

VD_OMNI FI.2023.0145 vom 20. Januar 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-01-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0145

FR: VD_OMNI FI.2023.0145 du 20 janvier 2025

IT: VD_OMNI FI.2023.0145 del 20 gennaio 2025

Regeste

A. _____/Service de la sécurité civile et militaire, AFC Section taxe d'exemption de |
Recourant naturalisé suisse en 2017 à l'âge de 27 ans, qui n'a pas été incorporé dans l'armée
du fait qu'il avait dépassé la limite d'âge (26 ans) pour accomplir l'école de recrues.
Inspecteur de police, il demande à être exonéré de la taxe d'exemption de l'obligation de
servir (TEO) en se plaignant d'inégalité de traitement par rapport aux autres policiers. La
différence de traitement s'explique par le fait qu'il s'est fait naturaliser à un âge où il ne
pouvait plus effectuer l'école de recrues. Pas de discrimination en raison de l'âge: rien
n'indique que le recourant n'aurait pas pu se faire naturaliser plus tôt; outre qu'elles
s'imposent à la Cour de céans (art. 190 Cst.), les dispositions qui fixent une limite d'âge
pour effectuer l'école de recrues poursuivent des buts légitimes. Par ailleurs, le fait que le
SSCM a révisé sa décision de taxation au vu du versement au recourant d'une prestation en
capital est conforme au droit; le SSCM n'a en particulier pas agi tardivement. Rejet du
recours.

Erwägungen

E. 1

a) Déposés dans le délai de trente jours de l'art. 31 al. 1 de la loi fédérale sur la taxe
d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 (LTEO, RS 661), les recours sont
intervenues en temps utile. Ils respectent au surplus les conditions des art. 30 al. 2 LTEO
(applicable par renvoi de l'art. 31 al. 1 LTEO) et 79 al. 1 de la loi vaudoise du 28 octobre
2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36; applicable par renvoi de l'art.
10 al. 1 de la loi vaudoise du 10 novembre 1998 d'application de la législation fédérale sur
la taxe d'exemption de l'obligation de servir [LVLTEO; BLV 658.51]). Il y a donc lieu
d'entrer en matière. b) Les recours dirigés contre les décisions sur réclamation du 12 octobre
2023 (TEO des années 2018, 2019 et 2020) et du 3 octobre 2024 (TEO de l'année 2022)
soulèvent les mêmes questions et sont traités ci-après aux considérants 3 et 4. Le recours
dirigé contre la décision du 5 décembre 2023 confirmant la révision de la TEO de l'année
2021 fait l'objet du considérant 5.

E. 2

Pour les assujettis visés à l'art. 2 al. 1 let. a, qui n'effectuent pas de service de protection
civile, l'assujettissement à la taxe commence l'année qui suit le recrutement. Il dure onze
ans. [...]" Dans l'ATF 150 I 144, le Tribunal fédéral a d'abord retenu qu'en matière de
prélèvement selon la LTEO, la taxe d'exemption de servir ne présente pas les
caractéristiques d'un état de fait durable. En effet, les éléments de base déterminants servant
de fondement à la taxe sont: l'incorporation (ou non) dans une formation de l'armée, la
soumission (ou non) à l'obligation de servir dans le service civil et l'accomplissement (ou
non) du service militaire ou civil pendant l'année d'exemption (cf. art. 2 al. 1 LTEO), puis,

selon l'art. 3 al. 1 LTEO, l'âge de la personne astreinte à la taxe pendant l'année d'assujettissement et enfin la date du début de l'assujettissement à la taxe selon les art. 3 al. 2, 3, 4 et 5 LTEO. A l'exception du début de l'obligation de remplacement consistant en le paiement d'une taxe, les autres éléments s'apparentent à des faits et des situations qui se produisent ou existent durant l'année d'assujettissement et qui sont limités dans le temps par celle-ci. La circonstance que les faits pertinents existent encore à la fin de l'année d'assujettissement n'est pas déterminante, pas plus que les faits qui ne se produisent qu'après la fin de celle-ci (consid. 7.1 p. 148). Le Tribunal fédéral a ensuite considéré que le fait de soumettre un citoyen né en 1988 et naturalisé suisse en 2017 à l'obligation de payer la TEO en 2019, en vertu de la nouvelle loi, ne constituait pas une application rétroactive de celle-ci. En effet, l'assujetti en question avait été soumis à la TEO pour l'année d'assujettissement 2019, sur la base des éléments de fait survenus cette année-là et en application de la législation entrée en vigueur le 1er janvier 2019. En particulier, l'élévation de la limite d'âge de 30 à 37 ans se rapportait à l'âge actuel de la personne concernée dans l'année considérée, de sorte qu'il n'y avait pas de rétroactivité à cet égard (consid. 7.2 p. 149). d) L'art. 4 LTEO régit l'exonération de la TEO. Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. c LTEO: " Est exonéré de la taxe quiconque, au cours de l'année d'assujettissement: [...] n'a pu accomplir son service militaire ou son service civil pour cause de participation aux séances de l'Assemblée fédérale, appartient au personnel militaire ou est exempté du service personnel conformément à la législation relative au service militaire ou au service civil; [...]". Pour ce qui est du service militaire, la let. c de l'art. 4 al. 1 LTEO renvoie à la loi fédérale du 3 février 1995 sur l'armée et l'administration militaire [LAAM; RS 510.10]). Intitulé "Personnes exerçant des activités indispensables; exemption du service", l'art. 18 LAAM dispose ce qui suit dans sa teneur en vigueur du 1er janvier 2018 au 31 décembre 2022: " 1 Sont exemptés du service militaire tant qu'ils exercent leur fonction ou leur activité: [...] f. les membres professionnels des services de police organisés qui ne sont pas indispensables à l'armée pour l'accomplissement de ses tâches de police; [...]"

E. 3

Les personnes qui exercent la charge de conseiller fédéral, de chancelier ou de vice-chancelier de la Confédération sont exemptées d'office; les autres personnes le sont sur demande. La demande est déposée en commun par la personne astreinte et son employeur ou le service auquel elle est subordonnée.

E. 4

Le Conseil fédéral règle les détails, notamment en ce qui concerne les institutions, les personnes et les activités, ainsi que la compétence de décider en la matière.

E. 5

Le recourant conteste la décision sur réclamation du 5 décembre 2023, par laquelle l'autorité intimée a confirmé sa décision de révision de la TEO 2021 du 17 novembre 2023. a) L'art. 47 al. 1 LTEO charge le Conseil fédéral d'édicter notamment les règles qui concernent la révision des décisions passées en force. Ces règles figurent aux art. 40 ss OTEO. aa) Aux termes de l'art. 40 al. 1 OTEO, l'autorité de taxation ou l'instance 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). 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 (art. 40 al. 2 OTEO). La notion de révision au sens de l'art. 40 OTEO s'entend de la révision en faveur comme en défaveur du contribuable, soit, dans ce dernier cas, du rappel d'impôt (CDAP FI.2009.0071 du 22 octobre 2009 consid. 3). Les motifs de révision de l'art. 40 OTEO 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 (TF 9C_479/2023 du 11 octobre 2023 consid. 2.1 et les réf.). Selon la jurisprudence relative à l'art. 151 LIFD, lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1; TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4). Il incombe au contribuable de démontrer que l'autorité de taxation aurait dû connaître l'élément nouveau qu'elle invoque à l'appui du rappel (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2ème éd., 2017, n°6 ad art. 153 LIFD; arrêt TF 2C_81 et 102/2022 du 25 novembre 2022 consid. 7.2). bb) 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 OTEO (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. Si la demande est recevable et fondée, l'autorité annule la décision et statue à nouveau (art. 42 OTEO). b) aa) En l'occurrence, la décision de taxation de la TEO 2021 du 15 novembre 2022 n'a pas été contestée et est entrée en force. Conformément à la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct (cf. not. TF 2C_766/2018 du 8 novembre 2018 consid. 5.2.2), le recourant ne peut dans ces conditions tirer parti de la procédure de rappel d'impôt (soit de révision en sa défaveur) pour revenir sur l'ensemble de la taxation; il ne peut s'en prendre qu'aux points faisant l'objet du rappel (révision). Partant, le litige porte uniquement sur l'imposition des prestations en capital d'un montant total de 82'788 fr., à l'exclusion du revenu de 89'700 fr. déjà taxé par décision du 15 novembre 2022, entrée en force. bb) Le recourant fait valoir que dans sa décision sur réclamation du 12 octobre 2023 (faisant l'objet du recours enregistré sous la référence FI.2023.0145), l'autorité intimée a relevé qu'il serait soumis au paiement de la TEO jusqu'à ce qu'il ait payé les 11 TEO, "soit jusqu'à l'année d'assujettissement 2026". Selon lui, il s'agissait là d'une "déclaration d'intention" contre laquelle il pouvait former recours, ce qu'il a fait par acte du 13 novembre 2023. Ledit recours étant assorti de l'effet suspensif, la taxation de la TEO pour l'année 2021 ne serait pas entrée en force et ne pouvait, partant, être révisée. Contraire au droit, la décision du 17 novembre 2023 devrait être annulée. En argumentant de la sorte, le recourant perd de vue que, à en juger par son dispositif (seul revêtu de l'autorité de chose décidée), la décision sur réclamation du 12 octobre 2023 portait seulement sur la TEO des années 2018, 2019 et 2020. Le fait que, dans sa motivation, la décision en question évoquait les années ultérieures, jusqu'en 2026, n'y change rien. Cela vaut d'autant plus que la TEO est

calculée sur la base du revenu net total imposable selon la législation sur l'impôt fédéral direct (art. 11 LTEO), revenu dont la taxation est soumise au principe de périodicité (cf. ATF 150 II 20 consid. 4.5 p. 25); la TEO est elle-même fixée annuellement (cf. art. 25 LTEO). La décision sur réclamation du 12 octobre 2023 et le recours interjeté le 13 novembre 2023 (concernant l'objet admissible de ce dernier, voir art. 79 al. 2 1ère phrase LPA-VD) ne portaient donc pas sur la TEO de l'année 2021, de sorte qu'ils n'empêchaient pas l'autorité intimée de réviser cette dernière dans son prononcé du 17 novembre 2023. Le recours est mal fondé à cet égard. cc) En relevant que la prestation en capital a fait l'objet d'une taxation (séparée) par l'Office d'impôt des districts de Lausanne et de l'Ouest lausannois en date du 26 janvier 2022, le recourant soutient que l'autorité intimée paraît avoir agi tardivement en révisant son prononcé le 17 novembre 2023. Il se prévaut de l'arrêt CDAP FI.2009.0061 du 12 mars 2010. Dans la décision attaquée, l'autorité intimée a indiqué que les prestations en capital lui étaient communiquées par l'Administration cantonale des impôts (ACI) par un autre canal que l'"interface" servant à la communication des revenus. En l'occurrence, l'ACI lui avait communiqué le versement des prestations en capital en question le 1^{er} novembre 2023, de sorte que la révision du 17 novembre 2023 était intervenue dans le délai de 90 jours de l'art. 41 OTEO. Dans l'affaire à la base de l'arrêt FI.2009.0061, il s'agissait d'une prestation en capital qui avait été imposée séparément le 5 avril 2005. Par décision du 15 février 2007, le SSCM avait fixé la TEO pour l'année 2005 sur la base du revenu du contribuable, à l'exclusion de la prestation en capital. Le 15 avril 2009, le SSCM avait rendu une décision de taxation "rectificative" de la TEO 2005, qui intégrait la prestation en capital. Auparavant, dans un courrier du 18 janvier 2008 adressé à l'ACI, le SSCM avait relevé que celle-ci lui communiquait depuis 2005 par le biais d'une "passerelle informatique" les éléments fiscaux utiles à la taxation de la TEO. Pour des raisons techniques, les prestations en capital ne figuraient jusque-là pas parmi ces informations, mais cela serait prochainement le cas. Il convenait toutefois de remédier au défaut de communication pour le passé, en transmettant les informations relatives aux prestations en capital depuis l'année 2003 pour les citoyens suisses de 20 à 42 ans et dès l'année 2004 pour les citoyens suisses de 20 à 30 ans. Le 31 mars 2008, l'ACI avait "répondu favorablement à la demande". Par courriel du 27 février 2009, l'Office d'impôt du district de Morges avait transmis au SSCM un tableau recensant les contribuables ayant perçu une prestation en capital entre 2003 et 2007, parmi lesquels figurait le recourant. Saisie d'un recours contre la décision sur réclamation par laquelle le SSCM avait confirmé la décision de révision du 15 avril 2009, la Cour de céans a considéré que, lorsqu'il avait taxé la TEO de l'année 2005, en février 2007, le SSCM n'ignorait pas que les données sur lesquelles il se fondait n'étaient "peut-être pas complètes" (consid. 3b), dans la mesure où elles ne comprenaient pas les prestations en capital. Elle a estimé que, dans ces conditions, le SSCM pouvait et devait connaître l'existence de la prestation en capital litigieuse, qui ne constituait dès lors pas un fait nouveau (faux novum) ouvrant la voie de la révision. Elle a, partant, admis le recours. L'arrêt précité a été rendu dans le contexte particulier où, entre 2003/2004 et 2008, les prestations en capital n'étaient pas communiquées par l'administration fiscale (ACI ou offices d'impôt de district) au SSCM. La Cour de céans a estimé en substance que le contribuable ne devait pas pâtir de ce défaut de communication entre autorités fiscales. Il en va différemment actuellement, puisque l'ACI communique au SSCM les prestations en capital versées, même si elle le fait par un autre canal que pour les revenus. On ne saurait par conséquent considérer, en l'espèce, que l'arrêt FI.2009.0061 fait obstacle à ce que les prestations en capital versées les 27 octobre 2021, 10 et 15 décembre

2021 (dates d'échéance selon la décision de taxation de l'Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois du 26 janvier 2022) pour un montant total de 82'788 fr. constituent un motif de révision. S'agissant de la communication entre l'ACI et l'autorité intimée, il y a lieu de relever également que ces entités administratives font partie de deux départements cantonaux différents (la première du Département des finances et de l'agriculture [DFA] et le second du Département de la jeunesse, de l'environnement et de la sécurité [DJES]), ce qui peut jouer un rôle du point de vue du partage des informations et de la question de savoir si une entité est censée connaître les informations détenues par l'autre. Par ailleurs, la Cour de céans n'a pas de raison de douter que l'ACI a communiqué à l'autorité intimée le versement des prestations en capital en cause le 1^{er} novembre 2023 et qu'ainsi le délai de 90 jours prévu par l'art. 41 OTEO a été respecté. Pour le reste, le recourant ne conteste pas le calcul de la TEO. La décision sur réclamation du 5 décembre 2023, qui confirme celle du 17 novembre 2023, peut ainsi être confirmée, le recours étant mal fondé.

E. 6

Au vu de ce qui précède, les recours doivent être rejetés et les décisions attaquées confirmées. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de justice (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario, 91 et 99 LPA-VD).

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