



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01  
www.fr.ch/tc

604 2013 89

## **Arrêt du 1<sup>er</sup> décembre 2014**

### **Président de la Cour fiscale**

Composition

Président:  
Greffière:

Marc Sugnaux  
Elisabeth Rime Rappo

Parties

**A. \_\_\_\_\_, recourante**

contre

**COMMUNE DE PONTHAUX, autorité intimée**

Objet

Contributions publiques communales, taxe d'exemption du service de défense contre l'incendie, demande de révision portant sur les décisions de taxation des années 2000 à 2012, absence de motif de révision

Recours du 1<sup>er</sup> mai 2013 contre la décision du 29 avril 2013

## considérant en fait

A. A. \_\_\_\_\_ (la recourante) est domiciliée dans la Commune de Ponthaux (la Commune; l'autorité intimée).

B. Par décision du 29 avril 2013, faisant suite à un courriel de la recourante, la Commune a pris acte que la recourante était au bénéfice d'une demi-rente de l'assurance-invalidité à partir du 1<sup>er</sup> novembre 2000. Sur cette base, la Commune a annulé la décision de taxation imposant à la recourante le paiement de la taxe d'exemption du service de défense contre l'incendie (la taxe d'exemption) pour 2013. Par contre, elle a indiqué que les décisions de taxation pour les années précédentes étaient maintenues.

C. Le 1<sup>er</sup> mai 2013, la recourante adresse au Préfet du district de la Sarine un recours contre la décision du 29 avril 2013 lui refusant le remboursement de la taxe d'exemption pour les années 2000 à 2012. En substance, elle indique que son droit à une demi-rente d'invalidité avait été communiqué au Service cantonal des contributions le 10 février 2005, avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> novembre 2000, que la Commune devait dès lors être au courant de ce fait et que celle-ci aurait en conséquence dû l'exonérer de la taxe d'exemption au plus tard pour l'année 2005, conformément au règlement communal. A cet égard, elle précise qu'il appartenait selon elle au Conseil communal d'appliquer d'office le règlement communal, le citoyen n'ayant pas à connaître toute la réglementation communale en détail.

Dans ses observations du 10 juin 2013, la Commune conclut au rejet du recours, sous suite de frais. A l'appui de sa position, tout en admettant l'éventualité que le droit à une demi-rente d'invalidité soit mentionné dans certains documents communaux, elle relève qu'il appartenait à la recourante, en cas d'oubli, de contester la décision de taxation. Elle précise ensuite que l'exonération des personnes ayant droit au minimum à une demi-rente d'invalidité n'existe que depuis l'entrée en vigueur du nouveau règlement communal en date du 31 octobre 2007. Elle indique encore que l'application d'office du droit par l'autorité ne dispense pas le citoyen de communiquer à celle-ci l'existence d'un fait déterminant. Enfin, la Commune expose qu'en l'absence de contestation des décisions de taxation antérieures à l'année 2013, celles-ci sont entrées en force et qu'il a été renoncé à les reconsidérer, afin de ne pas créer un précédent.

Déposant des contre-observations le 11 juillet 2013, la recourante a maintenu sa position. Cette écriture a été communiquée à la Commune pour information le 18 juillet 2013.

D. Par décision du 8 octobre 2013, le Préfet du district de la Sarine a transmis le recours du 1<sup>er</sup> mai 2013 – avec le dossier constitué – au Tribunal cantonal, comme objet de sa compétence.

E. La recourante s'est acquittée dans le délai imparti de l'avance de frais requise par courrier du 15 octobre 2013.

F. Par courrier du 25 novembre 2013, la Commune s'est référée à ses observations du 10 juin 2013 en indiquant qu'elle n'avait pas d'autre remarque à formuler. Ce courrier a été transmis à la recourante pour information.

## en droit

1. a) La taxe d'exemption du service de défense contre l'incendie (la taxe d'exemption) se fonde sur l'art. 45 al. 1 de la loi cantonale du 12 novembre 1964 sur la police du feu et la protection contre les éléments naturels (LPolfeu, RSF 731.0.1) et sur l'art. 21 de la loi cantonale 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). En ce qui concerne la taxe d'exemption, l'art. 45 al. 3 LPolfeu prescrit que les dispositions de la LICO sont applicables. Conformément à l'art. 42 al. 1 et 2 LICO, la facture exigeant le paiement de la taxe d'exemption 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.

A teneur de l'art. 42 al. 3 LICO, la procédure est régie par l'application analogique des 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).

Il ressort de l'art. 190 LICD que la révision d'une décision entrée en force est de la compétence de l'autorité qui a rendu cette décision (al. 1) et que le rejet de la demande de révision, ainsi que la nouvelle décision, peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision antérieure (al. 2).

b) En l'espèce, la recourante demande le remboursement des taxes d'exemption acquittées pour les années 2000 à 2012. Dans la mesure où ces taxes d'exemption annuelles ont fait l'objet de factures valant décisions de taxation entrées en force, il faut considérer que la recourante conclut à ce que ces décisions soient révisées dans le sens de leur annulation.

Conformément à la règle selon laquelle le rejet de la demande de révision peut être attaquée par les mêmes voies de droit que la décision visée par la demande, la décision du 29 avril 2013 par laquelle la Commune a refusé d'annuler les taxes d'exemption pour les années 2000 à 2012 aurait dû être contestée par la voie de la réclamation auprès du Conseil communal. Considérant toutefois les observations circonstanciées déposées par celui-ci le 10 juin 2013, il ne s'impose pas de lui renvoyer la cause pour qu'il rende une décision sur réclamation. Par économie de procédure, la recevabilité du recours sera dès lors admise sous cet angle.

Pour le reste, déposé le 1<sup>er</sup> mai 2013 contre la décision du 29 avril 2013 et transmis au Tribunal cantonal comme objet de sa compétence, le recours respecte le délai et les formes prévus aux art. 180 LICD et 79 et suivants CPJA. Il est dès lors recevable.

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

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 la Commune a adopté le Règlement organique du service de défense contre l'incendie du 23 mai 2007 (le Règlement communal 2007), approuvé par la Préfecture le 31 octobre 2007 et entré en vigueur à cette date. Auparavant, c'est le Règlement organique du service de défense contre l'incendie du 15 décembre 1994, dans sa teneur modifiée le 30 avril 1998 (le Règlement communal 1998), qui était applicable.

A teneur de l'art. 5 al. 1 du Règlement communal 2007, le service de défense contre l'incendie ou le paiement de la taxe d'exemption est obligatoire pour tout homme ou femme domicilié-e sur le territoire de la commune, quelle que soit sa nationalité, dès 20 ans révolus et jusqu'à 50 ans. Selon l'art. 6 du Règlement communal, les personnes soumises à l'obligation de faire le service et qui ne sont pas incorporées paient une taxe d'exemption annuelle, qui est fixée par le Conseil Communal et qui s'élève à un montant maximal de 100 francs.

L'art. 5 al. 5 du Règlement communal 2007 énumère les cas d'exonération de la taxe d'exemption. Il dispose notamment à sa lettre f que les personnes au bénéfice d'une rente de l'assurance-invalidité de 50% et plus sont dispensées du service dans le corps de sapeurs-pompiers et également exonérées de la taxe d'exemption. Le Règlement communal 1998 ne prévoyait pas ce cas d'exonération.

3. a) A teneur de l'art. 188 al. 1 LICD, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision (let. c). La révision est toutefois exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 188 al. 2 LICD). La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision (art. 189 LICD).

Les règles qui précèdent s'expliquent par le principe communément admis selon lequel une taxation fiscale qui n'a pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, acquiert force de chose jugée non seulement formelle mais en principe aussi matérielle. La décision fixant le montant de l'impôt devient de ce fait définitive et lie tant le contribuable que la communauté publique, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. C'est là un impératif de la sécurité du droit et cela découle aussi du fait qu'il est possible au contribuable de se faire entendre lors de la taxation ou, du moins, lors du contrôle qui s'exerce par la voie de la réclamation ou recours. S'agissant en particulier de la limitation aux motifs que le recourant n'aurait pas pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire, elle se fonde sur le caractère subsidiaire de la révision qui, en tant que voie de droit extraordinaire, ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires. Ainsi, une révision est par exemple exclue lorsque des éléments de fait essentiels n'ont pas été allégués en procédure de taxation (erreur de déclaration) respectivement dans le cadre d'une réclamation ou d'un recours par négligence du contribuable

(ou de son représentant). Il en va de même lorsque le contribuable aurait - le cas échéant, en ayant recours à un conseiller professionnel - pu découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée (H. CASANOVA, *Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide*, in *Archives* 61, p. 450; entres autres ATA 4F 06 230 du 27 avril 2007, ainsi que la doctrine et jurisprudence citées).

b) Au-delà des conditions fixées à l'art. 188 al. 1 et 2 LICD, il peut parfois se justifier d'admettre la révision d'une taxation qui serait entachée d'une erreur manifeste et essentielle de l'autorité, indépendamment du fait que le contribuable ait été ou non en mesure de faire corriger cette erreur dans la procédure ordinaire en faisant preuve de l'attention commandée par les circonstances. En effet, l'autorité peut commettre un abus de droit en invoquant le manque de diligence du contribuable pour s'opposer à la révision d'une taxation entachée d'un vice dont elle est à l'origine et, partant, la première responsable ("révision facilitée" inspirée de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le rappel d'impôt: ATC 604 2012 132/133 du 20 janvier 2014 publié sous [www.fr.ch/tc](http://www.fr.ch/tc), consid. 3b; ATA 4F 06 230/31 du 27 avril 2007 confirmant l'ATA du 25 mars 1994 publié in RFJ 1995 p. 227 ss; décision de l'ancienne Commission de recours en matière d'impôt du 1<sup>er</sup> décembre 1989 in ACCR FR 1989 IX C n° 2; H. CASANOVA, *Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler*, in P.-H. Steinauer, *L'image de l'homme en droit*, Fribourg 1990, p. 115 ss).

c) En l'espèce, s'agissant d'abord des taxes d'exemption pour les années 2000 à 2006, le motif invoqué à l'appui de la demande de révision, à savoir le fait que la recourante a droit à une demi-rente d'invalidité, ne constitue pas un fait important au sens de l'art. 118 al. 1 et 2 LICD. En effet, en application de l'ancien Règlement communal 1998, en vigueur jusqu'au 30 octobre 2007, le droit à une demi-rente d'invalidité ne constituait pas un motif d'exonération de la taxe d'exemption. En tant qu'elle portait sur les années 2000 à 2006, la demande de révision était en conséquence d'emblée infondée et c'est à bon droit que l'autorité intimée ne l'a pas admise. Le recours doit dès lors être rejeté en tant qu'il porte sur les années 2000 à 2006.

d) Quant aux taxes d'exemption pour les années 2007 à 2013, la recourante était en mesure, à réception de chacune des factures annuelles, de contrôler facilement, au besoin en se faisant assister par un tiers ou en se renseignant auprès des services communaux, si cette taxe était due. Plus particulièrement, il était aisé pour elle de vérifier, par la seule consultation de la réglementation communale applicable, si elle appartenait à une catégorie de personnes exonérées. Dans ces circonstances, il faut retenir qu'en faisant preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée d'elle, la recourante aurait déjà pu faire valoir le motif invoqué à l'appui de sa demande de révision, à savoir le fait qu'elle percevait une demi-rente d'invalidité, en contestant par la voie ordinaire de la réclamation les factures annuelles relatives à la taxe d'exemption. Le refus de l'autorité intimée de procéder à la révision demandée doit dès lors être confirmé pour les années 2007 à 2012 également.

e) Les conditions permettant une révision facilitée ne sont pas non plus remplies en l'espèce. Certes, la recourante indique qu'elle a communiqué en 2005 au Service cantonal des contributions le fait qu'elle percevait une demi-rente de l'assurance-invalidité. Toutefois, même dans l'hypothèse où cette information a été transmise à la Commune, ce seul élément ne suffit pas pour admettre que celle-ci a commis une erreur manifeste et essentielle. En particulier, le fait d'avoir procédé à la facturation de la taxe d'exemption sans avoir vérifié au préalable l'éventualité d'un droit à une rente de l'assurance-invalidité dans l'ensemble des documents à sa disposition ne constitue pas une telle erreur. L'admission de la demande en révision déposée par la recourante ne s'imposait en conséquence pas non plus sous l'angle de l'abus de droit.

4. a) Pour l'ensemble des motifs qui précèdent, le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée.

b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

c) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs.

### **le Président prononce:**

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 300 francs est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais. Le solde de 200 francs est restitué à la recourante.
3. Communication.

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

*Fribourg, le 1<sup>er</sup> décembre 2014/msu*

Président

Greffière