

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2025/2024-TAXE

ATA/985/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 20 août 2024

2^{ème} section

dans la cause

A_____

recourant

contre

**SERVICE DE LA TAXE D'EXEMPTION DE L'OBLIGATION DE
SERVIR**

intimé

EN FAIT

- A.** **a.** A _____, né le _____ 1984, a été naturalisé suisse le 12 mai 2015, soit à l'âge de 31 ans.
- b.** Il s'est acquitté de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) pour l'année 2019.
- c.** Par décision du 11 juin 2024, le service cantonal de la TEO (ci-après : STEO) a rejeté la réclamation formée par A _____ contre son assujettissement à la TEO 2020 et 2021.
- B.** **a.** Par acte expédié le 17 juin 2024 à la chambre administrative de la Cour de justice, le contribuable a recouru contre cette décision.
- Après sa naturalisation, il n'avait jamais été convoqué pour accomplir ses obligations militaires. Ayant dépassé l'âge auquel un recrutement était possible et l'armée n'ayant pas besoin de volontaire, il ne pouvait lui être reproché de ne pas avoir offert ses services. La décision violait les principes d'égalité de traitement, de non-discrimination et de non-rétroactivité des lois.
- b.** L'administration fédérale des contributions ainsi que le STEO ont conclu au rejet des recours.
- c.** Le recourant n'a pas répliqué dans le délai imparti à cet effet.
- d.** Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1.** Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2.** Le litige porte sur la conformité au droit des décisions prononçant l'assujettissement du recourant à la TEO pour les années 2020 et 2021. Le montant de la TEO n'est pas contesté.
 - 2.1** Tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire (art. 59 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101 ; art. 2 al. 1 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire du 3 février 1995 – LAAM - RS 510.10). L'obligation générale du service militaire pour les hommes concrétise le principe de l'armée « de milice ». Elle trouve son fondement dans la considération politique selon laquelle le fardeau du service militaire doit être réparti d'égalité façon, de manière à ce que l'intérêt général pour la chose militaire soit ancré dans le sentiment populaire. Elle n'est pas absolue et sans restriction, mais relative. Il appartient à la législation et à la jurisprudence de définir

plus précisément la notion d'obligation de servir. La loi peut en outre prévoir des exceptions, qui doivent toutefois respecter le principe de l'égalité devant la loi (Message du Conseil fédéral du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle constitution fédérale [ci-après : Message 1996], FF 1997 I 1ss, p. 242-243).

2.2 La révision de la LAAM, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018, a prévu que l'obligation de servir dans l'armée s'éteint pour les militaires de la troupe et les sous-officiers à la fin de la 12^e année après l'achèvement de l'école de recrues (art. 13 al. 1 let. a LAAM). Les personnes astreintes au service militaire accomplissent l'école de recrues au plus tôt au début de l'année au cours de laquelle elles atteignent l'âge de 19 ans et au plus tard pendant l'année au cours de laquelle elles atteignent l'âge de 25 ans. Le moment est déterminé par les besoins de l'armée. Les souhaits des conscrits sont pris en compte dans la mesure du possible (art. 49 al. 1 LAAM). Les conscrits qui n'ont pas accompli l'école de recrues à la fin de l'année au cours de laquelle ils atteignent l'âge de 25 ans sont libérés de l'obligation d'accomplir le service militaire (art. 49 al. 2 LAAM). Les personnes astreintes au service militaire accomplissent des cours de répétition chaque année (art. 51 al. 1 1^{re} phr. LAAM).

2.3 Selon l'art. 7 LAAM, non modifié au 1^{er} janvier 2018, intitulé « conscription » et figurant sous le chapitre « définition des obligations militaires », les personnes astreintes au service militaire sont enrôlées au début de l'année au cours de laquelle elles atteignent l'âge de 18 ans (al. 1). Elles s'annoncent aux autorités militaires compétentes pour être inscrites aux rôles militaires et fournir les données visées à l'art. 27 LAAM. L'obligation de s'annoncer s'éteint à la fin de l'année au cours de laquelle elles atteignent l'âge de 29 ans (al. 2). L'art. 27 al. 1 LAAM, également non modifié au 1^{er} janvier 2018, impose l'obligation aux conscrits et personnes astreintes au service militaire de communiquer spontanément au commandant d'arrondissement de leur canton de domicile certaines données personnelles les concernant.

