

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 7 avril 2006

Statuant sur le recours interjeté le 30 septembre 2005
(4F 05 183)

par

A., à X,

Contre

la décision sur réclamation rendue le 13 septembre 2005 par le **Service des affaires militaires et de la protection de la population du canton de Fribourg**, rte des Arsenaux 16, 1705 Fribourg, relative à la taxe d'exemption de l'obligation de servir 2004.

Considérant :

En fait:

A. Par décision de taxation définitive du 23 août 2005, le Service des affaires militaires et de la protection de la population (ci-après : le Service) a fixé à 1'131 francs le montant de la taxe d'exemption de l'obligation de servir due par A. pour l'année 2004. Ce montant correspondait à 3% d'un revenu soumis à la taxe de 37'701 francs. La décision portait en outre les mentions "pas incorporé", "déduction arrondie 0 jour de service militaire accompli 0%" et "déduction arrondie 0 jour accompli dans la protection civile pour 2004 0%".

B. Par acte daté du 26 août 2005, se référant à la décision du 23 août 2005, A. s'est adressé au Service dans les termes suivants :

" Suite à votre lettre susmentionnée, j'ai été consterné de n'avoir pas été compté dans vos effectifs et de recevoir la somme de 1'131 francs à vous régler.

En effet, je n'ai jamais manqué à mon devoir de citoyen pour l'armée suisse. J'ai effectué mon école de recrue, les 21 semaines obligatoires (21.03.2005 au 12.08.2005), sans manquer un jour à l'appel.

C'est pourquoi je vous demande de contrôler mon dossier afin de régler cet incident dans les plus brefs délais."

Considérant le courrier susmentionné comme une réclamation, le Service l'a rejetée par décision du 13 septembre 2005. En substance, l'autorité de taxation a fondé sa position sur le fait qu'en raison du renvoi de son école de recrue, A. n'était pas incorporé dans une formation de l'armée en 2004, année durant laquelle il a eu 20 ans, de telle sorte qu'il était effectivement astreint au paiement de la taxe d'exemption pour cette année. Il a notamment été précisé que le renvoi de l'école de recrue avait pour effet que l'intéressé était en retard d'un service militaire par rapport à un camarade de même âge, même grade, même fonction et même incorporation, et que la taxe acquittée pourrait être remboursée dès que le cours manquant aurait été remplacé, c'est-à-dire au moment où l'obligation réglementaire de servir aurait été rattrapée.

C. Par acte daté du 30 septembre 2005, A. a interjeté recours contre cette décision auprès de la Cour fiscale du Tribunal administratif. Il indique en substance qu'il lui était impossible de participer à une école de recrue avant

2005, qu'il devait d'abord subir une intervention chirurgicale. En conclusion, il affirme qu'il ne s'acquittera de la taxe qu'à la fin de ses années de service obligatoire et seulement si, pour une raison quelconque, il lui est impossible d'accomplir tous ses cours de répétition.

Dans ses observations du 7 novembre 2005, le Service conclut au rejet du recours en reprenant pour l'essentiel l'argumentation développée dans sa décision sur réclamation.

Dans ses observations du 2 décembre 2005, l'Administration fédérale des contributions, par sa section taxe d'exemption de l'obligation de servir, conclut également au rejet du recours. Après avoir rappelé le système légal, elle constate que le recourant n'a pas pu entrer en service pour des raisons relevant de sa personne et qu'il n'était en 2004 ni incorporé pendant plus de six mois dans une formation de l'armée, ni astreint au service civil. Les conditions de l'assujettissement à la taxe étaient donc remplies pour 2004.

Les observations du Service et de l'Administration fédérale des contributions ont été adressées en copie au recourant, pour information.

En droit:

1. Le recours, déposé le 30 septembre 2005 contre une décision du 13 septembre 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 30 al. 2 et 31 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (LTEO; RS 661). Partant, il est recevable à la forme.
2. a) L'art. 59 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) prévoit que tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire, sous réserve du service civil de remplacement prévu par la loi. A teneur de l'art. 13 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire (LAAM; RS 510.10), l'obligation d'accomplir du service militaire prend naissance au début de l'année au cours de laquelle le conscrit atteint l'âge de 20 ans. L'art. 49 LAAM dispose par ailleurs que les personnes astreintes au service militaire accomplissent l'école de recrue en règle générale pendant l'année au cours de laquelle ils atteignent 20 ans.

En écho aux art. 59 al. 3 Cst. et 26 al. 1 LAAM, l'art. 1 LTEO énonce le principe 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 en s'acquittant d'une taxe d'exemption de l'obligation de servir. Selon l'art. 2 al. 1 LTEO, sont assujettis à cette taxe les hommes astreints au service qui sont domiciliés en Suisse ou à l'étranger et qui, au cours d'une année civile (année d'assujettissement) :

- soit ne sont pas, pendant plus de six mois, incorporés dans une formation de l'armée et ne sont pas non plus astreints au service civil (al. 1 let. a);
- soit n'effectuent pas le service militaire ou le service civil qui leur incombent en tant qu'hommes astreints au service (al. 1 let. c).

Parmi les hommes astreints au service qui ne sont pas incorporés dans une formation de l'armée au sens de ce qui précède, on compte principalement les hommes déclarés inaptes par une commission de visite sanitaire (CVS), durant ou après leur recrutement (W. SIGRIST, Taxe d'exemption de l'obligation de servir, aperçu disponible sur le site de l'Administration fédérale des contributions à l'adresse:

<http://www.estv.admin.ch/data/wpe/f/pdf/uebersicht-f.pdf>). Cette catégorie comprend toutefois aussi les hommes qui, appartenant à la réserve de personnel selon l'article 60 LAAM, ne sont pas appelés à accomplir des obligations militaires et ne se sont pas acquittés de toutes leurs obligations militaires conformément à la législation militaire (W. SIGRIST, Taxe d'exemption de l'obligation de servir *in* Fiches Juridiques Suisses, n° 17, 1997, p. 2) ainsi que les hommes qui reportent leur école de recrue au-delà de l'année pendant laquelle ils atteignent l'âge de vingt ans (voir le Message du 12 mai 1993 concernant la révision partielle de la LTEO du 17 juin 1994 *in* FF 1993 II p. 712 s., qui rappelle notamment que l'obligation de servir commence à la vingtième année et que c'est donc en principe également à ce moment que débute l'assujettissement à la taxe).

- b) Selon une ancienne pratique confirmée en son temps par le Tribunal fédéral (arrêt du 12 avril 1994 publié *in* ATF 120 Ib 36 consid. 3b), l'homme astreint au service qui n'accomplissait pas son école de recrue dans sa vingtième année (année x), mais dans sa vingt et unième année (année x + 1) était assujetti à la taxe pour l'année x + 1 en raison du fait qu'il avait alors manqué le cours de répétition effectué par ses contemporains ayant accompli leur école de recrue dans leur vingtième année (voir les instructions du 7 mars 1985 de l'Administration fédérale des contributions, applicables jusqu'à l'année d'assujettissement 1994). Suite à des modifications législatives, la pratique a évolué dans le sens d'une renonciation à toute taxation lorsque l'homme astreint au service qui accomplissait son école de recrue dans sa vingt et unième année (année x + 1) était incorporé dans une unité effectuant son service tous les deux ans et participait à un cours de répétition dans sa vingt-deuxième année (année x + 2). Dans cette situation particulière, l'intéressé n'avait en effet pris aucun retard par rapport à ses

camarades de même âge, de même incorporation et de même fonction. Tel n'était par contre pas le cas des hommes astreints au service qui, ayant accompli leur école de recrue également dans leur vingt et unième année (année x + 1), étaient incorporés dans une unité effectuant un service la même année. Ceux-ci étaient assujettis à la taxe pour l'année x durant laquelle ils auraient dû accomplir leur école de recrue (voir les instructions de l'Administration fédérale des contributions concernant la taxation en cas de report d'un service et le remboursement en cas de remplacement d'un service, applicables dès l'année d'assujettissement 1995 jusqu'à l'année d'assujettissement 2003). La situation a encore changé depuis le 1^{er} janvier 2004, date d'entrée en vigueur de l'Ordonnance de l'Assemblée fédérale du 4 octobre 2002 sur l'organisation de l'armée (Oorga; RS 513.1). Désormais, les cours de répétition ont en principe lieu chaque année (art. 12 al. 2 Oorga), dès l'année suivant l'école de recrue, de telle sorte que la situation particulière présentée ci-dessus, qui justifiait une renonciation à la taxation, relève de l'exception. La règle est dès lors que l'homme astreint au service qui n'accomplit pas son école de recrue dans sa vingtième année (année x), mais dans sa vingt et unième année (année x + 1) est assujetti à la taxe pour l'année x, en raison du fait qu'il n'était alors pas incorporé dans une formation de l'armée (art. 2 al. 1 let. a LTEO; voir ci-dessus consid. 2a; voir également les instructions de l'Administration fédérale des contributions concernant la taxation en cas de report de service, dans leur version applicable dès l'année d'assujettissement 2004, no 311 p. 3 s.).

- c) En l'espèce, le recourant a eu 20 ans en 2004. Dès cette année, il était astreint au service. Contraint par des raisons médicales à reporter l'accomplissement de son école de recrue à 2005, il n'était par contre pas encore incorporé dans une formation de l'armée en 2004. Dans ces circonstances, les conditions de son assujettissement à la taxe au sens de l'art. 2 al. 1 let. a LTEO étaient remplies pour l'année 2004. Conforme aux règles légales susmentionnées et concrétisées par les instructions destinées aux autorités de taxation, la décision attaquée doit ainsi être confirmée sous cet angle.
3. a) S'agissant du moment de la taxation, l'art. 25 LTEO dispose que la taxe est fixée chaque année (al. 1), l'année de taxation étant, en règle générale, l'année civile qui suit l'année d'assujettissement (al. 2). Quant au recouvrement de la taxe, l'art. 32 al. 1 LTEO prévoit un terme général d'échéance au 1^{er} mai de l'année civile qui suit l'année d'assujettissement. L'art. 32a al. 1 ajoute que la taxe est perçue sur la base de la taxation (1^{ère} phrase) et que, lorsque la taxation n'a pas encore été effectuée au terme d'échéance, la taxe est perçue à titre provisoire (2^{ème} phrase). Enfin, il

ressort des art. 32b et 32c LTEO que la taxe doit être acquittée dans les trente jours suivant l'échéance et qu'elle fait l'objet d'un intérêt moratoire.

Sous le titre "remboursement de la taxe en cas de remplacement de service", l'art. 39 al. 1 LTEO énonce que celui qui rattrape le service militaire qu'il aurait dû accomplir au cours de l'année d'assujettissement dans sa classe d'âge a droit au remboursement de la taxe payée pour l'année d'assujettissement (al. 1, 1^{ère} phrase). Dans le même ordre d'idées, l'art. 39 al. 2 LTEO introduit lors de la révision du 12 mai 1993 prévoit que la taxe payée par suite de l'accomplissement tardif de l'école de recrue est remboursée dès que l'obligation réglementaire de servir a été rattrapée (al. 2). A cet égard, le Message du 12 mai 1993 précité (FF 1993 II p. 719) précise que la taxe payée pour la vingtième année ne sera ainsi remboursée que lorsque les cours de répétition auront été effectués en fonction de l'incorporation, du grade, de la fonction et de l'âge.

- b) Dans son recours, A. indique qu'il s'acquittera de la taxe "à la fin de ses années obligatoires dans l'armée, si pour une raison quelconque, il [lui était] impossible d'accomplir tous [ses] cours". Dans la mesure où cette conclusion s'oppose au système légal rappelé ci-dessus, selon lequel la taxe est d'abord perçue durant l'année civile suivant l'année d'assujettissement, avant d'être remboursée dès que l'obligation réglementaire de servir a été rattrapée, il ne saurait y être donné suite. Au contraire, il convient de constater que, rendue le 23 août 2005, la décision de taxation définitive concernant 2004 l'a été au moment prévu par la loi et peut dès lors être confirmée sous cet angle également.
4. a) Pour les motifs qui précèdent, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée.