RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2444/2021-TAXE **ATA/1274/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 23 novembre 2021

1ère section

dans la cause

Monsieur A_____
représenté par la société Plafida Société Fiduciaire SA, mandataire

contre

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

et

CONFÉDÉRATION SUISSE REPRESENTÉE PAR L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1) Monsieur A_____, né le _____1996, a été déclaré inapte au service militaire et au service de la protection civile lors de son recrutement.

2) Dans sa déclaration fiscale 2019, il a mentionné être le bénéficiaire de l'assurance 2ème pilier de son père décédé le 30 juillet 2019. Il a déclaré une fortune mobilière brute de CHF 1'136'384.-, dont CHF 1'134'723.- se trouvaient sur un compte auprès du Crédit Suisse.

Pour le calcul de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), il a déclaré un revenu brut de CHF 23'506.- et net de CHF 13'800.-.

3) Selon l'avis de taxation de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 24 janvier 2020, la base de calcul de l'impôt sur les prestations en capital 2019 s'élevait à CHF 1'134'723.-, issu d'un fond de prévoyance. L'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) dû sur cette prestation en capital, fondé sur le barème d'imposition de l'art. 41 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) s'élevait à CHF 70'477.15 et l'IFD à CHF 26'098.10.

4) Le 30 novembre 2020, l'AFC-GE, direction de la taxation des personnes physiques, a écrit à M. A_____ qu'il résultait de l'examen de sa déclaration fiscale qu'il n'était pas taxable IFD pour l'année fiscale 2019.

5) Par décision de taxation du 26 février 2021, il a été assujetti à la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) pour l'année 2019. Son revenu soumis à la taxe s'élevant à CHF 11'800.-, le montant de la taxe était nul.

6) Le 20 avril 2021, le service des impôts spéciaux de l'AFC-GE a communiqué au service de la TEO de l'AFC-GE que M. A_____ avait perçu une prestation en capital durant l'année 2019. Cette information ressort de la page 8, comptant vingt-huit contribuables, de la liste de neuf pages intitulée « AFC214 Prestations en capital pour TEO ».

7) Suite à cette information, le service de la TEO a procédé, le 7 mai 2021, à une révision de la décision de taxation du 26 février 2021 et a adressé à M. A_____ une nouvelle décision fixant à CHF 34'041.- la TEO pour l'année 2019, sur la base d'un revenu soumis à la taxe de CHF 1'146'500.-.

8) M. A_____ a formé réclamation le 7 juin 2021 contre cette décision.

C'était suite au décès de son père, le 30 juillet 2019, qu'il avait reçu le montant de CHF 1'134'723.-. Ce capital ne devait pas être pris en considération

dans le calcul de la TEO qui s'élevait à 3 % du revenu déterminant pour l'IFD. Si certains revenus extraordinaires, notamment les versements de capital remplaçant des prestations périodiques, étaient pris en compte, telle n'était pas la nature de la prestation qu'il avait perçue et ne pouvait l'être que sous forme de capital.

Par ailleurs, la décision de révision était tardive, puisqu'elle ne respectait pas le délai de nonante jours suivant la découverte du motif la fondant. Elle aurait dû intervenir le 24 avril 2020 au plus tard.

9) L'AFC-GE a rejeté la réclamation de M. A_____ par décision du 16 juin 2021.

Les prestations en capital faisaient partie du revenu réalisé en Suisse au sens de l'art. 11 de la loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 (LTEO - RS 661) et étaient soumises à la TEO.

Elle avait procédé à la révision de la taxation dans le délai de nonante jours suivant la prise de connaissance de son motif, à savoir l'information reçue du service des impôts spéciaux de l'AFC-GE, et dans les dix ans suivant la notification de la décision de taxation, du 26 février 2021.

10) M. A_____ a formé recours contre cette décision par acte expédié à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) le 16 juillet 2021, concluant à son annulation. Il a repris l'argumentation développée dans sa réclamation du 7 juin 2021.

Le capital d'assurance décès de son père ne devait pas être pris en compte pour le calcul de la TEO et la décision de révision était tardive.

11) Par acte expédié le 20 juillet 2021, M. A_____ a déposé un complément à son recours. Il concluait à ce que l'État soit condamné aux frais de la procédure et à l'allocation d'une indemnité équitable à titre de dépens.

L'AFC-GE avait connaissance depuis le 24 janvier 2020 de la prestation qu'il avait reçue en capital en 2019. L'AFC-GE était en effet considérée par la loi comme une seule entité, une et indivisible, de sorte que les actes ou informations émanant d'un service étaient opposables à tous ses autres services. Le service de la TEO ne pouvait donc valablement soutenir qu'il n'en avait pas eu connaissance jusqu'au 20 mai 2020. Le 26 février 2021, l'AFC-GE était donc pleinement informée, depuis plus d'une année, de cette prestation en capital.

12) L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), qui a demandé à pouvoir prendre position dans le cadre du recours, en application de l'art. 37 al. 3 de l'ordonnance sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 30 août 1995 (OTEO - RS 661.1), a conclu le 23 septembre 2021 à son rejet.

C'était à juste titre que la prestation en capital reçue en 2019 par M. A_____ avait été prise en compte dans le calcul de la TEO. L'abrogation de l'art. 10 OTEO, au 1er janvier 2021, à la suite de l'abrogation de l'art. 47 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) au 1er janvier 2014 n'était en rien problématique, puisque l'objet de la TEO était décrit de façon exhaustive dans l'art. 11 LTEO, ce qui avait d'ailleurs été relevé dans le commentaire du 12 août 2020 concernant la modification de l'OTEO selon lequel « Cet article [était] abrogé parce que l'objet de la taxe d'exemption [était] déjà décrit de façon exhaustive à l'art. 11 LTEO ». Dès lors que la prestation en cause était imposable à l'IFD comme un revenu, elle devait également être prise en compte dans le calcul de la TEO.

La réception de ce montant en capital état un fait nouveau important au sens de l'art. 40 al. 1 let a OTEO. La taxation des dix mille assujettis était un processus de masse et il ne pouvait être reproché au service de la TEO de ne pas avoir fait preuve de toute la diligence pouvant être raisonnablement exigée de lui selon l'al. 2 de cette disposition. Un processus d'annonce des prestations en capital existait entre le service des impôts spéciaux et le service de la TEO, conformément au ch. 77 des Instructions de l'AFC concernant la taxation et la perception de la TEO (I 6), valables dès l'année d'assujettissement 2018, état au 1er janvier 2021 (ci-après : les instructions de l'AFC), précisément car une telle réception représentait une situation exceptionnelle. La date déterminante du motif de révision était sa découverte le 20 avril 2021, de sorte que le délai de nonante jours prévu à l'art. 41 OTEO avait été respecté. L'AFC-CH se référait à une situation très similaire tranchée par le Tribunal administratif d'Appenzell Rhodes-Extérieures le 16 décembre 2009.

L'organisation de l'autorité en charge de la TEO était, sous réserve de prescriptions de droit fédéral, propre à chaque canton. À Genève, les services des impôts spéciaux et de la TEO se trouvaient au sein de l'AFC-GE, ce qui ne devait toutefois ni avantager, ni porter préjudice à un assujetti. Une autre interprétation que la prise en compte de l'annonce fait le 20 avril 2021 du premier de ces services au second reviendrait à donner aux assujettis du canton de Genève un traitement meilleur d'un cas tel que celui de M. A_____ par rapport aux autres assujettis de Suisse. La question fondamentale était donc l'égalité de traitement face à la LTEO.

13) L'AFC-GE a conclu, le 24 septembre 2021, au rejet du recours, pour les mêmes motifs que l'AFC-CH.

Pour le surplus, l'art. 10 aOTEO précisait que même si certains revenus avaient été soumis à un impôt annuel spécial, ils devaient être pris en compte pour le calcul de la TEO. Il résultait de l'art. 11 LTEO que la prestation reçue en capital par M. A_____ devait être prise en compte pour le calcul de la TEO, ce qu'avait confirmé la commission de recours du canton de Berne dans une décision du

26 janvier 2011 pour une prestation en capital provenant de la prévoyance professionnelle (piliers 2 et 3a) du père décédé de l'assujetti.

Le processus informatique par lequel les décisions de taxation IFD ordinaires rendues par l'AFC-GE étaient transmises à intervalles réguliers au service de la TEO ne comprenait pas les décisions ponctuelles de taxation du service des impôts spéciaux portant sur des prestations en capital. Celles-ci faisaient l'objet d'une communication spécifique via une annonce papier, conformément au ch. 77 de l'instruction n° 6 susmentionnée. Cette annonce avait eu lieu en l'espèce le 20 avril 2021 de sorte que la décision de révision rendue le 7 mai 2021 respectait le délai de nonante jours. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il n'y avait pas de négligence grave de l'autorité de taxation qui n'avait pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur, sauf s'il était établi que ces informations avaient effectivement été communiquées, notamment entre les taxateurs du service des personnes physiques et ceux du service des personnes morales, ce qui valait a fortiori pour le service de la TEO auquel il ne pouvait être reproché de ne pas avoir eu connaissance de la prestation en capital reçue en 2019 par M. A_____ au moment où le service des impôts spéciaux en avait lui connaissance.

