



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

[www.fr.ch/tc](http://www.fr.ch/tc)

604 2023 43

## **Arrêt du 24 mai 2024**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président : Marc Sugnaux  
Juges : Dina Beti, Daniela Kiener  
Greffière : Angélique Marro

#### **Parties**

**A.** \_\_\_\_\_, **recourant**, représenté par Me Constantin Ruffieux,  
avocat

contre

**SERVICE DE LA SÉCURITÉ CIVILE ET MILITAIRE**, Bureau de la  
taxe d'exemption, **autorité intimée**

#### **Objet**

Taxe d'exemption de l'obligation de servir – recevabilité du recours –  
recevabilité de l'opposition – tenue des dossiers par l'autorité –  
formalisme excessif

Recours du 7 février 2023 contre la décision sur réclamation du  
26 janvier 2023 relative à la taxe d'exemption pour l'année 2021

## considérant en fait

A. A. \_\_\_\_\_ (ci-après: le recourant), né en 1998, a été déclaré inapte au service militaire et soumis à la taxe d'exemption de l'obligation de servir.

Par décision de taxation du 25 novembre 2022, le Service de la sécurité civile et militaire (ci-après: SSCM) a arrêté le montant de la taxe d'exemption pour l'année 2021 à CHF 1'605.-, plus CHF 3.85 d'intérêt moratoire. Dans son calcul, il a précisé qu'aucun jour de protection civile n'avait été accompli en 2021.

B. Le 23 décembre 2022, le recourant a envoyé un courriel au SSCM dans lequel il faisait état de son incompréhension face à la décision précitée, mentionnant notamment être incorporé auprès de la protection civile.

Par courriel du 27 décembre 2022, le SSCM a informé le recourant que, pour le cas où il aurait effectué des jours de protection civile en 2021, il devait transmettre les informations y relatives, livret de service à l'appui. Il était en outre précisé que « *le délai de 30 jours dès notification* » ne pouvait être prolongé.

Par correspondance du 10 janvier 2023, le recourant a précisé qu'il ne comprenait pas la raison de la non-déduction des jours effectués auprès de la protection civile. Il a transmis une copie de son livret de service, duquel il ressort qu'il a effectué 28 jours de protection civile en 2021.

C. Par décision sur réclamation du 26 janvier 2023, considérant la correspondance du 10 janvier 2023 comme une réclamation, le SSCM l'a déclarée irrecevable pour tardiveté.

D. Par correspondance du 11 avril 2023 adressée au SSCM, le recourant a mentionné ne pas avoir reçu de réponse à sa lettre du 7 février 2023, dont il a produit une copie.

Il ressort de cette copie de lettre datée du 7 février 2023, sur laquelle figurait la mention « *recommandé* », qu'il s'opposait à la décision sur réclamation qui avait été rendue. En substance, il faisait valoir que la réclamation avait été faite en temps utile, soit le 23 décembre 2022. Selon lui, avec le courriel du 27 décembre 2022, le SSCM avait ensuite prolongé le délai pour qu'il puisse produire le livret de service.

Par correspondance du 13 avril 2023, le SSCM a informé le recourant qu'il n'avait pas trouvé de trace d'un courrier recommandé qui lui aurait été adressé le 7 février 2023. Aussi, il a imparti au recourant un délai pour transmettre le numéro du recommandé, avec la preuve de réception par le destinataire.

Par courriel du 22 avril 2023, le recourant a précisé que la lettre du 7 février 2023 avait en réalité été envoyée en courrier A, directement adressée au SSCM.

E. Le 27 avril 2023, le SSCM transmet à la Cour de céans le dossier, ainsi que des observations dans lesquelles il constate que les interventions du recourant doivent être considérées comme un recours contre la décision sur réclamation du 26 janvier 2023.

Le 30 mai 2023, le recourant verse une avance de frais d'un montant de CHF 300.-.

Agissant par son mandataire le 1<sup>er</sup> juin 2023, le recourant transmet ses contre-observations, complétées le 26 juillet 2023. Il précise notamment que la lettre du 7 février 2023 doit être considérée comme un recours contre la décision sur réclamation du 26 janvier 2023. Il conclut à l'admission du recours et, principalement, à l'annulation de la décision de taxation du 25 novembre 2022, subsidiairement, à ce que le dossier soit retourné au SSCM pour nouvelle décision.

En outre, il conclut à ce qu'il ne soit pas perçu de frais, ainsi qu'à l'octroi d'une équitable indemnité de partie de CHF 3'500.-.

Le 30 août 2023, le SSCM fait parvenir ses ultimes remarques. En substance, il conclut à ce que le recours soit déclaré irrecevable. Il estime que l'envoi et la réception du courrier du 7 février 2023 ne peuvent pas être établis, et que, dès lors, le recours n'a été formé que le 11 avril 2023, ce qui est tardif au regard du délai légal de 30 jours. Il relève par ailleurs que dans l'hypothèse où il devait être déclaré recevable, le recours ne pourrait porter que sur la recevabilité de la réclamation du 10 janvier 2023, à l'exclusion de la question de l'exactitude matérielle de la décision de taxation du 25 novembre 2022.

Finalement, le 14 septembre 2023, le recourant fait usage de son droit de réplique en faisant part de ses observations. Il confirme notamment sa position selon laquelle sa lettre du 7 février 2023 doit être considérée comme un recours contre la décision sur réclamation du 26 janvier 2023. Il maintient également sa contestation sur le fond de la décision de taxation du 25 novembre 2022.

## **en droit**

1.

### *Règles relatives au délai de recours et à la preuve de l'expédition*

1.1. En application de l'art. 31 de la loi fédérale 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, dans le canton de Fribourg, le Tribunal cantonal (cf. art. 4 de l'ordonnance cantonale du 6 octobre 2008 concernant la taxe d'exemption de l'obligation de servir [RSF; 513.11]).

L'art. 22 de l'ordonnance fédérale du 30 août 1995 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (OSEO; RS 661.1) prévoit que le délai commence à courir le lendemain de la notification de la décision. Le délai est considéré comme observé si l'acte est remis à l'autorité ou, à son adresse, à un bureau de poste suisse ou à une représentation suisse à l'étranger, le dernier jour du délai au plus tard (art. 23 OSEO). Si le dernier jour du délai échoit un samedi, un dimanche ou un jour déclaré férié au siège de l'autorité compétente ou au domicile de l'assujetti, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit (art. 22 al. 3 OSEO). En outre, l'art. 31a LTEO prévoit que les fêtes ne s'appliquent pas à la procédure de recours.

Par ailleurs, lorsque l'assujetti s'adresse en temps utile à une autorité non compétente, le délai est réputé observé (art. 23 al. 2 OSEO).

1.2. La preuve de l'expédition d'un acte de procédure en temps utile incombe à la partie, respectivement à son avocat. Une telle preuve peut résulter du sceau postal, du récépissé de l'envoi posté en recommandé, de l'accusé de réception obtenu au guichet postal, de la quittance imprimée par l'automate MyPost 24 ou de tout autre moyen adéquat, tel le témoignage d'une ou de plusieurs personnes (dont les noms et adresses seront inscrits sur l'enveloppe contenant le recours), voire une séquence audiovisuelle filmant le dépôt du pli dans la boîte postale. En revanche, la date indiquée par une machine d'affranchissement privée (ou, pour les plus modernes, le code-barres avec justificatif de distribution) ne prouve pas la remise de l'envoi à la poste.

En principe, le sceau postal fait foi de la date d'expédition. Toutefois, cette présomption peut être renversée par tous les moyens appropriés. Pour renverser la présomption, il importe que la partie recourante produise ses preuves dans le délai de recours, ou du moins les désigne dans l'acte de recours, ses annexes ou sur l'enveloppe qui le contient (arrêt TF 6B\_569/2023 du 31 juillet 2023 consid. 1.1 et les références).

1.3. Exceptionnellement, selon la jurisprudence, le fardeau de la preuve peut être renversé lorsqu'une partie n'est pas en mesure d'apporter une preuve pour des raisons qui ne lui sont pas imputables, mais qui sont le fait de l'autorité. La jurisprudence voit un tel cas de renversement du fardeau de la preuve notamment lorsque l'absence de preuve est due au fait que l'administration, en violation de son obligation de tenir le dossier, n'a pas versé l'enveloppe qui contenait le recours au dossier et a ainsi rendu impossible l'administration de la preuve du respect des délais (ATF 138 V 218 consid. 8.1 et les références; arrêt TC FR 605 2021 261 du 14 juin 2022 consid. 1.1).

2.

### *Règles relatives à la tenue du dossier par l'autorité*

Le droit d'être entendu, consacré à l'art. 29 al. 2 Cst., garantit en particulier le droit pour le justiciable de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'accéder au dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre.

Il découle par ailleurs du droit de consulter le dossier et du droit d'être entendu le devoir pour l'autorité de constituer le dossier (arrêt TF 2C\_872/2021 du 2 août 2022 consid. 5.1 et les références). L'exercice du droit de prendre connaissance du dossier et d'obtenir l'administration des preuves pertinentes implique forcément une obligation de l'administration de tenir des dossiers (arrêt TAF D-3531/2020 du 21 octobre 2020).

Le devoir général de tenue de dossiers qui incombe aux autorités implique que toute autorité a l'obligation de constituer un dossier complet de la procédure, afin de permettre à toute personne concernée d'en prendre connaissance dans les meilleures conditions et, en cas de recours, de pouvoir le transmettre à l'autorité de recours. L'autorité intimée est par conséquent tenue de consigner dans le dossier tous les éléments essentiels pour l'issue du litige.

La garantie constitutionnelle à une tenue claire et ordonnée des dossiers oblige les autorités et les tribunaux à veiller au caractère complet de la documentation produite ou établie en cours de procédure (ATF 138 V 218 consid. 8.1.2). La gestion du dossier doit être ordonnée, claire et complète (ATAF 2011/37 consid. 5.4).

Pour les autorités administratives cantonales fribourgeoises, l'art. 63 du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) reprend les principes décrits ci-dessus. Il prévoit que les parties et leurs mandataires ont le droit de consulter les pièces du dossier qui sont destinées à établir les faits servant de fondement à la décision.

3.

#### *Règles relatives à la notification des décisions*

Selon une jurisprudence bien établie, les communications des autorités sont soumises au principe de la réception. Il suffit qu'elles soient placées dans la sphère de puissance de leur destinataire et que celui-ci soit à même d'en prendre connaissance pour admettre qu'elles ont été valablement notifiées. Autrement dit, la prise de connaissance effective de l'envoi ne joue pas de rôle sur la détermination du *dies a quo* du délai de recours (arrêt TF 2C\_523/2019 du 12 novembre 2019 consid. 3.3 et les références).

S'agissant du fardeau de la preuve de la notification d'une décision, il incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique. L'autorité supporte donc les conséquences de l'absence de preuve en ce sens que si la notification ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi. La preuve de la notification peut néanmoins résulter d'autres indices ou de l'ensemble des circonstances, par exemple un échange de correspondance ultérieur ou le comportement du destinataire (ATF 142 IV 125 consid. 4.3 et les références).

4.

#### *Discussion relative à la recevabilité du recours*

4.1. En l'espèce, se pose premièrement la question de la recevabilité du recours. Plus précisément, il s'agit de déterminer si le recourant a interjeté recours en temps utile.

La décision sur réclamation, datée du 26 janvier 2023, a été envoyée au recourant sous pli simple. S'agissant de la taxe d'exemption de l'obligation de servir, aucune disposition ne prévoit l'obligation pour l'autorité de notifier les décisions par envoi recommandé, si bien que la notification sous pli simple était autorisée (cf. art. 34 al. 1 CPJA).

Concernant la date de la notification de la décision précitée, il n'est pas possible d'en apporter la preuve par accusé de réception, l'envoi ayant été effectué sous pli simple. Cela étant, il ressort de la lettre du recourant, datée du 7 février 2023 et envoyée en copie au SSCM le 11 avril 2023, que le recourant a bien reçu la décision querellée. Ainsi, la notification a bien eu lieu. Par ailleurs, au vu du fait que le recourant allègue avoir envoyé sa lettre en date du 7 février 2023, la notification a eu lieu probablement les jours qui ont suivi le 26 janvier 2023, mais au plus tard le 7 février 2023. Dans ces circonstances, le délai de recours de 30 jours arrivait à échéance au plus tard le jeudi 9 mars 2023.

4.2. Cela étant établi, il reste à déterminer si le recourant a valablement interjeté recours dans le délai précité.

Le recourant soutient avoir envoyé une lettre à l'attention du SSCM le 7 février 2023. Il précise que la lettre précitée doit être considérée comme un recours. Le SSCM, pour sa part, explique ne pas avoir reçu ladite lettre.

Premièrement, le fait que le courrier litigieux ait été adressé au SSCM en lieu et place du Tribunal cantonal n'est pas déterminant. En effet, conformément à l'art. 23 al. 2 OTEO, lorsque l'assujetti s'adresse en temps utile à une autorité non compétente, le délai est réputé observé (voir également art. 28 al. 2 CPJA).

En outre, sur la décision querellée, figuraient la voie de droit pour la contester, ainsi que le délai de recours et les conséquences du non-respect de celui-ci. Elle respectait ainsi les prescriptions formelles relatives aux voies de droit (cf. art. 30 al. 4 LTEO et 25 OTEO).

4.3. Conformément aux règles sur le fardeau de la preuve, il appartient en principe au recourant d'apporter la preuve que son courrier valant recours a bel et bien été envoyé au SSCM dans le délai de 30 jours (ci-avant: consid. 1.2).

Toutefois, dans le cas d'espèce, la Cour de céans constate que le dossier transmis par le SSCM est manifestement lacunaire et incomplet. En effet, bien que l'autorité précitée ait précisé faire parvenir au Tribunal « *le dossier original* » du recourant, le dossier transmis ne contenait que quelques pièces dans un ordre aléatoire, rendant la lecture pénible et entravant la bonne compréhension du dossier.

En particulier, le dossier ne contient pas la décision de taxation initiale dans sa teneur originale, mais une décision de taxation modifiée après décision d'irrecevabilité, mentionnant que 28 jours de service civil ont été accomplis, mais sans en tenir compte dans la fixation de la taxe due dont le montant reste inchangé. La décision initiale dans sa teneur originale a été transmise à la Cour de céans ultérieurement par le recourant lui-même, dans le cadre de ses déterminations. A cette occasion, le recourant a également transmis une copie de son livret de service, lequel ne figure pas non plus au dossier constitué par l'autorité.

Les courriers du 7 février 2023 et du 11 avril 2023 du recourant, de même que son courriel du 23 décembre 2022, ont été transmis par l'autorité comme annexes au courrier de transmission du 27 avril 2023, sans toutefois figurer en tant que tels au dossier.

Finalement, le dossier transmis ne contenait pas les échanges de courriels entre le recourant et l'autorité. Interpellé sur ce point par le recourant dans sa détermination, le SSCM a fait parvenir lesdits courriels. A cette occasion, l'autorité a précisé que, « *quant au dossier qui a été transmis au Tribunal de céans, il se [peut] qu'il ne contienne pas les échanges d'emails, ceux-ci n'étant pas systématiquement enregistrés dans le dossier "papier" [des] assujettis. Toutefois, ces messages ayant été échangés avec le recourant, ce dernier en dispose déjà de son côté et aura pu les transmettre à son conseil* ».

4.4. La Cour de céans constate ainsi que le SSCM n'a pas établi le dossier du recourant en y intégrant l'ensemble des pièces déterminantes.

A ce titre, la Cour rappelle à l'autorité intimée son obligation de tenir correctement ses dossiers. A l'avenir, le SSCM est prié de verser au dossier tous les éléments essentiels relatifs à la cause et de veiller à une gestion ordonnée, claire et complète de ses dossiers, dans le respect du droit d'être entendu des assujettis.

Ce défaut a pour conséquence que l'autorité intimée ne peut aisément être suivie lorsqu'elle mentionne que la lettre du 7 février 2023 ne lui est jamais parvenue. Au vu du fait que les éléments essentiels n'étaient pas systématiquement versés au dossier, le simple fait que la lettre précitée n'y figure pas ne signifie pas encore que celle-ci n'a jamais été envoyée, ni reçue.

Dès lors, au vu de la gestion lacunaire et incomplète du dossier par l'autorité, il y a lieu d'admettre un renversement du fardeau de la preuve et de se fier aux déclarations du recourant selon lesquelles il a effectivement envoyé par courrier A la lettre du 7 février 2023, valant recours. Dans ce sens, il doit être considéré que le recours a été interjeté en temps utile (ci-avant: consid. 1.3).

4.5. La solution qui précède se justifie d'autant plus en l'espèce, dans la mesure où, même à supposer que la lettre du 7 février 2023 ait été envoyée hors délai, le SSCM aurait pu à tout le moins la traiter en tant que demande de révision – cas échéant facilitée (voir la jurisprudence à cet égard en matière d'impôts directs, p. ex. arrêt TC FR 604 2016 107 du 15 novembre 2017 consid. 4) – de la décision de taxation.

Ainsi, dans les circonstances très particulières du cas d'espèce, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

5.

#### *Discussion relative à la recevabilité de l'opposition*

En l'espèce, le SSCM a considéré que le courrier du 10 janvier 2023 valait réclamation et que celle-ci était tardive. En outre, selon lui, le courriel du 23 décembre 2022 ne pouvait pas valoir réclamation, celui-ci ne revêtant pas la forme écrite.

Quand bien même la loi prévoit que les décisions de taxation peuvent faire l'objet d'une réclamation écrite (art. 30 LTEO), il appartenait à l'autorité d'impartir un délai au recourant pour remédier aux informalités constatées (cf. art. 21 OTEO et art. 82 al. 1 CPJA applicable à la procédure de réclamation par le renvoi de l'art. 103 al. 3 CPJA).

En effet, à la lecture du courriel du 23 décembre 2022, il apparaissait aisément que le recourant n'était pas d'accord avec la décision de taxation, plus précisément avec le fait que la décision précitée n'avait pas pris en compte les jours de protection civile effectués en 2021, si bien que ce courrier valait réclamation.

Dans ces conditions, le SSCM aurait ainsi dû impartir un délai au recourant pour régulariser sa réclamation en la déposant en la forme écrite. Le refus pur et simple de l'autorité d'entrer en matière relevait du formalisme excessif.

Ceci vaut *a fortiori* au vu du fait que l'autorité ne semble pas contester le fait que le recourant a effectivement effectué 28 jours de protection civile en 2021 (cf. décision de taxation dans sa teneur modifiée – produite avec les observations, voir ci-dessus consid. 4.3 – et décision de taxation du 1<sup>er</sup> mai 2023 concernant l'année 2022). En cela, elle paraît ainsi admettre que la décision de taxation du 25 novembre 2022 est matériellement fautive.

Le recours doit en conséquence être admis. Partant, la cause doit être renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle entre en matière sur la réclamation formée par le recourant le 23 décembre 2022, complétée par courrier du 10 janvier 2023.

6.

### *Frais et dépens*

6.1. 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).

Il n'est en conséquence pas perçu de frais. L'avance de frais effectuée par le recourant de CHF 300.- lui sera remboursée.

6.2. Ayant obtenu gain de cause, le recourant a droit à une indemnité de partie pour ses frais de défense, conformément aux art. 137ss CPJA et 8ss du tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA; RSF 150.12).

En l'espèce, le mandataire du recourant a produit sa liste de frais le 14 septembre 2023, laquelle comptabilise un temps total de travail de 8 heures 13 minutes. Cette durée peut être admise. Au taux horaire de CHF 250.- (art. 8 al. 1 Tarif JA), elle donne droit à des honoraires de CHF 2'054.20.

Concernant les débours, ceux-ci doivent être remboursés au prix coûtant (art. 9 al. 1 Tarif JA). Les débours mentionnés sur la liste de frais peuvent dès lors être repris tels quels, à l'exception des frais de photocopies qui doivent être comptabilisés à 40 centimes par copie en lieu et place du prix unitaire de CHF 1.- pris en compte par le mandataire. Ils s'élèvent ainsi à CHF 41.20.

Il convient dès lors d'arrêter l'indemnité due au recourant à CHF 2'256.75 (CHF 2'054.20 pour les honoraires et CHF 41.20 pour les débours, auxquels s'ajoute CHF 161.35 de TVA à 7.7%).

*(dispositif en page suivante)*



## la Cour arrête :

I. Le recours est admis.

Partant, la décision sur réclamation du 26 janvier 2023 du Service de la sécurité civile et militaire est annulée. La cause est renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle entre en matière sur la réclamation et rende une nouvelle décision.

II. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais de CHF 300.- versée par le recourant lui est restituée.

III. L'indemnité de partie allouée au recourant pour ses frais de défense est fixée à CHF 2'256.75 (TVA de CHF 161.35 comprise au taux de 7.7%). Elle est versée en mains de son mandataire et mise à la charge de l'Etat.

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.

La fixation du montant de l'indemnité de partie 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 24 mai 2024/anm

Le Président

La Greffière