Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.135/2003 /sch

Arrêt du 3 décembre 2003
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Yersin, Merkli, Müller et Meylan, juge suppléant.
Greffier: M. Zimmermann.

Parties
X._____,
recourant,

contre

Département des affaires militaires, Secteur taxe d'exemption, du canton de Fribourg,
route des Arsenaux 16, 1700 Fribourg,
Tribunal administratif du canton de Fribourg, Cour fiscale, rue André Piller 21, 1762 Givisiez.

Objet
exonération de la taxe d'exemption, double-national franco-suisse,

recours de droit administratif contre la décision du Tribunal administratif du canton de Fribourg, Cour fiscale, du 21 février 2003.

Faits:

A.
X._____, ressortissant français né en 1962 et domicilié à Villars-sur-Glâne, a accompli ses obligations militaires en France du 1er décembre 1984 au 9 janvier 1985. Il a acquis la nationalité suisse le 16 août 1994. Non incorporé dans l'armée, il s'est acquitté dès 1995 de la taxe d'exemption de l'obligation de servir au sens de la loi fédérale y relative, du 12 juin 1959 (LTEO; RS 661).

Le 25 janvier 2002, X._____ s'est adressé au Bureau de la taxe d'exemption du canton de Fribourg (ci-après: le Bureau cantonal) pour demander le remboursement des montants payés depuis 1997. Il s'est prévalu à cette fin de la Convention passée entre la Confédération et la République française le 16 novembre 1995 au sujet du service militaire des double-nationaux, entrée en vigueur le 1er mai 1997 (RS 0.141.134.92; ci-après: la Convention).

Le 8 mars 2002, l'Etat-major général de l'armée a décidé que X._____ ne serait pas incorporé dans l'armée suisse, qu'il était affecté aux double-nationaux non incorporés et exempté du service militaire. Cette décision indique qu'en application de la Convention, les double-nationaux sont dispensés de l'obligation de payer la taxe d'exemption de l'obligation de servir.

Le 15 avril 2002, le Bureau cantonal a notifié à X._____ deux décisions de taxation, l'une définitive pour l'année 2000, et l'autre provisoire pour l'année 2001, d'un montant total de 844 fr., compensé par un crédit antérieur de 850 fr.

Le 28 avril 2002, X._____ a contesté ces décisions. Il a demandé la répétition des taxes payées depuis 1997, pour un montant total de 4'580,60 fr.

Le 11 juin 2002, le Département des affaires militaires du canton de Fribourg (ci-après: le Département cantonal) a estimé que les décisions de taxation pour les années allant de 1997 à 2000 étaient entrées en force et ne pouvaient faire l'objet d'une révision. Il a écarté la réclamation pour le surplus, en tant qu'elle était dirigée contre la décision de taxation relative à l'année 2001. Il a considéré à ce propos qu'avant la décision du 8 mars 2002, X._____ n'avait pas été incorporé dans une formation de l'armée pendant plus de six mois. Il était dès lors assujetti à la taxe selon l'art. 2 al. 1 LTEO.
Par arrêt du 21 février 2003, le Tribunal administratif du canton de Fribourg a rejeté dans la mesure où il était recevable le recours formé par X._____ contre la décision du 11 juin 2002. Il a considéré, en bref, que la Convention devait être mise en oeuvre par le double-national qui entendait s'en prévaloir. Il incombait à celui-ci de saisir l'autorité compétente pour décider de l'exonération du paiement de la taxe d'exemption. En l'occurrence, les droits que la Convention conférait à X._____ n'avaient été reconnus que le 8 mars 2002. Avant cette date, il était astreint à l'obligation de servir en Suisse et au paiement de la taxe, puisqu'il n'avait pas été incorporé dans une formation de l'armée.
B.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, subsidiairement de droit public, X._____ demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt du 21 février 2003 et d'ordonner au Département cantonal de lui restituer le montant des taxations payées de 1997 à 2001 inclus. Il invoque la Convention et l'art. 39 LTEO.

Le Tribunal administratif propose de rejeter le recours de droit administratif et de déclarer irrecevable le recours de droit public. Le Département cantonal et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et avec une pleine cognition la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 129 I 173 consid. 1 p. 174, 185 consid. 1 p. 188; 129 II 225 consid. 1 p. 227, et les arrêts cités).
1.1 Rendue par une autorité de dernière instance cantonale en application de la LTEO, la décision attaquée est fondée sur le droit public de la Confédération (art. 5 PA). La voie du recours de droit administratif est ouverte selon l'art. 97 al. 1 OJ, mis en relation avec les art. 98 al. 1 let. g OJ et 31 al. 3 LTEO. Les clauses d'exclusion des art. 99 à 101 OJ ne s'appliquent pas. Le recours est ainsi recevable en tant que recours de droit administratif. Conformément à la règle de subsidiarité énoncée à l'art. 84 al. 2 OJ, il n'y a pas lieu d'examiner le recours de droit public.
1.2 A teneur de l'art. 104 OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour la violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (let. a) et la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (let. b). Le Tribunal fédéral examine avec une cognition pleine le grief de violation du droit fédéral (ATF 123 II 295 consid. 3 p. 298, 385 consid. 3 p. 388), qui comprend la Constitution fédérale (ATF 123 II 385 consid. 3 p. 388). La décision attaquée émane d'une autorité judiciaire; partant, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris des règles essentielles de la procédure (art. 105 al. 2 OJ).
2.
2.1 Dès sa naturalisation, le recourant était astreint au service militaire ou au service civil de remplacement (art. 59 al. 1 Cst.; art. 2 al. 1 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire, du 3 février 1995 - LAAM; RS 510.10). Les obligations militaires comprennent notamment le service militaire ou civil et le paiement, le cas échéant, de la taxe d'exemption (art. 2 al. 2 LAAM). Celle-ci est aussi exigible des double-nationaux (art. 5 al. 2 LAAM), sous réserve de conventions contraires (cf. art. 5 al. 3 LAAM; ATF 122 II 56). Y sont assujettis les hommes astreints au service, domiciliés en Suisse ou à l'étranger, qui au cours de l'année d'assujettissement n'ont pas été incorporés pendant plus de six mois dans une formation de l'armée et ne sont pas astreints au service civil (art. 2 al. 1 let. a LTEO).

Selon une mention apposée le 23 septembre 1994 dans son livret de service, le recourant n'a pas été incorporé

dans l'armée, car il avait dépassé l'âge d'être recruté (art. 1bis de la loi fédérale sur l'organisation militaire, du 12 avril 1907 - OM, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1995, correspondant à l'actuel art. 8 al. 2 LAAM). Dès cette époque, il était tenu de s'acquitter de la taxe d'exemption prévue par la LTEO (art. 26 LAAM).
2.2 La Convention prévoit que les double-nationaux ne sont tenus d'accomplir leurs obligations militaires qu'à l'égard d'un seul des deux Etats (art. 3 al. 1). Si, avant sa naturalisation, le double-national a fourni des prestations en vue de l'accomplissement de ses obligations militaires dans l'autre Etat, il ne reste astreint qu'à l'égard de ce dernier (art. 4 par. 2). Celui qui est visé par les art. 3 et 4 justifie de sa situation auprès de l'Etat où il n'est pas appelé à servir, par la production d'un certificat ad hoc, désigné comme « modèle C » (art. 5). Le double-national paie la taxe d'exemption dans l'Etat où il est tenu d'accomplir ses obligations militaires (art. 7). Sous ce terme, on entend, en Suisse, le service militaire ou civil, ainsi que la taxe d'exemption (art. 2 let. b) et, en France, tout service militaire ou civil, indépendamment de sa durée, y compris les préparations militaires (art. 4 par. 3 let. a).
En l'occurrence, le recourant a accompli ses obligations militaires en France avant sa naturalisation. Il n'était astreint qu'à l'égard de cet Etat, comme l'atteste le formulaire, établi selon le « modèle C », produit le 25 janvier 2002 par le recourant. Dès cette date, celui-ci n'était plus assujetti à la taxe d'exemption en Suisse, ce qu'a confirmé l'Etat-major général de l'armée dans sa décision du 8 mars 2002.
3.
Contrairement à ce que soutient le recourant, il n'a pas été libéré de l'obligation de payer la taxe d'exemption dès l'entrée en vigueur de la Convention, le 1er mai 1997. Si ce traité a pour but d'éviter que les double-nationaux accomplissent des obligations militaires (y compris le paiement de la taxe d'exemption) dans les deux Etats, il prévoit que la personne qui entend bénéficier des règles posées aux art. 3 et 4 de la Convention doit, pour justifier de sa situation, entreprendre des démarches en vue de l'établissement du formulaire standard y relatif (« modèle C »). Cela implique, pour la personne qui se prévaut des droits que lui confère la Convention, d'agir en ce sens et d'interpeller les autorités compétentes. On ne saurait prétendre, comme semble le faire le recourant, qu'il incomberait à l'autorité militaire d'intervenir spontanément pour clarifier la situation de chaque double-national franco-helvétique. Il appartenait au recourant d'agir en ce sens, ce qu'il n'a fait qu'en 2002.

Les décisions de taxation relatives aux années 1997, 1998 et 1999 sont entrées en force. Il n'y a pas lieu d'y revenir. Une révision est toutefois possible, selon l'art. 40 de l'ordonnance sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir, du 30 août 1995 (OTEO; RS 661.1), si des faits nouveaux importants sont allégués ou de nouveaux moyens de preuve produits (let. a); si l'autorité n'a pas tenu compte de faits ou de demandes importants établis par pièces (let. b) ou si l'autorité a violé des principes essentiels de la procédure, en particulier le droit de consulter les pièces et celui d'être entendu (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant évoque des motifs qu'il aurait pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence pouvant être raisonnablement exigée de lui (art. 40 al. 2 OTEO). En l'espèce, faute pour le recourant d'avoir entrepris les démarches nécessaires en vue de faire constater qu'il était libéré de l'obligation de payer la taxe d'exemption après l'entrée en vigueur de la Convention, on ne peut reprocher aux autorités de taxation de n'avoir pas tenu compte de ce fait qu'elles ignoraient (cf. art. 40 al. 1 let. b OTEO). Le recourant aurait de surcroît eu la
possibilité, dans la procédure de taxation, de faire état de ces faits nouveaux au sens de l'art. 40 al. 1 let. a OTEO. Ayant omis de le faire, il est forclos (art. 40 al. 2 OTEO; cf. arrêt 2A.275/2001 du 10 août 2001, reproduit in: ASA 71 66, consid. 2a).

Pour ce qui concerne les années 2000 et 2001, les autorités cantonales ont considéré que la libération de l'obligation d'acquitter la taxe d'exemption n'était effective qu'après le prononcé de la décision du 8 mars 2002, laquelle ne produisait en outre aucun effet rétroactif. Il n'y a rien à redire à cette solution.

La décision d'exonération de la taxe d'exemption, prise par l'Etat-major général de l'armée le 8 mars 2002, en application de l'art. 4 LTEO, a une valeur constitutive et produit ses effets ex nunc (arrêt 2A.121/1997 du 21 novembre 1997, reproduit in: ASA 66 667, consid. 4b/aa; cf. ATF 108 Ib 115 consid. 3b p. 117/118). Sans doute l'autorité de taxation prend-elle toutes les mesures nécessaires pour déterminer l'assujettissement et les bases de calcul de la taxe (art. 26 al. 1 LTEO), en requérant, au besoin, l'assistance des autorités fédérales et cantonales (art. 24 LTEO). Cela ne lui permet pas toutefois de se substituer à l'autorité compétente pour

décider de l'exonération de la taxe (arrêt 2A.121/1997 précité, consid. 4b/bb). Partant, on ne saurait reprocher aux autorités cantonales d'avoir omis de procéder à des investigations approfondies pour éclaircir la situation du recourant, notamment sous l'angle de sa double nationalité et de la Convention entrée en vigueur dans l'intervalle.
4.
C'est en vain que le recourant invoque l'art. 39 LTEO, qui définit les cas dans lesquels la taxe d'exemption peut être remboursée. En effet, cette disposition ne s'applique que dans le cas où la personne remplace le service qu'elle aurait dû accomplir au cours de l'année d'assujettissement. Or, tel n'est pas le cas du recourant.
5.
Celui-ci allègue avoir reçu des autorités militaires l'assurance que son cas serait réglé favorablement.
5.1 Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités. Il le protège donc lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 129 I 161 consid. 4.1 p. 170, 361 consid. 7.1 p. 381; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125/126, et les arrêts cités). Un renseignement ou une décision erronés de l'administration peut obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la loi, à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées; qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de sa compétence; que l'administré n'ait pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu; qu'il se soit fondé sur celui-ci pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice; que la loi n'ait pas changé depuis le moment où le renseignement a été donné (ATF 129 II 361 consid. 7.1 p. 381; 127 I 31 consid. 3a p. 36; 124 V 215 consid. 2b/aa p. 220, et les arrêts cités).
5.2 En l'occurrence, le recourant se prévaut de ce que les chefs des sections militaires de Marly et de Villars-sur-Glâne lui auraient assuré que son cas allait « s'arranger ». A supposer qu'il faille admettre qu'une telle déclaration équivalait à une promesse de répétition des montants versés depuis 1997 - ce qui est pour le moins douteux -, elle ne pouvait de toute manière lier l'autorité de taxation. Pour ce seul motif, le moyen doit être écarté.
6.
Le recours est ainsi rejeté. Les frais en sont mis à la charge du recourant (art. 156 OJ). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 159 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument de 1500 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, au Département des affaires militaires, Secteur taxe d'exemption, du canton de Fribourg et au Tribunal administratif du canton de Fribourg, Cour fiscale, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, section taxe d'exemption de l'obligation de servir.
Lausanne, le 3 décembre 2003
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: