



4F 2007-116

Arrêt du 2 octobre 2008

COUR FISCALE

Le Président

PARTIES

X., recourante,

contre

COMMUNE DE Y., autorité intimée,

OBJET

Contributions publiques communales; assujettissement en cas de changement de domicile

Recours du 10 mai 2007 contre la décision sur réclamation du 7 mai 2007 relative à la taxe d'exemption du service de défense contre l'incendie pour l'année 2006

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X. est domiciliée à Z. depuis le 1^{er} juillet 2006.

Après avoir reçu le décompte de l'impôt communal 2006 de Y., la commune de son ancien domicile, elle s'est adressée à dite commune le 27 avril 2007 en ces termes:

"Après vérification, je constate qu'une erreur s'est produite dans l'imposition de la taxe pompier.

En effet, ayant quitté votre commune au 30 juin 2006, cette taxe doit être calculée au prorata soit fr. 125.-- au lieu de fr. 250.--, d'autant plus que la commune de Z. m'a facturé également une demi-taxe pompier pour 2006 soit fr. 50.-- au lieu de fr. 100.--, il en va de même pour l'impôt personnel.

Je présume qu'il s'agit d'un oubli de votre part, je vous laisse le soin de m'envoyer rapidement un décompte rectificatif(...)".

Par lettre du 7 mai 2006, la Commune de Y. (ci-après: la Commune) a rejeté la requête de X. au motif que son règlement communal en vigueur ne prévoyait pas de perception des taxes pro rata temporis. Aucune voie de droit ne figurait dans ce courrier.

B. X. a contesté la "facturation de la taxe pompier 2006" de la Commune par acte du 10 mai 2006 adressé au Préfet, lequel a transmis cette contestation au Tribunal administratif comme objet de sa compétence.

L'avance de frais fixée à 250 francs par ordonnance du 6 juin 2007 a été payée dans le délai fixé.

Dans ses observations du 9 juillet 2007, postées le 11 juillet 2007, la Commune a conclu au rejet du recours. Elle a relevé que le législateur n'avait pas voulu prévoir de perception pro rata temporis raison pour laquelle cette éventualité n'a pas été évoquée dans le règlement organique du service de défense contre l'incendie du 14 décembre 2005 dont une copie a été produite au dossier.

La recourante a déposé ses contre-observations le 28 juillet 2007 (sceau postal du 30 juillet 2007) en maintenant ses conclusions. Elle a produit un exemplaire des règlements organiques du service de défense contre l'incendie des communes de Y. et de B. prévoyant tous deux que les hommes et les femmes soumis à l'obligation de faire le service et qui ne sont pas incorporés paient une taxe d'exemption annuelle. Elle a précisé que la Commune de B. procède à une perception pro rata temporis comme bien d'autres communes.

Une copie de ces observations a été transmise pour information à la Commune le 2 août 2007.

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) Le recours, déposé le 10 mai 2007 contre la décision adressée le 7 mai 2007, l'a été dans les délais et les formes prévus aux art. 150 al. 1 et 180 LICD et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable en la forme.

c) 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.

2. a) L'art. 21 LICO dispose que les communes peuvent prélever une taxe annuelle d'exemption du service de sapeurs-pompiers, conformément à la loi sur la police du feu, et que cette taxe peut être perçue aussi longtemps que dure l'obligation du service personnel.

b) 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).

c) En application de la LPolfeu, l'assemblée communale de Y. a adopté, le 14 décembre 2005, un Règlement organique du service de défense contre l'incendie (ci-après: le Règlement communal), "approuvé par la Préfecture" le 25 janvier 2006. 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: http://admin.fr.ch/fr/data/doc/scom/defense_incendie_sans_convention_01-2006.doc à l'adresse <http://www.admin.fr.ch/scom>).

Selon l'art. 5 al. 1 du Règlement communal, le service de défense contre l'incendie est obligatoire pour toute personne valide domiciliée sur le territoire de la commune, quelle que soit sa nationalité, dès 20 ans révolus jusqu'au 31 décembre de ses 40 ans. Le Conseil communal fixe la limite d'âge à 18 ans en cas de nécessité. A partir de 41 ans et jusqu'au 31 décembre de ses 50 ans, toute personne décide si elle continue son service ou si elle paie une taxe d'exemption réduite.

A teneur de l'art. 6 al. 1 phr. 1 du Règlement communal, les hommes et les femmes soumis à l'obligation de faire le service et qui ne sont pas incorporés paient une taxe d'exemption annuelle de 250 francs. Dans une deuxième phrase, le Règlement communal dispose que pour les hommes et les femmes astreints à titre facultatif (41 à 50 ans révolus), la taxe réduite est de 30 francs par année.

