

FR_GERICHTE 604 2024 80 vom 3. Februar 2025

FR Kantonsgericht, 2025-02-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_80

FR: FR_GERICHTE 604 2024 80 du 3 février 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2024 80 del 3 febbraio 2025

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Wehrpflichtersatz

Erwägungen

E. 29

et 30 août 2024. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit 1. Procédure 1.1. Conformément à l'art. 31 de la loi du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (LTEO; RS 661), les décisions sur réclamation peuvent, dans les 30 jours suivant leur notification, être attaquées par voie de recours écrit à la commission cantonale de recours, soit en l'occurrence le Tribunal cantonal (art. 4 de l'ordonnance fribourgeoise du 6 octobre 2008 concernant la taxe d'exemption de l'obligation de servir; RSF 513.11). Interjeté dans le délai et les formes prescrits, le recours est recevable en tant qu'il porte sur l'objet de la décision sur réclamation. 1.2. En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (voir ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les arrêts cités). Ce principe est formalisé à l'art. 81 al. 3 du Code de procédure et de juridiction administrative du 23 mai 1991 (CPJA; RSF 150.1) dont la première phrase énonce que dans son mémoire, le recourant ne peut pas prendre des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 15 En l'espèce, la décision sur réclamation du 19 avril 2024 porte exclusivement sur la question des taxes d'exemption de l'obligation de servir des périodes 2003, 2004, 2005 et 2010. Ce n'est ainsi que sur celles-ci que peut porter la procédure de recours. Or, dans ses conclusions au recours, le recourant sollicite « un salaire juste pour le travail effectué pour l'armée Suisse de 2015 à 2022 ». Dans la mesure où cette conclusion s'écarte de l'objet du litige circonscrit par la décision sur réclamation du 19 avril 2024, elle est irrecevable. 2. Point litigieux Est litigieuse la question de savoir si le recourant peut prétendre au remboursement des taxes d'exemption de l'obligation de servir relatives aux années 2003, 2004, 2005 et 2010. 3. Règles relatives à la demande de remboursement de la taxe d'exemption de l'obligation de servir 3.1. Dans la mesure où la présente procédure de recours concerne une demande de remboursement de la taxe d'exemption du 30 juin 2023, laquelle se réfère respectivement au service militaire et à des taxes d'exemption portant sur plusieurs années, il convient de se référer aux dispositions légales idoines en vigueur durant les années concernées. 3.2. La taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : la taxe) trouve son fondement à l'art. 59 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101). Conformément à cette

disposition, tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire ou au service civil de remplacement (al. 1). Celui qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement s'acquitte d'une taxe (al. 2). Celle-ci est régie au niveau fédéral par la LTEO et par l'ordonnance du 30 août 1995 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (OTEO; RS 661.1). Selon l'art. 2 al. 1 LTEO, sont notamment assujettis à la 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), ne sont, pendant plus de six mois, ni incorporés dans une formation de l'armée ni astreints au service civil (let. a), ou n'effectuent pas le service militaire ou le service civil qui leur incombe en tant qu'hommes astreints au service (let. c). Aux termes de l'art. 39 LTEO, la taxe d'exemption payée est remboursée à l'homme astreint au service militaire ou au service civil s'il a accompli la totalité des jours de service obligatoires (al.1). La taxe est remboursée à l'homme astreint au service à sa demande ou lorsque l'autorité compétente a connaissance de l'accomplissement de la totalité des jours de service obligatoires, d'office (al. 2). La demande de remboursement peut être présentée à l'autorité cantonale compétente du canton qui a perçu la dernière taxe. Elle doit être accompagnée de l'attestation de l'accomplissement de la totalité des jours de service obligatoires (al. 3). La décision prise par l'autorité relativement au remboursement de la taxe peut faire l'objet d'une réclamation ou d'un recours conformément aux art. 30 et 31 LTEO (al. 4). Le droit au remboursement et l'obligation de rembourser se prescrivent à la fin de la cinquième année suivant la libération du service militaire ou du service civil. Font exception les taxes dont le montant n'a pas encore été fixé à la fin de la cinquième année suivant cette libération; en ce cas, le droit au remboursement et l'obligation de

Tribunal cantonal TC Page 5 de 15 rembourser se prescrivent cinq ans après que toutes les taxes ont été fixées (al. 5). Les montants remboursés ne portent pas d'intérêt (al. 6). L'art. 54 OTEO prévoit que les prescriptions militaires et du service civil déterminent si la durée totale des services obligatoires a été accomplie (al. 1). 3.3. Dès lors, pour connaître le nombre de jours de service obligatoires à accomplir, il faut se référer en premier lieu à la loi sur l'armée et l'administration militaire du 3 février 1995 (LAAM; RS 510.10) et ensuite à l'ordonnance sur les obligations militaires du 22 novembre 2017 (OMi; RS 512.21, anciennement OOMi du 19 novembre 2003, en vigueur du 1er janvier 2004 au 31 décembre 2017). L'art. 42 LAAM relatif aux « Services d'instruction obligatoires » énonce que le nombre de jours de service d'instruction est déterminé par les besoins de l'armée (al. 1). Il est de 280 jours au plus pour la troupe et de 300 jours au plus pour les soldats et les appointés qui effectuent la durée totale des services d'instruction obligatoires en une seule fois (al. 2). Le Conseil fédéral fixe le nombre de jours pour les autres militaires. Ce nombre ne doit pas être supérieur à 1700 (al. 3). Concrétisant cette disposition, l'art. 47 OMi indique que le nombre des jours de service d'instruction à accomplir pour les militaires de la troupe est de 245 jours pour les soldats et appointés, de 280 jours pour les soldats et appointés grenadiers ou exerçant une fonction relevant des forces spéciales et de 300 jours pour les soldats et appointés militaires en service long. L'art. 48 OMi précise que les jours de recrutement sont imputés sur la durée totale des services d'instruction (al. 1). Chaque jour d'un service d'instruction, du jour de l'entrée au service jusqu'au jour de la libération, est imputé sur la durée totale des services d'instruction (al. 2). L'art 113 al. 3 OMi, inscrit dans la section des dispositions transitoires, indique que les militaires qui ont accompli seulement une partie d'un service d'instruction de base ou qui ne l'ont pas achevé jusqu'au 31 décembre 2017, effectuent les services d'instruction de base et des cadres à partir du 1er janvier 2018 conformément à l'annexe 2 [répartition de 245 jours pour un soldat]. Ils sont

convoqués pour accomplir les jours d'instruction restants dans les meilleurs délais. 3.4. En matière de services d'instruction volontaires, l'art. 44 LAAM, dans sa version applicable à partir du 1er janvier 2018, prévoit que les militaires peuvent être autorisés à effectuer des services d'instruction volontaires si l'armée en a besoin (al. 1). Les services d'instruction volontaires ne sont pas imputés sur la durée des services d'instruction obligatoires (al. 2). Au sujet de la prolongation des obligations militaires, l'art. 21 OMi, dans sa version applicable du 1er janvier 2018 au 31 décembre 2018, mentionne que, sur demande conjointe de la personne concernée et du commandement compétent, les spécialistes, les sous-officiers supérieurs et les officiers supérieurs peuvent voir leurs obligations militaires prolongées si a) aucun autre militaire qualifié pour la fonction n'est disponible, et que b) la personne concernée remplit les conditions suivantes : 1. elle a accompli la durée totale des services d'instruction; pour les officiers supérieurs, la durée totale des services d'instruction est accomplie lorsqu'elle a effectué au minimum 120 jours de service d'instruction conformément à l'art. 47 al. 3; 2. elle a passé l'examen d'aptitude médicale à la fonction; 3. une décision exécutoire a été rendue sur la base de l'OCSP (Ordonnance du 4 mars 2011 sur les contrôles de sécurité relatifs aux personnes [RS 120.4], abrogée au 1er janvier 2024), si nécessaire, et l'autorité décisionnelle a délivré une autorisation; et 4. l'employeur a donné son accord (al. 1). Le commandement de l'Instruction statue sur les demandes (al. 2).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 15 L'art. 21 OMi a été modifié avec effet au 1er janvier 2019, puis à nouveau avec effet au 1er janvier 2023. Ces modifications ne sont toutefois pas déterminantes pour la présente cause. Concernant le service volontaire, selon l'art. 54 OMi, les militaires peuvent demander auprès du commandement de l'Instruction d'effectuer des services d'instruction des cadres volontaires pour revêtir un grade de sous-officier, de sous-officier supérieur, d'officier subalterne ou de capitaine s'ils ne peuvent plus effectuer quatre cours de répétition dans la nouvelle fonction en raison des jours de service d'instruction déjà accomplis, et si leur employeur ou l'office régional de placement a donné son consentement par écrit (al. 1). Ils accomplissent volontairement les services d'instruction des cadres dans la proportion requise et ne peuvent être convoqués pour des cours de répétition qu'une fois les services d'instruction des cadres terminés (al. 2). L'art. 55 OMi dispose que les militaires qui souhaitent accomplir des cours à titre volontaire déposent une demande auprès de l'organe de contrôle (al. 1). La demande est acceptée si le requérant a accompli la durée totale des services d'instruction au sens des art. 47, 109 ou 111 ou a effectué ou effectuera le cours de répétition annuel, et que l'employeur ou l'office régional de placement compétent a donné son consentement par écrit (al. 3). Les militaires peuvent accomplir au maximum 38 jours de service d'instruction volontaires par année (al. 4). 3.5. Dans sa version antérieure au 1er janvier 2018, l'art. 44 LAAM prévoyait que, en cas de besoin, les militaires pouvaient être autorisés à effectuer des services volontaires. Ce genre de service était assimilé à un service d'instruction (al. 1). Le Département fédéral de la défense, de la protection de la population et des sports (DDPS) réglait l'imputation sur la durée totale des services d'instruction (al. 2). Dans la version de l'OMi antérieure au 1er janvier 2018, l'art. 8a OOMi, sous le titre « Prolongation des obligations militaires », indiquait que les obligations militaires des spécialistes visés à l'appendice 2, des sous-officiers et des officiers, pouvaient être prolongées avec leur accord et s'ils disposaient des aptitudes appropriées, dans la mesure où la fonction pour laquelle ils avaient été prévus ne pouvait pas être assumée par d'autres militaires (al. 1). La prolongation des obligations militaires durait au plus jusqu'à la fin de l'année au cours de laquelle le militaire concerné atteignait l'âge de 65 ans; cette règle ne s'appliquait pas aux commissaires du tir hors du

service (al. 2). Les militaires ne pouvaient pas être convoqués pour accomplir du service à partir de l'âge de 65 ans; la convocation au rapport annuel de la Grande Unité faisait exception (al. 3). S'agissant de la procédure pour la demande de prolongation des obligations militaires, l'art. 8b OOMI énonçait que la Grande Unité ou l'unité administrative auprès de laquelle le militaire concerné devait accomplir du service adressait la demande de prolongation des obligations militaires au chef du Personnel de l'armée avant la libération ordinaire (al. 1). La demande devait comprendre la justification du besoin et l'accord écrit du militaire concerné et de son employeur (al. 2). Le chef du Personnel de l'armée ou son suppléant statuait sur la demande et notifiait la décision motivée par écrit à l'organe requérant. La compétence décisionnelle ne pouvait pas être déléguée (al. 3). En cas d'approbation de la demande, la personne concernée restait astreinte au service militaire. Son obligation d'accomplir des services d'instruction était régie par les art. 9, 9a et 50 OOMi (al. 4). L'art. 8c OOMi régissait la libération des militaires dont les obligations militaires avaient été prolongées. Ils étaient libérés lorsqu'ils en faisaient la demande auprès du chef du Personnel de l'armée ou lorsque le besoin visé à l'art. 8b al. 2 let. a n'existait plus.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 15 Concernant le service volontaire, l'art. 35 OOMi, sous le titre marginal « Principes », disposait que les militaires pouvaient accomplir un service volontaire lorsqu'eux-mêmes et leur employeur ou l'office régional de placement auprès duquel les militaires sans emploi s'étaient inscrits avaient donné leur consentement par écrit (let. a) et lorsqu'un besoin au sens de l'art. 35a existait (let. b) (al. 1). Ils pouvaient être admis et convoqués chaque année à un service volontaire d'une durée de 38 jours au maximum. Faisait exception l'accomplissement volontaire d'un service d'instruction de base selon l'art. 35a al. 1 let. a. (al. 2). Les services accomplis conformément aux art. 9, 9a et 50 par des personnes attribuées ou affectées ainsi que par celles dont les obligations militaires avaient été prolongées, n'étaient pas considérés comme services volontaires (al. 3). La procédure de demande de service volontaire était régie par l'art. 36 OOMi. Il était prévu que l'organe de l'armée ou de l'administration militaire pour lequel l'accomplissement d'un service volontaire répondait à un besoin adressait le plus rapidement possible une demande au chef du Personnel de l'armée (al. 1). La demande devait comprendre les consentements prévus à l'art. 35 al. 1 let. a, la justification du besoin et la déclaration expresse de l'organe requérant qu'il ne s'agit pas d'un cas visé à l'art. 15a al. 3 (al. 2). Le chef du Personnel de l'armée ou son suppléant statuait sur la demande et notifiait la décision motivée par écrit à l'organe requérant et au militaire concerné. La compétence décisionnelle ne pouvait pas être déléguée (al. 3). L'Etat-major de conduite de l'armée communiquait la décision au commandant de la formation d'incorporation du militaire (al. 4). L'organe chargé de convoquer ne pouvait pas émettre la convocation pour un service volontaire tant que la décision visée à l'al. 3 n'était pas prise (al. 5). Le chef de l'armée contrôlait que la procédure était respectée et que les décisions prises en vertu de l'al. 3 étaient exécutées correctement (al. 6). Les dossiers concernant ces procédures étaient conservés durant cinq ans à compter de la fin du service (al. 7). Au titre de disposition finale, l'art. 83 OOMi prévoyait que le DDPS devait édicter les actes d'exécution nécessaires et exécuter la présente ordonnance. Conformément à cette dernière disposition, le DDPS a arrêté l'ordonnance du DDPS du 5 septembre 2013 concernant les services volontaires, en vigueur du 1er octobre 2013 au 31 décembre 2017 (ordonnance DDPS; RO 2013 3023). Elle avait comme objet le règlement de la procédure d'autorisation des services volontaires et leur imputation sur la durée totale des services d'instruction (art. 1). Elle

disposait que les demandes d'autorisation d'accomplir un service volontaire devaient être adressées par écrit au chef du Personnel de l'armée (art. 3 al. 1). Seules étaient accordées les demandes qui concernaient des militaires ayant accompli leur service d'instruction obligatoire conformément à l'art. 9 OOMi, ou leur service de perfectionnement de la troupe conformément à l'art. 9a OOMi (art. 4 al. 1). Toute demande qui ne répondait pas matériellement ou formellement aux exigences requises était renvoyée au service demandeur, qui disposait d'un délai de dix jours pour procéder aux corrections nécessaires. Il n'était pas entré en matière sur une demande présentée une seconde fois et ne répondant toujours pas aux exigences requises (art. 4 al. 2). Les services volontaires n'étaient pas imputés sur la durée totale des services d'instruction (art. 8). 4. Règles relatives au principe de la protection de la bonne foi 4.1. L'art. 5 al. 3 Cst. consacre la bonne foi comme principe de l'activité étatique régie par le droit. Il exige tant des organes étatiques que des particuliers un comportement loyal. De ce principe

Tribunal cantonal TC Page 8 de 15 découle notamment le droit constitutionnel du citoyen à être traité par les organes de l'Etat conformément aux règles de la bonne foi, qui est expressément consacré à l'art. 9 Cst. Cette norme constitutionnelle protège la confiance légitime que le citoyen a placée dans les assurances (promesses, renseignements, communications, recommandations ou autres déclarations) reçues de l'autorité ou dans tout autre comportement adopté par celle-ci et suscitant une expectative déterminée (arrêt TC FR 604 2021 125 du 12 avril 2022 consid. 4.1 et les références). 4.2. Dans certaines circonstances, l'administré est protégé dans la confiance qu'il accorde aux promesses et assurances de l'autorité. La protection de la bonne foi est subordonnée aux conditions cumulatives suivantes : 1) l'autorité qui donne le renseignement doit agir dans une situation concrète à l'égard d'une personne déterminée et le renseignement ou l'assurance doit avoir été donné sans réserve; 2) l'autorité qui agit doit avoir été compétente pour le faire ou du moins le contribuable est-il en droit de la considérer comme telle; 3) le contribuable ne doit pas avoir été en mesure de se rendre compte de l'inexactitude du renseignement ou de l'assurance donnée; 4) le contribuable doit avoir pris, sur la base des renseignements ou assurances en cause, des dispositions qu'il ne peut modifier sans subir un préjudice; 5) la situation juridique ne doit pas avoir changé entre le moment où l'autorité a donné le renseignement ou l'assurance et celui où le contribuable invoque sa bonne foi (arrêt TC FR 604 2020 22 du 21 janvier 2021 consid. 3.3 et les références). 4.3. Même si les conditions posées pour bénéficier de la protection de la bonne foi sont réalisées, il faut en outre examiner si l'intérêt public à l'application du droit impératif ne l'emporte pas sur le principe de la bonne foi; cet examen s'opère par la pesée des intérêts privés de l'administré de se voir protégé dans sa bonne foi et l'intérêt public à l'application régulière du droit objectif (arrêt TC FR 604 2020 22 précité consid. 3.3 et les références). 5. Examen des conditions du remboursement de la taxe d'exemption Pour rappel, selon l'art. 39 al. 1 LTEO, la taxe d'exemption payée est remboursée à l'homme astreint au service militaire ou au service civil s'il a accompli la totalité des jours de service obligatoires. 5.1. L'astreinte au service et les taxes d'exemption concernées Le recourant, né en 1980, a été astreint au service militaire à compter de l'année 2000, conformément à ce qui ressort de son livret de service joint au mémoire de recours, ce qui n'est pas contesté par les parties. Le recourant n'a pas chiffré le montant des taxes dont il sollicite le remboursement. Il ressort toutefois de l'extrait de compte des taxes d'exemption payées par le recourant – transmis par le Bureau de la taxe d'exemption (dossier administratif, p. 1) – que celui-ci s'est acquitté d'un montant total de CHF 1'844.90 pour les taxes relatives aux années 2003, 2004, 2005 et

2010. Ce montant sera pris en compte comme objet du litige. Pour déterminer si le recourant a droit à son remboursement, il convient d'examiner s'il a effectivement accompli la totalité des jours de service obligatoires.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 15 5.2. Positions des parties 5.2.1. Dans le cadre de sa réclamation auprès de l'autorité intimée et dans son recours, le recourant affirme qu'il a accompli 249 jours de service militaire obligatoire, soit 4 jours de plus que les 245 jours imposés pour les soldats par l'art. 47 al. 1 let. a OMi. Il explique par ailleurs ce qui suit : « il est totalement absurde d'insinuer que j'ai fait du service volontaire de 2015 à 2022. Le courrier reçu en 2015 précise bien que les obligations militaires ont été prolongées jusqu'au 31.12.2030. Je n'ai pas eu le choix d'effectuer 61 jours entre 2015 et 2022. [...] Dans le livret de service, il est mentionné la participation à des cours cadre. Ces jours de service doivent compter dans les jours de service imputables et la taxe doit être remboursée. Depuis 2015, je n'ai pas reçu des invitations pour les jours à faire, mais bien des ordres de marche. Si je n'y avais pas participé, mon cas aurait été signalé à la police militaire puis à la justice militaire. [...] Informer le soldat en 2022 alors qu'il a fini ses jours, que les 8 dernières années, il n'avait pas besoin de faire de service, qu'il s'agissait d'une erreur n'est pas digne d'une administration et est contraire aux règles de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.) ». 5.2.2. Dans sa décision du 28 février 2024, le Bureau de la taxe d'exemption indique ce qui suit : « En ce qui vous concerne, vous avez effectué votre école de recrue en 2000, sous le régime d'Armée 95. Deux réformes de l'armée sont ensuite intervenues, connues sous le nom de l'Armée XXI et, depuis 2018, le DEVA. Vous avez été libéré au 31 décembre 2022 avec le grade de soldat. A chaque réforme, le nombre de jours de service à accomplir a évolué, de sorte que dans votre cas, ce sont finalement 130 jours imputables de perfectionnement de la troupe qui sont à accomplir pour que l'obligation soit considérée comme accomplie. En effet, c'est l'art. 9 al. 5 let. a [OOMi] qui s'applique dans le sens où il prévoyait qu'un soldat devait accomplir 260 jours, sauf ceux qui avaient accompli leur école de recrue avant le 31.12.2003. Pour ces derniers, 130 jours étaient à effectuer dans des services de perfectionnement de la troupe. Le DEVA a réduit le nombre de jours à effectuer pour un soldat à 245 jours, mais pour ceux qui ont accompli leur école de recrue avant le 31 décembre 2003, aucune précision n'a été apportée dans la nouvelle législation, de sorte que la condition prévue sous l'ancienne OOMi reste applicable. De ce fait, le soldat qui a accompli son école de recrue avant le 31 décembre 2003 a droit au remboursement lorsqu'il a accompli 130 jours de service imputables de perfectionnement de la troupe (ou service d'instruction et de formation, SIF). Le livret de service faisant foi art. 9 al. 3 [OMi], il apert que votre livret atteste de 109 jours de service imputables de perfectionnement de la troupe (ou SIF), soit 21 de moins que le nombre requis de 130. Il convient d'ajouter en outre que les jours de service volontaires ne comptent pas, comme le confirme l'art. 44 al. 2 [LAAM]. A noter enfin qu'avec un totale de 210 jours de service imputables selon votre LS (tous les services compris), vous n'atteignez pas non plus le total de 245 jours de service imputables requis par le DEVA ». Dans sa décision sur réclamation du 19 avril 2024, le Bureau de la taxe d'exemption relève ce qui suit : « Vous alléguiez que vous n'avez jamais effectué de jours de service volontaires, puisque vos

Tribunal cantonal TC Page 10 de 15 obligations ont été prolongées par décision du DDPS (ci-après autorisation) qui vous a été signifiée le 6 mai 2014. Après examen de votre réclamation, il convient de constater qu'il s'agissait d'une erreur de l'autorité militaire. En effet, l'autorisation se basait sur l'art. 8 et ss OOMi, sauf qu'en l'occurrence cette

disposition était réservée aux spécialistes, ce que nous n'avez jamais été vu qu'aucune décision n'a jamais été rendue à ce sujet. Vos obligations n'auraient donc pas dû être prolongées de cette manière ; toutefois, ce n'est que le 23 mars 2022 que le Personnel de l'armée (instance militaire actuellement responsable) vous a écrit pour vous informer que la prolongation de vos obligations militaires n'était pas conforme au droit militaire. Au final, le Personnel de l'armée a décidé de la rectification d'un nombre de jours de service que vous avez accomplis en jours de service volontaires, ce qu'elle a fait figurer dans votre livret de service sous rubrique « Services accomplis ». Cette appréciation, respectivement correction, prime sur l'autorisation qui a été faite à l'époque par une autre personne de cette même instance. S'agissant de la taxe d'exemption de l'obligation de servir, nous sommes chargés d'appliquer la législation relative à la taxe d'exemption de l'obligation de servir (LTEO, OTEO), et nous mettons simplement en œuvre, au niveau du droit de la taxe, la correction qui a été faite par l'autorité militaire compétente au niveau du droit militaire. Le Bureau de la taxe d'exemption du canton de Fribourg n'est ainsi ni à l'origine de l'erreur, ni compétent pour la contester ou la rectifier. Il en résulte que les inscriptions figurant sur votre livret de service font foi, conformément aux dispositions légales en la matière, pour déterminer le nombre de jours de service imputables à prendre en compte selon l'art. 7 al. 1 LTEO. Avec 109 jours de service imputables de perfectionnement de la troupe (ou SIF), vous n'atteignez pas les 130 jours de service imputables obligatoires [...]. Si, par impossible, le nombre de jours à effectuer vous concernant fût de 245, comme le prévoit actuellement le DEVA, force est de constater que vous n'atteignez pas non plus ce total puisque votre livret de service atteste de 210 jours de service imputables, tous services confondus ». 5.2.3. Quant à l'Administration fédérale des contributions, elle expose notamment les faits comme suit, dans ses observations du 27 août 2024 : « En date du 31 décembre 2022, A._____, né le 15 novembre 1980, a été libéré du service militaire après avoir accompli, selon PISA, 211 jours de service imputables [...] et selon son livret de service (LS) 210 jours de service imputables. Il est à préciser ici que les deux décomptes relèvent de la compétence du Personnel de l'armée et que la différence se situe au niveau de l'inscription à la main qui n'a pas été effectuée dans le LS du jour de service du 28 octobre 2013. Cette différence n'est pas pertinente dans le cas présent car d'une part le décompte retenu par le Personnel de l'armée est en faveur du recourant et que d'autre part le droit au remboursement ne dépend aucunement de ce jour unique. En date du 23 mars 2022, le Personnel de l'armée, a informé A._____ que la prolongation de ses obligations militaires en 2015 était illégale et que c'est bien 211 jours de service qui lui sont imputés au titre de l'obligation de service dans l'instruction ». Ensuite, se référant aux art. 39 LTEO et 54 al. 1 OTEO, elle explique que « le remboursement de la taxe d'exemption de l'obligation de servir ne peut avoir lieu que lorsque la totalité des jours de service

Tribunal cantonal TC Page 11 de 15 obligatoire a été accomplie et ce sont les prescriptions militaires qui déterminent si cela est le cas. L'autorité cantonale de la taxe d'exemption de l'obligation de servir ne peut donc que constater si selon les prescriptions militaires, qui ne relèvent pas de sa compétence mais de celle de l'armée, si l'assujetti a oui ou non accompli la totalité des jours de service obligatoires. En tant qu'autorité de surveillance en matière de taxe d'exemption de l'obligation de servir il ne nous appartient pas d'apprécier les questions relatives au droit militaire. Nous constatons simplement qu'une appréciation du cas du recourant a eu lieu par les autorités compétentes, en l'occurrence, le Personnel de l'armée, et que les conséquences de cette dernière ont été communiquées au recourant en date du 23 mars 2022. En résumé, nous retenons que l'autorité en charge de l'application du

droit de la taxe l'applique, de façon conforme à la loi. En effet, l'art. 39 LTEO ne laisse ni marge de manœuvre ni place à un quelconque interprétation. L'armée indique si la totalité des jours de service obligatoires a été accomplie ou non selon les prescriptions militaires et un droit au remboursement de la taxe ou non en découle. Les raisons du non accomplissement ne relèvent d'une part pas de la compétence de l'autorité de la taxe et ne sont d'autre part aucunement pertinentes car l'art. 39 LTEO ne prévoit aucune exception. Dans le cas présent, l'armée via le Personnel de l'armée, fondé sur les prescriptions militaires a retenu que le recourant n'avait pas accompli la totalité des jours de service obligatoires et de ce fait le remboursement de la taxe n'a pas été accordé ». Dans ses observations au recours du 28 août 2024, le Bureau de la taxe d'exemption n'apporte aucun nouvel élément et se rallie intégralement à la détermination de l'Administration fédérale des contributions. 5.2.4. Le courrier relatif à « l'erreur de l'autorité militaire » auquel se réfère le recourant, ainsi que les autorités intimées, est daté du 23 mars 2022 et a été adressé à celui-ci par le Personnel de l'armée. Il en ressort notamment ce qui suit : « Prolongation de vos obligations militaires en 2015. La prolongation de vos obligations militaires en 2015 est illégale. Selon l'ordonnance sur les obligations militaires, les militaires en grade de soldat ne peuvent prolonger leurs obligations militaires que s'ils sont des spécialistes (OOMi jusqu'au 13.12.2017, OMi à partir du 01.01.2018). Vous n'étiez pas un spécialiste. De même, une prolongation n'était et n'est pas possible si le service d'instruction obligatoire n'est pas accompli. Vous n'aviez pas accompli vos obligations de service d'instruction au 31.12.2014. Néanmoins, conformément à l'art. 35 al. 3 de l'ordonnance concernant les obligations militaires (OOMi), les jours accomplis jusqu'au 31.12.2017 vous sont imputés. Ainsi, au 01.01.2018, 211 jours au total vous sont imputés au titre de l'obligation de service dans l'instruction. Comme je vous ai informée, vous serez libéré de vos obligations militaires au 31.12.2022. Veuillez adresser vos questions concernant la taxe d'exemption de l'obligation de servir directement à votre canton de domicile. Nous regrettons les désagréments que vous avez subis et tenons à vous présenter nos excuses pour cette erreur interne à l'administration ». 5.3. Nombre de jours de service obligatoires à accomplir

Tribunal cantonal TC Page 12 de 15 En premier lieu, contrairement à ce que soutient le Bureau de la taxe d'exemption, le service d'instruction de base à accomplir par le recourant au titre de soldat, prenant en considération l'adoption de l'OMi au 1er janvier 2018, est de 245 jours, conformément à la disposition transitoire prévue à l'art. 113 al. 3 OMi et son renvoi à l'annexe 2. 5.4. Nombre de jours de service obligatoire effectivement accomplis Le livret de service du recourant totalisait – avant correction – 249 jours de service imputables. Sur cette base, la condition de l'accomplissement de 245 jours de service d'instruction de base s'avérait remplie. Le Personnel de l'armée, à la suite de son courrier du 23 mars 2022, a toutefois tracé à même le livret de service les 39 jours de service imputables pour la période allant de 2018 à 2022, avec pour conséquence de réduire le nombre de jours de service obligatoire considérés comme accomplis à 210 jours, voire 211 jours selon un autre décompte, soit un nombre insuffisant pour atteindre la limite de 245 jours susmentionnée. Il s'agit dès lors de déterminer si le nombre de jours de service obligatoire effectivement accomplis est de 210, voire 211, comme le retient l'autorité intimée, ou si le recourant peut faire valoir les 249 jours de service imputables qui figurait sur son livret de service avant correction. La deuxième hypothèse revient à examiner si, dans les circonstances du cas particulier, conformément au principe de la bonne foi, le recourant doit se voir protégé dans la confiance qu'il a accordée à des promesses et assurances qui lui ont été faites par les autorités militaires. 6. Examen des conditions de la protection de la bonne foi 6.1. Une

promesse effective Les inscriptions figurant dans le livret de service avant la rectification du Personnel de l'armée étaient des informations propres au parcours militaire du recourant (circonstances individuelles et concrètes) et ont été annotées dans le document prévu à cet effet. Elles pouvaient ainsi être considérées comme une assurance dont le recourant pouvait déduire le droit à être protégé dans la confiance qu'il a placée en elle. Il s'agissait au demeurant de jours de service qu'il a effectivement accomplis. 6.2. Une promesse émanant d'une autorité compétente Les personnes qui ont procédé aux inscriptions du parcours militaire du recourant dans son livret de service sont des collaboratrices ou collaborateurs de l'armée. Les autorités auxquelles elles appartiennent étaient a priori compétentes pour procéder à ces inscriptions. A tout le moins, le recourant pouvait légitimement partir de l'idée qu'elles l'étaient. 6.3. Une promesse digne de foi La question qui se pose ici est de savoir si le recourant avait ou aurait dû avoir conscience ou connaissance des erreurs commises par les autorités administratives compétentes.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 15 La première erreur a consisté à autoriser, en date du 6 mai 2014, une prolongation de ses obligations militaires sur la base des art. 8ss OOMi, alors que le recourant n'en remplissait pas les conditions. La deuxième erreur – qui est une conséquence directe de la première – a porté sur l'inscription dans le livret de service des jours de service accomplis au titre de cette prolongation des obligations militaires non conforme aux conditions de l'OOMi, en tant que jours de service imputables au service obligatoire. Suite à l'entrée en vigueur de la LAAM et de l'OMi au 1er janvier 2018, ces jours devaient en effet être qualifiés de volontaires et non imputables. La complexité de l'état de fait et des règles applicables permet déjà d'exclure que le recourant ait pu avoir la conscience ou la connaissance des irrégularités juridiques, des changements de lois intervenus, et de leurs conséquences sur l'état de ses obligations militaires. Il a en effet subi deux erreurs consécutives qui ne sont par ailleurs pas manifestes au sens de la jurisprudence et de la doctrine en la matière. Il ne s'agit en effet pas d'erreurs grossières qui pouvaient et devaient être identifiées immédiatement, sans même devoir lire la loi (voir DUBEY/ZUFFEREY, Droit administratif général, 2e éd. 2024, n. 1007 et les références). Le recourant pouvait ainsi présumer en toute bonne foi que les jours qu'il avait effectués dans le cadre de son service militaire étaient comptabilisés au titre de jours obligatoires compte tenu du fait que de son point de vue – et selon le parcours du militaire prévu par la loi – il était en train d'accomplir son service d'instruction de base. Il sied au surplus de relever que les changements de lois intervenus au 1er janvier 2018 (voir consid. 3) n'ont aucune incidence sur le raisonnement qui précède et ne peuvent ainsi pas remettre en cause la bonne foi du recourant. L'on pouvait tout au plus exiger de lui qu'il connaisse le nouveau nombre de jours à accomplir pour le service d'instruction de base à partir du 1er janvier 2018, à savoir 245 jours. Ce qu'il savait et n'est pas remis en cause. 6.4. Une promesse ayant motivé un comportement préjudiciable Les promesses effectuées par l'autorité, soit d'une part l'autorisation du 6 mai 2014 de prolonger les obligations militaires et d'autre part les inscriptions régulières dans le livret de service des jours accomplis au titre de cette prolongation en tant que jours de service imputables au service obligatoire, ont amené le recourant à effectuer des jours de service. En conséquence de l'autorisation de prolongation de ses obligations, il a même accompli ces jours de service sur la base d'ordres de marche et non à son libre choix. La condition du comportement préjudiciable est ainsi remplie. En effet, durant ces jours, il a été astreint à des obligations militaires et n'a pas pu disposer de son temps. Cela constitue pour lui un désavantage auquel il n'aurait probablement pas consenti s'il avait su que ces jours n'auraient en réalité pas dû compter comme jours de

service obligatoire et n'auraient en conséquence pas dû non plus lui permettre de remplir les conditions d'un remboursement des taxes d'exemption dont il s'était acquitté par le passé.

6.5. Une promesse dont les conditions de fait et de droit n'ont pas changé La rectification du livret de service, à savoir la suppression de 39 jours de jours de service imputables repose sur une autorisation de prolongation des obligations militaires du recourant infondée, les conditions d'une telle prolongation n'étant remplies ni sous le régime de la LAAM et de l'OOMi (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017), ni sous le régime de la LAAM et de l'OMi (en vigueur dès le 1er janvier 2018). En effet, sous le premier régime, le recourant ne revêtait pas le titre de spécialiste

Tribunal cantonal TC Page 14 de 15 au sens de l'art. 8a al. 1 OOMi. Sous le deuxième régime actuellement en vigueur, le recourant n'avait pas accompli la durée totale des services d'instruction conformément à l'art. 21 al. 1 OMi. 6.6. Effets de la protection de la bonne foi L'ensemble des conditions de la protection de la bonne foi sont ainsi remplies en l'espèce. Il en résulte que les jours effectivement accomplis par le recourant doivent être considérés comme du service d'instruction de base obligatoire, conformément à la promesse en ce sens résultant d'une part de la prolongation des obligations militaires décidée le 6 mai 2014 et d'autre part de l'inscription régulière dans le livret de service des jours de service accomplis au titre de cette prolongation. Le fait que les jours de service accomplis à la suite de l'autorisation de prolongation soient considérés comme imputables sur le service d'instruction obligatoire au sens de l'art. 35 al. 3 OOMi jusqu'au 31 décembre 2017, mais n'auraient plus dû l'être au 1er janvier 2018 en raison des changements intervenus à la LAAM et de l'entrée en vigueur de l'OMi, selon ce qui a été exposé par le Personnel de l'armée dans sa lettre du 23 mars 2022, ne change rien aux considérations qui précèdent. 6.7. Finalement, eu égard au fait que les conditions posées pour bénéficier de la protection de la bonne foi sont réalisées, il y a lieu d'ajouter que sur le plan de la pesée des intérêts, la comptabilisation des 249 jours de service effectués par le recourant en tant que service obligatoire, avec pour conséquence que le recourant a droit au remboursement des taxes d'exemption qu'il a payées pour quatre années, doit l'emporter sur l'intérêt public à l'application des conséquences légales d'une autorisation contraire au droit. 7. Sort du recours Au vu de ce qui précède, le recours est admis, dans la mesure où il est recevable. Partant, la décision attaquée est modifiée dans le sens que le recourant a droit au remboursement des taxes d'exemption de l'obligation de servir relatives aux années 2003, 2004, 2005 et 2010. 8. Vu l'issue du recours, il n'y a pas lieu que la Cour fiscale du Tribunal cantonal procède à l'audition des personnes citées par le recourant dans ses conclusions au recours. 9. Frais et dépens 9.1. Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5).

Tribunal cantonal TC Page 15 de 15 Il n'est en conséquence pas perçu de frais. L'avance de frais effectuée par le recourant de CHF 500.- lui sera remboursée. 9.2. Selon l'article 137 al. 1 CPJA, notamment en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui

obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. En l'espèce, le recourant n'est pas formellement représenté par un mandataire et il n'établit pas avoir effectivement assumé d'autres frais extraordinaires pour la défense de ses intérêts. La seule référence au « temps perdu suite à cette décision » n'est pas suffisante à cet égard. En conséquence, il ne lui est pas alloué de dépens pour la présente procédure. la Cour arrête : I. Le recours est admis, dans la mesure où il est recevable. Partant, la décision sur réclamation du 19 avril 2024 du Bureau de la taxe d'exemption est modifiée dans le sens que le recourant a droit au remboursement des taxes d'exemption de l'obligation de servir relatives aux années 2003, 2004, 2005 et 2010. II. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais de CHF 500.- versée par le recourant lui est restituée. III. Il n'est pas alloué de dépens. IV. Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. Fribourg, le 3 février 2025/mma Le Président
La Greffière

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