2.4 Selon l'art. 9 LAAM, modifié le 1^{er} janvier 2018, les conscrits passent le recrutement au plus tôt au début de leur 19^e année et au plus tard à la fin de l'année au cours de laquelle ils atteignent l'âge de 24 ans (al. 2). Le Conseil fédéral peut prévoir un recrutement ultérieur si les services d'instruction obligatoires (art. 42 LAAM) peuvent encore être accomplis dans les limites d'âge visées à l'art. 13 LAAM. Le recrutement ultérieur est soumis au consentement des personnes concernées (al. 3).

2.5 Les personnes astreintes au service militaire qui ne peuvent concilier ce service avec leur conscience accomplissent sur demande un service civil de remplacement (service civil) d'une durée supérieure au sens de la présente loi (art. 1 de la loi fédérale sur le service civil du 6 octobre 1995 - LSC - RS 824.0). L'astreinte au service civil commence dès que la décision d'admission au service civil entre en force. L'obligation de servir dans l'armée s'éteint simultanément (art. 10 al. 1 LSC). L'astreinte au service civil prend fin dès l'instant où la personne astreinte est libérée

ou exclue du service civil (art. 11 al. 1 LSC). La libération du service civil a lieu pour les personnes qui n'étaient pas incorporées dans l'armée, douze ans après le début de l'année suivant l'entrée en force de la décision d'admission (art. 11 al. 2 let. a LSC). Tout homme astreint au service civil qui ne remplit pas, ou ne remplit qu'en partie, ses obligations sous forme de service personnel, doit fournir une compensation pécuniaire (art. 15 al. 1 LSC).

2.6 Celui qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement doit s'acquitter d'une taxe (art. 59 al. 3 1^{re} phr. Cst.). Ce principe est rappelé à l'art. 1 LTEO, selon lequel les citoyens suisses qui n'accomplissent pas ou n'accomplissent qu'en partie leurs obligations de servir sous forme de service personnel (service militaire ou service civil) doivent fournir une compensation pécuniaire.

2.7 Le service militaire comprend les services prévus par la législation militaire (art. 7 al. 1 LTEO). En font partie les services d'instruction, qui comprennent notamment l'école de recrues (art. 12 let. a, 41 al. 1 et 49 LAAM). Le service civil comprend les jours de service pris en compte conformément à la LSC (art. 7 al. 1 bis LTEO). Le service militaire est réputé non effectué lorsque l'homme astreint au service militaire n'a pas accompli un service entier au cours de l'une des années qui suivent celle au cours de laquelle il a effectué l'école de recrues (art. 8 al. 1 LTEO). Le service civil est, quant à lui, réputé non effectué lorsque l'homme astreint n'a pas accompli au moins 26 jours de service imputables au cours de l'une des années qui suivent celle au cours de laquelle la décision d'admission est entrée en force (art. 8 al. 2 LTEO). Par ailleurs, si les conditions de l'assujettissement à la taxe sont remplies au cours de l'année d'assujettissement, ce dernier subsiste pour l'année entière (art. 9 LTEO).

2.8 La taxe prévue à l'art. 59 al. 3 Cst. est le corollaire du non-accomplissement de l'obligation de servir personnelle. Elle présuppose une obligation de servir. C'est le service militaire ou civil non accompli qui provoque l'obligation de verser la taxe d'exemption. Les citoyens suisses qui n'accomplissent pas ou qui n'accomplissent que partiellement leur service personnel doivent acquitter une taxe d'exemption, réserve faite des exceptions admises par la loi (Message 1996, FF 1997 I 1ss, p. 242-243). Celle-ci est calculée sur les bases de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), étant entendu, d'une part, que le revenu imposable de l'assujetti à la taxe est déterminant, d'autre part, que l'année de taxation est celle qui suit l'année d'assujettissement, ce qui implique que la taxe est perçue en fonction du service militaire ou civil effectué l'année précédente (Message 2017, FF 2017 5837, p. 5840).

2.9 La TEO a pour but d'éviter, parmi les personnes soumises aux obligations militaires, les inégalités criantes entre celles qui effectuent un service et celles qui n'en font pas. Elle constitue à ce titre une contribution de remplacement. Le militaire qui est dispensé d'un service en tire normalement un avantage par rapport aux autres astreints de sa classe d'âge. La perception d'une taxe doit compenser cet avantage, sous la forme d'une prestation financière (ATA/1094/2022 du 1^{er} novembre 2022

consid. 3d). Le rapport entre le service militaire et l'obligation de s'acquitter d'une taxe d'exemption de celui-ci est purement formel. Celui qui est astreint au service militaire doit payer une taxe parce que et aussi longtemps que, pour une raison quelconque, il ne peut accomplir ce service. Le paiement de la taxe n'est toutefois nullement comparable au service militaire et ne peut être raisonnablement tenu pour l'accomplissement, sous une autre forme, de celui-ci. La TEO est imposée pour des motifs d'équité et d'égalité devant la loi. Tels sont son sens et son but (ATF 118 IV consid. 3b = JdT 1994 IV 89 ; 115 IV 66 consid. 2b = JdT 1990 IV 70).

2.10 Sont 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 (art. 2 al. 1 let. a LTEO) et n'effectuent pas le service militaire ou le service civil qui leur incombent en tant qu'hommes astreints au service (art. 2 al. 1 let. c LTEO). La LTEO modifiée prévoit, comme jusqu'en 2018, que sont assujettis à la taxe les hommes astreints au service militaire ou au service civil qui sont libérés de l'obligation de servir sans avoir accompli la totalité des jours de service obligatoires (art. 2 al. 1bis LTEO). L'assujettissement à la taxe commence au plus tôt au début de l'année au cours de laquelle l'homme astreint atteint l'âge de 19 ans. Il se termine au plus tard à la fin de l'année au cours de laquelle il atteint l'âge de 37 ans (art. 3 al. 1 LTEO). Il dure 11 ans (art. 3 al. 2 LTEO).

Conformément à une tradition ancienne, le citoyen suisse participe aux opérations de recrutement au cours de sa 19^e année et accomplit son école de recrues l'année suivante (Message du Conseil fédéral du 13 septembre 1978 concernant la modification de la LTEO [ci-après : Message 1978], FF 1978 II 933, p. 941). Les hommes astreints au service militaire sont incorporés pendant douze ans au plus dans l'armée, année d'accomplissement de l'école de recrues non comprise, et effectuent leur service entre leur 19^e et leur 37^e année. Les hommes astreints au service civil accomplissent nouvellement leur service entre leur 20^e et leur 37^e année. La durée de l'assujettissement doit ainsi être modifiée de façon qu'elle s'étende de la 19^e à la 37^e année comprise. Durant cette période seront perçues onze taxes d'exemption au plus. Comme la période durant laquelle l'obligation de servir peut être accomplie s'étendra de la 19^e à la 37^e année comprise, il est garanti que les hommes recrutés seulement au cours de la 24^e année par exemple et déclarés inaptes au service acquittent aussi les onze TEO prescrites (Message 2017, FF 2017 5837, p. 5843 à 5845).

2.11 L'un des objectifs poursuivis par la modification de la LTEO était d'harmoniser la durée du service militaire et du service civil introduite par les modifications des bases légales du « développement de l'armée » (ci-après : DEVA) à celle de l'assujettissement à la TEO. Ces modifications-là auraient une incidence sur la TEO un an après leur entrée en vigueur. La mise en œuvre du DEVA étant prévue à partir du 1^{er} janvier 2018, l'entrée en vigueur de la modification de la LTEO devait ainsi

intervenir le 1^{er} janvier 2019. La taxation de la première année d'assujettissement 2018 aurait lieu l'année suivante. Les premières décisions de taxation selon la nouvelle législation seraient rendues au 1^{er} mai 2019 (Message 2017, FF 2017 5837, p. 5840 s. et 5851-52).

Lors de l'examen de la modification de la LTEO au Conseil national, le rapporteur de la majorité de la commission chargée de l'examiner a souligné que celle-ci intervenait principalement en raison de la révision de la LAAM et de la LSC qui était intervenue dans le cadre du DEVA. Or, le DEVA devait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2018 et commencer à concerner la TEO dès le 1^{er} janvier 2019. Il y avait donc lieu de procéder rapidement à l'adaptation de la base légale. Une conseillère nationale a, à son tour, rappelé qu'avec l'entrée en vigueur des modifications apportées dans le cadre du DEVA, des adaptations de la LTEO étaient nécessaires (Conseil National, session d'hiver 2017, séance du 13 décembre 2017, Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale 2017, p. 2108 ss, https://www.parlament.ch/centers/documents/de/01-NR_5011_1712.pdf). Il n'y a pas de divergences entre les Chambres fédérales sur ce point.

2.12 Lors de l'entrée en vigueur de la révision, l'al. 2 de l'art. 49 LTEO a été abrogé. Il prévoyait que « Le droit ancien continue à régir les taxes dues pour la période antérieure à l'entrée en vigueur de la présente loi et leur remboursement, ainsi que les peines et amendes encourues en raison d'une infraction commise avant cette entrée en vigueur ». Les dispositions transitoires prévoient que la TEO finale est perçue pour la première fois auprès des hommes astreints au service qui sont libérés de l'obligation de servir au cours de l'année qui suit celle où entre en vigueur la LTEO modifiée (al. 1). Sont régies par l'ancien droit les procédures de réclamation ou de recours qui sont pendantes au moment de l'entrée en vigueur de la présente modification (al. 2).

2.13 Est exonéré de la taxe quiconque, au cours de l'année d'assujettissement, a acquis ou perdu la nationalité suisse (art. 4 al. 1 let. e LTEO). Cette disposition n'a pas été modifiée le 1^{er} janvier 2019. Les hommes qui ont acquis la nationalité suisse au cours de leur 19^e année ou plus tard sont appelés au recrutement ordinaire ou complémentaire l'année de leur naturalisation si possible, mais n'entrent à l'école de recrues que l'année suivante. Le système de recrutement et d'appel ou la date de leur naturalisation fait qu'elles sont empêchées d'accomplir leur école de recrues durant l'année de la naturalisation. Pour ces motifs, il est équitable de renoncer d'une manière générale à la perception de la taxe pour l'année de l'acquisition de la nationalité suisse (Message 1978, FF 1978 II 933, p. 942).

2.14 Dans un arrêt portant sur la taxe d'exemption 2018 concernant le recourant, le Tribunal fédéral a retenu que celui-ci, âgé de 33/34 ans en 2018, qui n'était ni incorporé dans une formation de l'armée ni astreint au service civil, était sous le nouveau régime de l'art. 3 al. 1 et 2 LTEO assujetti à cette taxe, puisqu'en 2018 il n'avait pas encore atteint l'âge de 37 ans. En revanche, en tant que la modification de la LTEO n'était entrée en vigueur que le 1^{er} janvier 2019, son application à

l'année d'assujettissement 2018 constituait un cas de rétroactivité proprement dite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 4.3 et 4.4). À défaut d'une base légale claire prévoyant expressément l'application rétroactive de la modification législative à l'année d'assujettissement 2018, ce mode de faire était contraire au principe de non-rétroactivité des lois (consid. 4.5).

2.15 Dans sa jurisprudence, la chambre administrative a retenu que les principes précités ne s'appliquaient pas pour l'année d'assujettissement 2019. La modification de la LTEO était entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019, de sorte que l'obligation imposée au contribuable se fondait sur des faits postérieurs à ladite modification. Il ne s'agissait dès lors pas d'un cas de rétroactivité proprement dite (ATA/1256/2022 du 13 décembre 2022 consid. 5a confirmé par arrêt 9C_94/2023 du Tribunal fédéral du 29 janvier 2024).

Dans un autre arrêt, il a été considéré que le fait d'avoir dépassé l'âge auquel un recrutement pouvait avoir lieu ne déliait pas les citoyens suisses, suisses de naissance ou naturalisés, de leurs obligations militaires. N'ayant pas demandé à accomplir le service militaire ou le service civil durant l'année 2019, l'intéressé restait soumis au paiement de la TEO. Une autre solution introduirait une inégalité de traitement injustifiée entre les citoyens suisses naturalisés, âgés au moment de leur naturalisation entre 24 ans et 36 ans, et les citoyens suisses (ou devenus suisses avant leurs 24 ans) du même âge (ATA/1094/2022 du 1^{er} novembre 2022 consid. 4, confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 9C_707/2022 du 25 janvier 2024).

Le Tribunal fédéral a également écarté le grief relatif à la violation par la nouvelle réglementation des art. 8 et 14 Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) et de l'art. 12 al. 2 OMi (arrêt 9C_648/2022 du 9 janvier 2024).

3. En l'espèce, il convient de déterminer si le recourant était, en 2020 et 2021, astreint au service militaire. La TEO étant une taxe causale, de remplacement, elle ne saurait en effet être perçue en 2020 et 2021, si le recourant n'était alors plus astreint au service militaire ou civil.

Le recourant a été naturalisé en 2015, à l'âge de 31 ans. Avec l'introduction de la LAAM révisée, le 1^{er} janvier 2018, bien que dans sa 33^e année, étant né le 12 janvier 1984, il demeurait soumis à ses obligations militaires. En effet, celles-ci s'adressent à tout citoyen suisse astreint au service militaire. Avec la modification de la LAAM, la période durant laquelle ces obligations doivent être accomplies a été étendue jusqu'à l'âge de 37 ans. Selon le nouveau droit, l'âge pendant lequel les citoyens suisses sont astreints au service militaire s'étend de la 19^e année à la 37^e année incluse, le recrutement pouvant avoir lieu au plus tôt au début de leur 19^e année et au plus tard à la fin de l'année au cours de laquelle ils atteignent l'âge de 24 ans et prenant fin, au plus tôt, la 12^e année après l'achèvement de l'école de recrues (art. 13 al. 1 let. a LAAM). Tout comme la situation ayant donné lieu à l'ATA/1094/2022 précité, le fait d'avoir dépassé l'âge auquel un recrutement peut

avoir lieu ne délie pas *ipso facto* les citoyens suisses, suisses de naissance ou naturalisés, de leurs obligations militaires.

En 2020 et 2021, le recourant restait ainsi tenu à des obligations militaires. Il était donc soumis à la TEO en application de la législation entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (art. 3 LTEO). Le recourant pouvait, au demeurant, demander d'accomplir un service civil. Or, il ne l'a pas proposé.

L'application de la nouvelle LTEO dès l'année 2019 et l'assujettissement du recourant à la TEO qui en découle pour les années 2020 et 2021 ne constituent pas une application rétroactive de la loi. En effet, les éléments de base déterminants servant de fondement à la TEO pour les années 2020 et 2021 se sont produits ou existaient cette année-là, soit sous l'empire de la nouvelle loi : le recourant, alors âgé de 36 et 37 ans, n'était ni incorporé dans une formation de l'armée, ni soumis à l'obligation de servir dans le civil, ni n'accomplissait du service militaire ou civil. Le fait que, sous l'ancien droit, l'année 2018 constituait la dernière année de l'assujettissement, selon le recourant, à la TEO parce qu'il avait dépassé l'âge de 30 ans cette année-là, et qu'il a été soumis à nouveau, en vertu du nouveau droit, à l'obligation de payer la taxe d'exemption de servir ne constitue pas une application rétroactive de la loi.

Par ailleurs, il ne découle pas des dispositions légales précitées que le législateur aurait conféré des droits acquis s'agissant de l'absence d'assujettissement à la TEO pour des situations telles que celle du recourant, étant rappelé que l'absence de taxation pour l'année 2018 résulte des principes dégagés par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_339/2021.

N'ayant pas accompli son obligation militaire sous forme de prestation personnelle ni en 2020 ni en 2021, le recourant reste ainsi tenu au paiement de la TEO pour cette année-là.

Comme relevé dans les ATA/1094/2022 et ATA/1056/2022 précités, une autre solution introduirait une inégalité de traitement injustifiée entre les citoyens suisses naturalisés, âgés au moment de leur naturalisation entre 24 ans et 36 ans, et les citoyens suisses (ou devenus suisses avant leurs 24 ans) du même âge. Il peut, pour le surplus, être fait référence à l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_648/2022 précité, qui a de manière circonstanciée écarté le grief relatif à la violation par la nouvelle réglementation des art. 8 et 14 CEDH et de l'art. 12 al. 2 OMi. Les art. 17 et 26 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 (Pacte ONU II - RS 0.103.2) invoqués par le recourant n'accordent à cet égard pas une protection plus étendue.

L'assujettissement du recourant à la TEO 2020 et 2021 a donc été retenu à juste titre.

Au vu de ce qui précède, la décision de taxation 2020 et 2021 est conforme au droit. Le recours est donc infondé.

4. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 200.- sera mis à la charge du recourant, et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA et 31 al. 2 et 2bis LTEO).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 17 juin 2024 par A_____ contre la décision du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 11 juin 2024 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 200.- à la charge de A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à A_____, au service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Claudio MASCOTTO, président, Florence KRAUSKOPF, Michèle
PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

le président siégeant :

C. MASCOTTO

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :