait été admise et aurait conduit à l'exonération de la taxe d'exemption de l'obligation de servir également pour les années 2009 à 2011. Toutefois, la décision d'avril 2018 n'a pas été contestée. Ce n'est que le 5 décembre 2018 que le curateur du recourant s'est adressé à l'autorité intimée, afin de demander l'annulation de ses poursuites compte tenu de sa situation financière, et qu'il a, le 25 février 2019, fait état de la situation de handicap de son pupille, existant depuis son plus jeune âge. Dans la mesure où il avait connaissance de la décision rendue par l'AI au plus tard le 10 avril 2018, s'il entendait faire valoir ce moyen afin d'obtenir la révision des décisions de taxation des années 2009 à 2011, il aurait dû déposer cette demande au plus tard dans les 90 jours, conformément à l'art. 41 OTEO. Les motifs dont se prévaut le recourant pour demander une modification des taxes relatives aux années 2009 à 2011 auraient donc pu et dû être invoqués au cours d'une procédure ordinaire, voire, au plus tard, dans le délai de 90 jours de l'art. 41 OTEO, qui a couru dès la notification de la décision de l'AI du 10 avril 2018. Certes, une partie de la doctrine a postulé en faveur d'une "révision facilitée" lorsqu'une décision administrative est entachée d'une erreur essentielle et manifeste de l'autorité fiscale. Dans un tel cas, la correction serait admise même en l'absence d'un motif classique de révision et il importerait peu 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 de taxation commettrait 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 (Casanova/Dubey, op. cit., n. 13 et 16 ad art. 147 LIFD, et les références citées). Cet avis a été suivi par certains tribunaux cantonaux (cf. entre autres arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois du 12 janvier 2015 dans les causes 607 2013-33 et 34 consid. 5 et les références citées, qui considère qu'une erreur qui majore la charge fiscale des recourants de près de 24.76% peut être qualifiée d'essentielle). Le Tribunal fédéral, dans l'intérêt de la sécurité du droit, a toutefois clairement exclu ce type de révision. Cette jurisprudence vaut tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt cantonal et communal (cf. TF 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5 et 6.1; 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.2; 2A.710/2006 du 23 mai 2007 consid. 3.3, in: StE 2007 B 97.11 no 23, ainsi que les références citées; cf. aussi ATF 142 II 433 consid. 3.1 utilisant le terme de *numerus clausus* de motifs prévus par les lois fiscales permettant de revenir sur des décisions entrées en force). Suivant la jurisprudence du Tribunal fédéral, le Tribunal de céans n'entre pas en matière sur ce type de révision (cf. CDAP FI.2019.0086 du 26 juin 2020 consid. 4d; FI.2018.0216 du 9 mai 2019 consid. 4a; FI.2016.0100 du 11 avril 2017 consid. 5a; FI.2016.0087 du 23 août 2016 consid. 3a). Dans ces conditions, il n'y a pas lieu d'examiner le cas d'espèce sous l'angle d'une révision facilitée. Il n'est ainsi pas possible, sous l'empire de la LIFD, de déroger aux principes régissant la révision, même si le résultat de leur application – comme en l'occurrence – heurte le sentiment de l'équité (puisque le SSCM aurait dû exonérer le recourant également pour les années antérieures à 2012). Un tel raisonnement reviendrait en effet à déroger à la règle du *numerus clausus* des motifs légaux qui permettent de revenir sur une décision entrée en force (arrêts TF 2C_212/2016 du 6 septembre 2016 consid. 5.3; 2C_322/2015 du 4 avril 2016 consid. 3.4; 2C_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 3.2, in Archives 84 p. 251;

2C_200/2014 du 4 juin 2015 consid. 2.4.1, in RF 70/2015 p. 711 et Archives 84 p. 250).

E. 5

Cela étant, il ressort tant de l'argumentation que des éléments produits par le curateur du recourant, que ce dernier sollicite, au moins implicitement, la remise des taxes d'exemption de servir de son pupille pour les années 2009 à 2011. Au vu des pièces au dossier, l'indigence de l'intéressé semble établie. Dans la mesure cependant où la décision attaquée ne traite pas de la question de la remise des taxes d'exemption de servir pour les années litigieuses, le dossier sera retourné à l'autorité intimée afin qu'elle examine si les conditions d'une remise sont remplies, comme le revendique le recourant, puis rende une décision à ce sujet.

E. 6

Il s'ensuit que la décision attaquée doit être confirmée, et le recours rejeté. Vu la situation financière du recourant, l'arrêt sera rendu sans frais (art. 50, 91 et 99 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens.

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