3. a) La qualification juridique de la taxe d'exemption du service de défense contre l'incendie est en partie controversée. Il est cependant majoritairement admis qu'il ne s'agit pas d'un impôt (d'affectation), mais d'une redevance, d'une contribution de remplacement pour un service non accompli. Les contributions de remplacement présupposent l'existence d'une obligation primaire, soit d'une obligation de faire qui, à certaines conditions, puisse être remplacée par une prestation pécuniaire. Elles doivent compenser l'avantage que représente pour l'assujetti la dispense de l'obligation primaire et appartiennent par conséquent aux contributions causales (voir A. HUNGERBÜHLER, Grundsätze des Kausalabgabenrechts, Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung und Doktrin, ZBI 2003, p. 505 ss, 511; R. BENZ, Kopfsteuer und Feuerwehrabgabe: Anachronismen im Lichte der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, zsis)-Newsletter 5-2007, ch. 2.2, et les auteurs cités; ATF 123 I 56; LGVE 2003 II, 314; BLVGE 2001, 55). S'agissant des contributions compensatoires pour exemption du service du feu, cet avantage équivaut notamment au temps économisé par celui qui aurait normalement dû accomplir ce service personnel.

Pour les taxes d'exemption, le Tribunal fédéral a exigé l'observation du principe de la proportionnalité, à l'exclusion du principe de la couverture des frais (art. 5 al. 2 Cst. féd.; voir ATF 102 Ia 7 = JT 1978 I 369, consid. 6a). Quant au principe de l'interdiction de la double imposition (art. 127 al. 3 Cst. féd.), il ne s'applique en principe que pour les contributions revêtant le caractère d'un impôt. Le Tribunal fédéral a toutefois confirmé le point de vue du Tribunal administratif du canton de Berne selon lequel le principe de l'interdiction de la double imposition n'était pas respecté s'agissant de la contribution de remplacement due pour l'exemption de corvées communales dans la Commune de Grindelwald. Les juges bernois ont en effet considéré que cette redevance de remplacement était assimilable à un impôt en tant qu'elle visait notamment toutes les personnes ayant leur domicile dans cette commune (ATF 131 I 1 consid. 2.1 et JAB 2002 p. 199 ss).

b) Dans un arrêt déjà ancien (ATA 4F 91 28 non publié en la cause A. A c. Commune de C. du 27 mai 1992, consid. 2c), le Président de la Cour fiscale a confirmé le calcul d'une taxe d'exemption du service du feu au pro rata du temps d'assujettissement. Il a notamment considéré que la taxe d'exemption est soumise au principe de la proportionnalité et de l'équivalence en précisant que cette taxe doit se tenir dans un rapport raisonnable avec la prestation qu'une personne astreinte au service pourrait en général fournir. Il a ajouté que si la taxe d'exemption n'était pas calculée au prorata du temps, un contribuable changeant de domicile au cours de l'année pourrait être astreint à payer la taxe entière due dans les deux communes, ce qui n'apparaît pas défendable au vu des principes exposés ci-dessus.

4. En l'espèce, la Commune ne conteste pas que la recourante n'a séjourné sur le territoire communal que jusqu'au 30 juin de l'année en cause. Dans la mesure où la Commune a facturé à la recourante une taxe d'exemption de 250 francs correspondant au montant normalement facturé à toute personne domiciliée durant toute l'année dans la Commune, elle a méconnu que l'obligation primaire de servir de la recourante n'avait duré que 6 mois. Or, conformément à l'art. 21 al. 2 LICO précité, la taxe d'exemption facturée par la Commune ne pouvait être prélevée que tant qu'a duré l'obligation de service personnel de la recourante sur le territoire où dite Commune est habilitée à exercer sa souveraineté fiscale, soit jusqu'au 30 juin 2006. Le Règlement communal prévoit du reste le paiement d'une taxe annuelle de 250 francs qui suppose l'obligation de servir, laquelle est elle-même soumise à la condition du domicile (art. 5 et 6). De plus, si la LPolfeu laisse libres les communes de fixer l'assiette et le montant de la taxe litigieuse, il n'en demeure pas moins que celles-ci doivent respecter les principes constitutionnels auxquels est soumise la perception de la contribution de remplacement en cause. A partir du 1^{er} juillet 2006, le droit de prélever la taxe d'exemption revenait à la nouvelle Commune de domicile de la recourante. En étant astreinte à payer une taxe égale à celle due par toute personne domiciliée toute l'année dans la Commune, la recourante se retrouverait dans la situation d'une personne dont l'obligation de servir doit être exécutée ou remplacée par le prélèvement d'une taxe d'exemption dans deux communes à la fois pour les six derniers mois de 2006. D'autre part, la taxe d'exemption, facturée à hauteur d'un montant équivalent à celui qui aurait été dû par la recourante si elle n'avait pas déménagé au milieu de l'année, se révèle disproportionnée. Il s'ensuit que la taxe litigieuse doit être fixée à 125 francs. Partant, le recours est admis.

419.7; 419.26; 401.20; 419.21