



4F 2006-41
4F 2006-42

Arrêt du 1^{er} février 2008

COUR FISCALE

Le Président

COMPOSITION

PARTIES

X., **recourante,**

contre

COMMUNE DE W., autorité intimée,

OBJET

Contributions publiques communales; calcul de la taxe d'exemption du service de défense contre l'incendie

Recours du 1^{er} décembre 2004 et du 5 janvier 2006 contre les décisions sur réclamation du 4 novembre 2004 et du 7 décembre 2005 relatives aux taxes d'exemption du service de défense contre l'incendie pour les années 2003 et 2004

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X. est mariée et domiciliée à W.

Le 30 septembre 2004, la Commune de W. a adressé à Z. pour l'année 2003 une facture de 684.50 francs relative à la "taxe non pompier" pour lui-même et son épouse X.

Par courrier du 5 octobre 2004, X. s'est adressée à l'Administration communale afin de recevoir le détail du calcul de cette taxe.

Dans sa réponse du 21 octobre 2004, le Conseil communal a précisé, tout en se référant au règlement applicable, que la taxe s'élevait à 6 % de l'impôt cantonal (au maximum 400 francs par personne) et que dans un couple marié, la moitié de la cote cantonale d'impôts était attribuée à chacun des deux conjoints pour le calcul de leur taxe personnelle.

Le 26 octobre 2004, X. a contesté la taxe facturée en relevant notamment qu'elle touchait un salaire cinq fois inférieur à celui de son mari et que le calcul opéré par la Commune violait l'égalité hommes-femmes.

Par courrier du 4 novembre 2004, le Conseil communal de W. a communiqué à X. sa décision de rejeter la réclamation déposée et de maintenir la facturation de la taxe d'exemption litigieuse. Il s'est référé au Règlement communal du service de défense contre l'incendie, sans autre explication.

B. Par acte du 1^{er} décembre 2004, X. a interjeté recours auprès du Préfet du Lac, conformément à l'indication des voies de droit reçue. Réitérant son grief d'inégalité de traitement entre hommes et femmes, elle a contesté le mode de calcul de la taxe.

Dans sa réponse déposée le 19 janvier 2005, le Conseil communal de W. a implicitement conclu au rejet du recours en se prévalant de l'application correcte de l'art. 6 al. 1 et 2 de l'avenant au Règlement du service du feu approuvé par l'Assemblée communale le 30 avril 1998.

C. Le 3 novembre 2005, la Commune de W. a adressé à Z. pour l'année 2004 une facture de 539.10 francs relative à la "taxe non pompier" pour lui-même et son épouse X..

Le 28 novembre 2005, X. a contesté la taxe facturée pour elle en concluant que celle-ci soit calculée uniquement sur son propre salaire, afin que l'égalité hommes-femmes soit respectée.

Par décision du 7 décembre 2005, le Conseil communal de W. a rejeté cette réclamation. Il s'est à nouveau référé au Règlement communal en la matière, sans se prononcer sur le grief soulevé, mais en indiquant la possibilité de déposer un recours auprès de la Préfecture du Lac.

D. Par acte du 5 janvier 2006, X. a interjeté recours auprès du Préfet du Lac. Réitérant son grief d'inégalité de traitement entre hommes et femmes, elle a une nouvelle fois contesté le mode de calcul de la taxe qui, dans la mesure où elle tient compte du revenu du mari, pénaliserait beaucoup de femmes ayant repris une activité lucrative après s'être consacrées à leur famille et dont le revenu est inférieur à celui de leur conjoint.

E. Par courrier du 20 février 2006, le Préfet du Lac a transmis les deux recours à la Cour fiscale du Tribunal administratif comme objets de sa compétence.

L'échange des écritures devant le Tribunal administratif a été limité à la procédure concernant la taxe 2004 (dossier 4F 06 41), celui concernant l'année 2003 (dossier 4F 06 42) ayant déjà été ordonné par le Préfet avant la transmission du dossier.

Dans sa réponse déposée le 6 janvier 2006, le Conseil communal de W. a implicitement conclu au rejet du recours en se prévalant de l'application correcte de l'art. 6 al. 1 et 2 de l'avenant au Règlement du service du feu approuvé par l'Assemblée communale le 30 avril 1998. Copie en a été transmise à la recourante à titre d'information.

F. Dès le 1^{er} janvier 2008, le Tribunal administratif du Canton de Fribourg a été intégré au Tribunal cantonal en tant que section administrative (voir loi du 14 novembre 2007 d'organisation du Tribunal cantonal: LOTC; RSF 131.1.1).

e n d r o i t

1. a) La perception de la taxe d'exemption du service de défense contre l'incendie (ci-après: la taxe d'exemption) se fonde sur les art. 45 al. 1 de la loi du 12 novembre 1964 sur la police du feu et la protection contre les éléments naturels (LPolfeu; RSF 731.0.1) et 21 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICO; RSF 632.1).

Selon l'art. 49a LPolfeu, les décisions prises en application de cette loi sont sujettes à recours conformément au code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Toutefois, en ce qui concerne la taxe d'exemption, l'art. 45 al. 3 LPolfeu prescrit que les dispositions de la LICO sont applicables. En application de l'art. 42 al. 1 et 2 LICO, la facture est ainsi susceptible d'une réclamation à l'autorité communale et la décision sur réclamation de l'autorité communale est sujette à recours directement au Tribunal cantonal (Tribunal administratif jusqu'au 31 décembre 2007). Quant à la procédure, elle est régie par les dispositions de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) relatives aux voies de droit et, pour le surplus, par le CPJA (voir art. 42 al. 3 LICO).

b) Les recours, déposés le 1^{er} décembre 2004 et le 5 janvier 2006 contre des décisions sur réclamation adressées respectivement, le 4 novembre 2004 et le 7 décembre 2005, l'ont été dans les délais et les formes prévus aux art. 150 al. 1 et 180 LICD et 30 ainsi que 79 ss CPJA. Le fait qu'ils ont, conformément à l'indication erronée des voies de droit reçue par la Commune, été déposés auprès d'une autorité incompétente, ne nuit pas à la recourante dans la mesure où il appartenait au Préfet de les transmettre d'office à l'autorité de recours prévue par la loi (cf. art. 28 al. 2 CPJA). Partant, ils sont recevables en la forme.

c) Selon l'art. 76 CPJA, a qualité pour recourir quiconque est atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (al. 1 let. a). Cette condition de recevabilité est réalisée - indépendamment de la charge globale du couple - étant donné que seule la taxe personnelle de la recourante est litigieuse et que la non-prise en compte du revenu de son époux aboutirait à une réduction de celle-ci.

d) En vertu des art. 100 al. 1 let. c CPJA et 186 LICD, la cause est de la compétence du Président de la Cour fiscale qui statue par prononcé présidentiel lorsque la valeur litigieuse ne dépasse pas 1'000 francs, comme en l'espèce.

e) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement des affaires devant le Tribunal administratif le recours concernant la taxe d'exemption 2003 (4F 06 42) et le recours concernant la taxe d'exemption 2004 (4F 06 41). Les deux taxations en cause portent en effet – hormis l'année concernée – sur le même objet et les deux recours, transmis ensemble au Tribunal administratif, soulèvent des questions juridiques identiques.

2. a) En vertu de l'art. 43 LPolfeu, les hommes et les femmes domiciliés sur le territoire de la commune peuvent, quelle que soit leur nationalité, être astreints à coopérer au service de défense contre l'incendie par leur incorporation dans le corps de sapeurs-pompiers (al. 1). Cette obligation peut être imposée à tout homme ou à toute femme ayant l'âge de 20 ans révolus et n'ayant pas atteint 52 ans, voire 60 ans en cas de nécessité (al. 2). L'art. 45 LPolfeu prévoit encore que les hommes et les femmes soumis à l'obligation de faire le service et qui ne sont pas incorporés dans le corps des sapeurs-pompiers peuvent être soumis au paiement d'une taxe annuelle d'exemption (al. 1); l'assiette et le montant de la taxe ainsi que les catégories de personnes qui peuvent en être exemptées sont déterminés par les communes (al. 2).

b) En application de la LPolfeu, l'assemblée communale de W. a adopté, le 29 janvier 1986, un Règlement organique du service de défense contre l'incendie (ci-après: le Règlement communal), partiellement modifié par un avenant du 30 avril 1998. S'agissant à tout le moins des dispositions applicables à la présente cause, ce règlement reprend en grande partie les termes du règlement-type édité par le Service des communes, en collaboration étroite avec l'Etablissement cantonal d'assurance des bâtiments (ECAB; texte du règlement-type disponible sur internet à l'adresse <http://www.admin.fr.ch/scom>).

A teneur de l'art. 5 al. 1 (en relation avec l'art. 1^{bis}) du Règlement communal, le service de défense contre l'incendie ou le paiement de la taxe d'exemption est obligatoire pour tout homme ou femme valide domicilié/e sur le territoire de la commune, quelle que soit sa nationalité, dès 20 ans révolus et jusqu'au 31 décembre de ses 45 ans.

S'agissant plus particulièrement de la taxe d'exemption, l'art. 6 du Règlement communal dispose qu'elle est due par les personnes non incorporées qui font partie des classes d'âge astreintes au service, qu'elle est fixée à 6 % de l'impôt cantonal mais au minimum 150 francs et au maximum 400 francs par personne (al. 1, dans sa teneur modifiée par l'avenant du 30 avril 1998) et que, dans le couple marié, la moitié de la cote d'impôts cantonale du couple est attribuée à chacun des deux conjoints pour le calcul de leur taxe personnelle (nouvel al. 2).

3. a) En l'espèce, la recourante conteste la prise en compte du revenu de son mari pour le calcul de sa propre taxe d'exemption. A son avis, le système légal aboutit à une pénalisation des conjoints ayant un revenu inférieur et à une inégalité entre hommes et femmes.

b) Une décision viole le droit à l'égalité ancré à l'art. 8 Cst. féd. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la

situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. Le législateur dispose toutefois d'une liberté importante dans les choix qu'il opère, notamment en matière de contributions publiques où un certain schématisme peut s'imposer (ATF 132 I 157 consid. 4; 131 I 1 consid. 4.2; 129 I 113 consid. 5.1; 125 I 1 consid. 2b/aa; Tribunal fédéral, arrêt 2C.153/2007 du 10 octobre 2007 consid. 3.1 et la jurisprudence citée).

En outre, une décision est arbitraire (art. 9 Cst. féd.) lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité, lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Le principe d'égalité (art. 8 Cst. féd.) et la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst. féd.) sont étroitement liés. L'inégalité de traitement apparaît comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (Tribunal fédéral, arrêt 2P.157/2006, 2P.297/2006 du 8 mars 2007 consid. 4.1; ATF 131 I 394, consid. 4.2 et références citées).

c) En l'espèce, force est de constater tout d'abord que le système légal consistant à calculer la taxe d'exemption - sous réserve du montant minimal et maximal prévu par personne - en fonction de la moitié de la cote d'impôts cantonale, peut créer une inégalité de traitement entre les couples mariés et les concubins. Selon les situations, c'est-à-dire les revenus respectifs des deux partenaires, la charge globale du couple (addition des deux taxes personnelles) peut évoluer en faveur des uns ou des autres comme le montrent quelques exemples:

	Taxation fiscale (part revenu propre) cote cantonale		Couple marié (moitié de la cote cantonale commune) 6%: min. 150.-- /max. 400.--		Concubins (cotes cantonales individuelles) 6%: min. 150.-- /max. 400.--	
			Contribution personnelle	Charge globale du couple	Contribution personnelle	Charge globale du couple
1)	A	2'000.--	150.--	300.--	150.--	300.--
	B	500.--	150.--		150.--	
2)	A	4'000.--	150.--	300.--	240.--	390.--
	B	500.--	150.--		150.--	
3)	A	6'000.--	270.--	540.--	360.--	540.--
	B	3'000.--	270.--		180.--	
4)	A	8'000.--	300.--	600.--	480.--	630.--
	B	2'000.--	300.--		150.--	
5)	A	12'000.--	400.--	800.--	400.--	640.--
	B	4'000.--	400.--		240.--	
6)	A	12'000.--	400.--	800.--	400.--	800.--
	B	12'000.--	400.--		400.--	

Pour un impôt proprement dit, un tel schématisme ne saurait à lui seul - notamment aussi au vu des montants relativement modiques en jeu - être considéré comme contraire à la constitution. Cela est d'autant plus vrai que l'égalité de traitement entre couples mariés et concubins doit certes être respectée dans le domaine des impôts (directs) sur le revenu et la fortune (cf. ATF 110 Ia 7 et 118 Ia 1), mais pas nécessairement pour les autres contributions publiques (cf. p. ex. RF 1992, 440 consid. 3b pour l'impôt d'objet sur les gains immobiliers et l'ATF 123 I 241 pour les impôts successoraux).

On ne saurait cependant perdre de vue la nature juridique particulière de la taxe d'exemption du service de défense contre l'incendie sans tomber dans l'arbitraire. En effet, bien que sa qualification juridique soit en partie controversée, il est majoritairement admis qu'il ne s'agit pas d'un impôt (d'affectation), mais d'une redevance de remplacement pour un service non accompli (cf. ADRIAN HUNGERBÜHLER, Grundsätze des Kausalabgabenrechts, Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung und Doktrin, ZBl 2003, p. 505 ff., 511; ROLF BENZ, Kopfsteuer und Feuerwehrrabgabe: Anachronismen im Lichte der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, zsis)-Newsletter 5-2007, chiffre 2.2, et les auteurs cités; ATF 123 I 56; LGVE 2003 II, 314; BLVGE 2001, 55). Or, le caractère personnel de la prestation en nature (obligation primaire) qui est remplacée par la contribution litigieuse exclut en principe la prise en compte d'autres revenus que ceux réalisés par la personne assujettie, notamment aussi pour les couples mariés. S'il apparaît certes comme équitable de tenir compte dans une certaine mesure de la capacité contributive de la personne assujettie (cf. BENZ, chiffre 3; HUNGERBÜHLER, p. 527), on ne peut justifier sans autre la prise en considération d'autres revenus ou la répartition à parts égales du revenu fiscal global d'un couple marié par le seul souci de mettre en œuvre un système facilement praticable ni même par un autre motif sérieux. La situation est tout à fait comparable à celle de la taxe d'exemption de l'obligation de servir, pour laquelle - bien qu'elle soit fixée en fonction de la taxation fiscale - seul le revenu réalisé par l'assujetti entre en ligne de compte (Art. 11 et 26 de la Loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir, LTEO, RS 661).

Au vu de ce qui précède, il y a donc lieu d'admettre les recours. Partant, les décisions attaquées doivent être annulées et les dossiers renvoyés à l'autorité intimée pour nouvelles décisions dans le sens des considérants.

4. La recourante obtenant gain de cause sur le principe, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice (art. 131 al. 1 et 133 CPJA).

401.105; 419.7