14) Dans sa réplique du 27 octobre 2021, M. A_____ a relevé que l'art. 10 aOTEO s'appliquait à son cas dans la mesure où cette disposition avait été abrogée postérieurement à la période fiscale concernée, à savoir 2019. La liste des prestations soumises à taxe y était exhaustive et excluait la prestation de capital-décès qu'il avait reçue, résultant de l'accumulation des avoirs de prévoyance professionnelle de feu son père, et non pas en remplacement de prestations périodiques, ce qui lui avait été confirmé par la société Actuaires & Associés SA le 28 octobre 2019. L'art. 10 aOTEO ne pouvait pas être complété à l'envi par l'administration, que ce soit par le biais de directives ou de décisions. Dans la décision du Tribunal administratif d'Appenzell Rhodes extérieures, il s'agissait de prestations en cas d'accident versées à l'accidenté sous la forme d'un capital plutôt que d'une rente mensuelle.

Il était notoire que tout employé de l'AFC-GE pouvait accéder à toutes les informations d'un contribuable, directement depuis son poste de travail. Ainsi, le service de la TEO disposait déjà de toutes les informations le concernant, le 26 février 2021, pour taxer l'exercice 2019, puisqu'il avait déclaré cette prestation en capital le 8 janvier 2020 déjà. L'AFC-GE, en ne consultant pas sa propre base de données, n'avait donc pas fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait raisonnablement exiger d'elle. Les contraintes organisationnelles choisies par l'AFC-GE n'étaient pas imputables au contribuable. C'était au demeurant précisément en raison de la masse d'informations qu'elle traitait qu'elle disposait d'une base de données centralisée accessible à tous ses fonctionnaires. À Genève, le service de la TEO faisant partie de l'AFC-GE et se situant dans le même

bâtiment, ce qui n'était pas le cas à Appenzell Rhodes extérieures, c'était donc bien la même autorité qui avait, depuis janvier 2020, connaissance de la prestation en capital reçue en 2019. Il ne saurait être question d'égalité de traitement puisque ce principe trouvait application dans des situations identiques, ce qui n'était précisément pas le cas de celles prévalant dans ces deux cantons.

La jurisprudence fédérale citée par l'AFC-GE, traitant du concept de négligence grave de l'autorité, ne trouvait pas application dans la mesure où elle concernait des procédures de rappel d'impôts, institution qui n'était pas comparable à la révision prévue à l'art. 40 OTEO qui mentionnait la diligence pouvant raisonnablement être exigée « de l'instant à la révision ». Au demeurant, cette disposition était clairement rédigée pour que les assujettis puissent faire valoir des motifs de révision, non pas l'autorité.

Il n'était pas concevable que, pour de simples considérations de communication interne au sein d'une même administration fiscale, cette dernière puisse pendant dix ans revenir sur une décision en matière de TEO simplement en invoquant dans les nonante jours une communication interne. Le contribuable qui recevait une décision de taxation de la même autorité à laquelle il avait au préalable fourni toutes les informations utiles devait pouvoir s'y fier et prendre ses dispositions en conséquence, notamment financières. Il en allait de la sécurité du droit.

15) Les parties ont été informées, le 28 octobre 2021, que la cause était gardée à juger.

Leurs arguments et la teneur des diverses pièces produites seront pour le surplus repris ci-dessous, dans la partie en droit, dans la mesure nécessaire au traitement du recours.

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 ; art. 31 al. 1 LTEO ; art. 34 al. 1 et 37 al. 1 OTEO ; art. 2 de la loi d'application des dispositions fédérales sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 14 janvier 1961 - LaTE - G 1 05).

2) Le litige porte sur la décision rejetant la réclamation du recourant contre la révision de la taxation de la TEO pour l'exercice 2019. Selon lui, la décision de révision serait intervenue au-delà du délai légal de nonante jours. Elle serait de

plus infondée, dans la mesure où elle prendrait à tort en compte une prestation en capital, qu'il ne conteste pas avoir reçue, durant l'année 2019.

a. 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).

Celui qui n'accomplit pas le service militaire ou un service de remplacement doit s'acquitter d'une taxe (art. 59 al. 3 Cst.). Ce principe est rappelé à l'art. 1 LTEO.

b. Le recourant ne remet pas en cause son assujettissement à la TEO dans la mesure où il a été déclaré inapte au service militaire et au service de la protection civile lors de son recrutement.

3) a. Selon l'art. 40 al. 1 OTEO, l'autorité de taxation ou l'instance de recours procède à la révision d'une décision entrée en force, d'office ou à la demande de la personne touchée par celle-ci notamment si des faits nouveaux importants sont allégués ou de nouveaux moyens de preuve produits (let. a). La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence pouvant raisonnablement être exigée de lui (al. 2).

La demande en révision prévue à l'art. 40 al. 1, doit être adressée par écrit à l'autorité qui a rendu la décision, dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision. Elle doit indiquer pour quel motif elle est présentée et si le délai utile est observé ; au surplus, l'art. 21 al. 1, dernière phrase, est applicable. Ces délais sont aussi valables pour les autorités de la taxe (art. 41 OTEO).

b. En préambule et contrairement à ce que soutient le recourant dans sa réplique, la voie de la révision est ouverte tant au contribuable qu'à l'administration fiscale, ce qui pour cette dernière découle de la mention « d'office » figurant à l'art. 40 al. 1 OTEO, respectivement de la dernière phrase de l'art. 41 OTEO susmentionnée qui lui impose de respecter les mêmes délais que ceux valant pour le contribuable.

Les parties ne sont pas d'accord sur le moment à partir duquel le délai de nonante jours pour déposer une demande de révision commence à courir à savoir, selon le recourant, à compter de l'avis de taxation du service des impôts spéciaux de l'AFC-GE du 24 janvier 2020, fixant l'ICC et l'IFD dus compte tenu de la réception du capital de CHF 1'134'723.- en 2019, et, selon l'AFC-GE, à compter de l'annonce dudit service, le 20 avril 2021, de la perception dudit capital par le

recourant. Autrement dit, il y a lieu de déterminer à quand remonte la découverte par le service de la TEO du motif de révision.

4) a. Le secret de fonction est protégé à l'art. 320 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) qui réprime d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire, le comportement de celui qui aura révélé un secret à lui confié en sa qualité de membre d'une autorité ou de fonctionnaire, ou dont il avait eu connaissance à raison de sa charge ou de son emploi.

L'infraction ne peut être commise que par un membre d'une autorité ou un fonctionnaire. La notion de fonctionnaire est définie à l'art. 110 al. 3 CP (ATF 142 IV 65 consid. 5.1 p. 67 et 68). Le devoir de confidentialité résulte de la situation particulière du membre de l'autorité, respectivement du fonctionnaire (ATF 142 IV 65 consid. 5.2 p. 68 et 69 ; Bernard CORBOZ, Les infractions en droit suisse, vol. II, 3ème éd., 2010, n. 21ss ad art. 320). Une base légale spéciale, non pénale, n'est ainsi pas nécessaire dans la législation déterminant l'exercice de la fonction (ATF 142 IV 65 consid. 5.2 p. 68 et 69 ; Bernard CORBOZ, op. cit., n. 23 ad art. 320).

La jurisprudence considère comme secret tout fait dont la connaissance est réservée à un cercle limité de personnes, dont le caractère confidentiel est voulu par l'intéressé et pour lequel il existe un intérêt légitime au maintien du secret (ATF 142 IV 65 consid. 5.1 p. 67 et 68 ; ATF 127 IV 122 consid. 1 p. 125 et les références citées = JdT 2002 IV 119 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_599/2015 du 25 février 2016 consid. 2.2.1). La définition de l'infraction repose sur une conception matérielle du secret (Marcel Alexander NIGGLI / Hans WIPRÄCHTIGER, Basler Kommentar Strafrecht II : Art. 111-392 StGB, 3ème éd., 2013, n. 8 ad art. 320 CP ; Günter STRATENWERTH / Felix BOMMER, Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil II : Straftaten gegen Gemeininteressen, 7ème éd., 2013, § 61 n. 5). Il n'est dès lors pas nécessaire que le fait concerné ait été présenté par les autorités compétentes comme étant secret. Seul est déterminant qu'il s'agisse d'un fait qui n'est à l'évidence ni public ni généralement accessible et à l'égard duquel le détenteur du secret n'a pas seulement un intérêt légitime, mais aussi une volonté affichée, expresse ou tacite, au maintien du secret (ATF 142 IV 65 consid. 5.1 p. 67 et 68 ; Bernard CORBOZ, op. cit., n. 13 ad art. 320). Il ne peut s'agir d'un fait notoire ou facile à connaître. Ainsi, ce qui a fait l'objet d'une séance publique n'est plus secret, sous réserve d'un effet d'oubli (ATF 127 IV 122 consid. 3b/aa p. 129 = JdT 2002 IV 119). En revanche, le fait qu'un cercle limité de personnes soit au courant ne prive pas les faits en cause de leur caractère confidentiel (Christian FAVRE / Marc PELLET / Patrick STOUDMANN, Code pénal annoté, 2011, n. 1.2 ad art. 320 ; Michel DUPUIS / Laurent MOREILLON / Christophe PIGUET / Séverine BERGER /

Miriam MAZOU / Virginie RODIGARI [éds], Code pénal - Petit commentaire, 2ème éd., 2017, n. 17 ad art. 320).

En ce qui concerne les collectivités publiques, la volonté de tenir une information secrète résulte de dispositions de droit public, applicables à l'autorité ou au fonctionnaire concerné, des dispositions cantonales et communales, ou découlent d'instructions données par l'autorité supérieure. La volonté de tenir une information secrète peut résulter d'instructions générales ou spéciales données par une autorité supérieure ou de la nature de l'information, compte tenu des intérêts en jeu et de l'usage qui doit en être fait (ATF 116 IV 56 consid. II.1a p. 65 = JdT 1991 IV 5 ; Michel DUPUIS / Laurent MOREILLON / Christophe PIGUET / Séverine BERGER / Miriam MAZOU / Virginie RODIGARI [éds], op. cit., n. 19 ad art. 320 ; Bernard CORBOZ, op. cit., n. 15 ad art. 320 ; Günter STRATENWERTH / Felix BOMMER, op. cit., § 61 n. 6).

L'auteur doit s'être vu confier le secret en sa qualité de membre d'une autorité ou de fonctionnaire ou encore à raison de sa charge ou de son emploi (Bernard CORBOZ, op. cit., n. 17 ad art. 320). Par exemple, celui qui reçoit un rapport par la voie de service et le lit, prend connaissance du secret à raison de sa charge (ATF 116 IV 56 consid. II/1/b = JdT 1991 IV 5 ; décision de la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral BB.2016.61 du 29 juin 2016 consid. 3.1.1 ; Michel DUPUIS / Laurent MOREILLON / Christophe PIGUET / Séverine BERGER / Miriam MAZOU / Virginie RODIGARI [éds], op. cit., n. 23 ad art. 320). Certains parlent de lien de causalité entre la charge officielle et la connaissance du secret (ATF 115 IV 233 consid. 2c/cc = JdT 1991 IV 91 ; ATF 114 IV 44 consid. 2 = JdT 1989 IV 51). Si c'est en dehors de son service que le fonctionnaire a pris connaissance d'informations relatives à son activité officielle, il ne se rend pas coupable de violation du secret de fonction lorsqu'il les divulgue, même s'il pouvait prétendre avoir droit à les obtenir dans le cadre de sa charge (ATF 115 IV 233 consid. 2c/bb = JdT 1991 IV 91 ; Michel DUPUIS / Laurent MOREILLON / Christophe PIGUET / Séverine BERGER / Miriam MAZOU / Virginie RODIGARI [éds], op. cit., n. 24 ad art. 320).

L'acte délictueux consiste à révéler un secret. La question est plus délicate lorsque la révélation est survenue au sein de l'administration. En principe, la divulgation n'est pas permise, sauf si elle est prévue par une loi ou justifiée par la marche normale du service (ATF 114 IV 44 consid. 3b p. 48 et 49 = JdT 1989 IV 51). Cela touche notamment toutes les communications transmises en vertu de l'assistance administrative, l'entraide judiciaire, ou la transmission de dossier à l'autorité de recours ou de surveillance (Bernard CORBOZ, op. cit., n. 33 ad art. 320 ; Michel DUPUIS / Bernard GELLER / Gilles MONNIER / Laurent MOREILLON / Chritophe PIGUET / Christian BETTEX / Daniel STOLL [éds], op. cit., n. 27 ad art 320). La transmission d'une information à un supérieur sans respecter la voie hiérarchique n'est pas une violation du secret de fonction, si

l'information paraît déterminante pour la conduite des affaires étatiques (ATF 116 IV 56 c. II/1b p. 65 et 66 = JdT 1991 IV 5 ; Pierre MOOR, Droit administratif III, L'organisation des activités administratives, Berne 1992, p. 236). Cela vaut en tout cas lorsque le supérieur avait accès à l'information de par ses fonctions qui incluent la surveillance des actes de ses inférieurs (Bernard CORBOZ, op. cit., n. 33 ad art. 320 ; Pierre MOOR, op. cit., p. 236). En revanche, rendre le secret accessible à une personne non autorisée constitue une révélation punissable, même si le destinataire était lui-même tenu au secret de fonction (ATF 114 IV 44 consid. 3b p. 48 et 49 = JdT 1989 IV 51 ; Bernard CORBOZ, op. cit., n. 33-34 ad art. 320).

L'art. 320 CP protège principalement l'intérêt de la collectivité à la discrétion des fonctionnaires et membres des autorités nécessaire à l'accomplissement sans entrave des tâches de l'État. L'intérêt des particuliers au secret peut toutefois également être touché (ATF 142 IV 65 consid. 5.1 p. 67 et 68 ; arrêts du Tribunal fédéral 6B_599/2015 du 25 février 2016 consid. 2.2.1 ; 6B_1192/2014 du 24 avril 2015 consid. 4.3). L'intérêt des tiers à connaître l'information est sans pertinence (ATF 127 IV 130 c. 3b/cc p. 130 = JdT 2002 IV 118).

b. Les rapports de service des employés de l'AFC-GE, en leur qualité de fonctionnaires de l'administration cantonale, sont soumis à la loi générale relative au personnel de l'administration cantonale, du pouvoir judiciaire et des établissements publics médicaux du 4 décembre 1997 (LPAC - B 5 05).

L'art. 9 LPAC prévoit que les membres du personnel de la fonction publique sont soumis au secret de fonction pour toutes les informations dont ils ont connaissance dans l'exercice de leurs fonctions dans la mesure où la loi sur l'information du public, l'accès aux documents et la protection des données personnelles du 5 octobre 2001 (LIPAD - A 2 08) ne leur permet pas de les communiquer à autrui (al. 1). L'obligation de garder le secret subsiste après la cessation des rapports de service (al. 2). La violation du secret de fonction est sanctionnée par l'art. 320 CP, sans préjudice du prononcé de sanctions disciplinaires.

c. Les personnes chargées de l'application de la LIFD et de l'ICC doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leurs fonctions (art. 110 LIFD ; art. 39 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 [LHID - RS 642.14]) ; art. 11 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

Selon l'art. 11 al. 1 LPFisc, les personnes chargées de l'application de la législation fiscale ou qui y collaborent doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction ainsi que sur les

délibérations des autorités et refuser aux tiers la consultation des dossiers fiscaux et des rôles ou registres fiscaux.

d. D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser (ATF 141 II 338 consid. 6.1 ; ATA/287/2020 du 10 mars 2020 consid. 5 et la référence citée).

e. L'art. 11 OTEO prévoit que la surveillance de la Confédération en matière de perception de la taxe est exercée par l'AFC-CH, sous la direction du Département fédéral des finances. Ainsi, selon l'art. 12 al. 1 OTEO, l'AFC-CH veille à l'application uniforme des prescriptions fédérales, arrête les instructions générales nécessaires, détermine la forme et le contenu des formules et registres à utiliser et approuve les programmes informatiques des autorités de la taxe.

f. Selon les instructions de l'AFC, pour s'assurer d'une prise en compte sans failles de tous les versements et prestations en capital des assujettis, un processus institutionnalisé doit être mis en place avec les autorités fiscales compétentes. Ceci peut être fait automatiquement au moyen d'une interface, mais peut être également assuré via un accès inconditionnel aux données fiscales des assujettis ou une simple annonce papier (par exemple une ou deux fois par an ; ch. 77).

Au ch. 88 des Instructions de l'AFC, il est précisé que le délai de nonante jours commence à courir lorsque l'autorité de la TEO a connaissance d'un éventuel motif de révision, « ici une prestation en capital », et non pas dès la date de notification de la décision correspondante ou dès la date de paiement. Si un processus d'annonce a été mis en place avec les autorités fiscales cantonales compétentes, et que ce dernier définit que les prestations en capital sont annoncées, par exemple, deux fois par an au moyen d'une liste, le délai commence à courir dès la réception de la liste.

g. En l'espèce, il ne saurait être contesté que les employés de l'AFC-GE sont soumis au secret de fonction, respectivement au secret fiscal, lequel leur est opposable entre les divers services de cette administration, quand bien même ils partagent les mêmes locaux. En l'espèce, la pratique du service des impôts spéciaux est d'adresser, apparemment une fois par année, au service de la TEO la liste des personnes concernées par la réception d'un gain, exceptionnel, en capital. Cette manière de faire uniformise la pratique cantonale, est conforme aux instructions de l'AFC, et permet de connaître précisément la date à laquelle le service de la TEO a, comme en l'espèce, effectivement connaissance d'un élément susceptible de modifier une taxation et partant de la nécessité de la réviser.

Compte tenu de cette pratique, qui est compatible avec le respect du secret de fonction, il ne peut être reproché au service de la TEO de ne pas être allé « fouiller » dans la ou les bases de données des autres services de l'AFC-GE pour déterminer, au-delà de la taxation IFD et ICC, si le recourant avait touché un gain spécial en 2019 susceptible d'influencer sa TEO.

Ce système d'une transmission annuelle de données pertinentes ne nuit pour le surplus pas à la sécurité du droit puisque le contribuable concerné d'une part sait qu'il fait l'objet d'une taxation spécifique en raison d'un gain extraordinaire et d'autre part peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elle ait une répercussion notamment sur la TEO.

Ainsi, contrairement à ce que soutient le recourant, la date de connaissance par le service de TEO du capital litigieux est bien celle de la réception de ladite liste, en l'espèce le 20 avril 2021, et non le moment de l'avis de taxation émis par le service des impôts spéciaux, qui a été notifié au seul recourant et non au service de la TEO, le 24 janvier 2020.

Compte tenu de ce qui précède, en procédant à la révision de la TEO le 7 mai 2021, l'AFC-GE a respecté le délai de nonante jours de l'art. 40 al. 1 OTEO.

Ce grief sera partant rejeté.

5) Le recourant soutient que la réception du capital de prévoyance de son père, au décès de ce dernier, n'entrerait pas en compte dans le calcul de la TEO 2019.

a. La taxe est perçue par les cantons (art. 22 al. 1 LTEO). Elle est fixée chaque année, l'année de taxation étant en règle générale, l'année civile qui suit l'année d'assujettissement (art. 25 al. 1 let. a et al. 2 LTEO).

b. La taxe est perçue selon les principes de la législation sur l'IFD, sur le revenu net total que l'assujetti réalise en Suisse et à l'étranger (art. 11 LTEO).

L'art. 10 aOTEA, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020, ayant pour titre Revenus extraordinaires, prévoyait que les bénéfices en capital définis à l'art. 18 al. 2 LIFD (produits de l'activité indépendante), les versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, les gains de loterie et d'autres institutions semblables, les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci, ou lors de la renonciation à l'exercice d'un droit, étaient soumis à la taxe même si, en vertu de l'art. 47 aLIFD, ils avaient été frappés d'un impôt annuel spécial durant l'année où ils avaient été réalisés.

Selon l'art. 12 al. 1 LTEO, sont notamment retranchées du revenu net les prestations imposables que l'assujetti reçoit de l'assurance militaire, de l'assurance-invalidité, de la caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents ou d'une autre assurance-accidents, maladie ou invalidité de droit public ou de

droit privé (let. c). Sont déterminantes les conditions de l'assujetti au cours de la période de taxation au titre de l'impôt qui a servi de base de calcul de la taxe. Si la taxe est fixée au vu d'une déclaration particulière, le droit aux déductions est fondé sur les conditions dans lesquelles se trouvait l'assujetti à la fin de l'année d'assujettissement (art. 12 al. 2 LTEO). La taxe s'élève à CHF 3.- par CHF 100.- du revenu soumis à la taxe, mais à CHF 400.- au moins (art. 13 al. 1 LTEO).

c. L'autorité de taxation prend toutes les mesures nécessaires pour déterminer l'assujettissement et les bases de calcul de la taxe (art. 26 al. 1 LTEO). Si, pour l'année d'assujettissement, l'assujetti doit acquitter l'IFD sur le revenu total, la taxe est fixée d'après les bases déterminantes pour cet impôt (art. 26 al. 2 LTEO).

d. Selon l'art. 22 LIFD sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations (al. 1). Sont notamment considérés comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle les prestations des caisses de prévoyance, des assurances d'épargne et de groupe ainsi que des polices de libre-passage (al. 2).

Selon l'art. 23 LIFD sont également imposables : tout revenu acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative (let. a) ; les sommes uniques ou périodiques obtenues ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé (let. b).

Sont exonérés de l'impôt, selon l'art. 24 LIFD, notamment les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage. L'art. 20 al. 1 let. a LIFD est réservé.

e. Selon le ch. 76 des instructions de l'AFC, les versements et prestations en capital sont soumis à la TEO à 100 % ; c'est-à-dire qu'on ajoute les versements et les prestations en capital aux autres revenus, mais ils doivent cependant être indiqués séparément sur les décisions.

Dans un chapitre intitulé « Calcul de la TEO pour les prestations en capital lors de bas revenus », les ch. 82 et 83 des Instructions de l'AFC précisent que pour les prestations en capital non remboursables, il faut additionner le montant du revenu net selon l'IFD à la « prestation en capital provenant de la prévoyance du père ».

f. Selon la jurisprudence, en principe, l'autorité compétente en matière de TEO peut reprendre les éléments qui ressortent de la taxation relative à l'IFD, auxquels elle ajoute, le cas échéant, les revenus qui n'y sont pas assujettis ou retranche les déductions ultérieures admissibles pour fixer la taxe conformément à

la LTEO. Cela ne signifie toutefois pas qu'elle doive toujours s'y tenir ni qu'elle soit liée par les éléments qui s'y trouvent. L'autorité de taxation doit prendre toutes les mesures nécessaires pour déterminer l'assujettissement et les bases de calcul de la taxe ; elle doit, en outre, le cas échéant, contrôler les éléments imposables et corriger les éventuelles erreurs contenues dans la taxation de l'IFD, même si cette dernière est déjà entrée en force (ATF 92 I 123 consid. 1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.440/2001 du 6 février 2002 consid. 2b).

g. En règle générale, la loi applicable est celle qui est en vigueur au moment où les faits pertinents doivent être régis (ATF 140 II 134 consid. 4.2.4). Le principe est celui de l'interdiction de la rétroactivité des lois. Une norme a un effet rétroactif lorsqu'elle s'applique à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 119 Ia 254 consid. 3 ; 116 Ia 207 consid. 4a ; ATA/210/2016 du 8 mars 2016).

Liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, l'interdiction de la rétroactivité des lois fiscales résulte du droit à l'égalité garanti par l'art. 8 Cst., de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi (art. 9 Cst. ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 4.3 et 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 4.1). Ce principe fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 104 Ib 205 consid. 6 ; 102 Ia 31 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_436/2010 précité consid. 4.3). Ainsi, en l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.3 et 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1).

Le principe de la légalité revêt aussi une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. Selon cette norme constitutionnelle, les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi. La suprématie de la loi, qui est l'un des deux aspects du principe de la légalité, impose aux organes de l'État de se soumettre à l'ordre juridique et de n'exercer leur activité que dans le cadre tracé par la loi. En particulier, lorsque l'administration et le juge sont amenés à interpréter les normes fiscales, soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif, ils doivent respecter le principe de légalité, en particulier les impératifs de suprématie et de réserve de la loi. Il s'agit notamment d'éviter que ne soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition. Si la loi, dûment interprétée, ne constitue pas une base légale suffisante, l'impôt ne peut, en principe, pas être prélevé (ATF 131 II 562 consid. 3.1 et 3.4).

h. Il ressort des dispositions légales qui viennent d'être rappelées et plus particulièrement de la systématique de la LIFD que les prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle, ce qui est le cas du capital reçu par le recourant issu des piliers 2 et 3a de feu son père, font partie du revenu imposable du contribuable et ce quel que soit l'usage qui en est fait. De telles prestations sont donc comprises dans le revenu total que l'assujetti à la TEO réalise en Suisse et à l'étranger et elles doivent être prises en considération dans le cadre du calcul de cette taxe par le renvoi général de l'art. 11 LTEO. La prise en compte du montant est donc fondée dans son principe, étant relevé que le recourant n'a, à bon escient, pas contesté l'assujettissement notamment à l'IFD de ce capital reçu en 2019. Le capital en question n'entre dans aucune des catégories de revenus exonérés telles que mentionnées en particulier à l'art. 12 al. 1 LTEO.

En l'espèce, la période fiscale concernée par la TEO litigieuse est l'année 2019, soit une période antérieure à l'abrogation de l'art. 10 aOTEO qui trouve dès lors application dans le cas d'espèce. Le recourant cherche à déduire de cet art. 10 aOTEO que le législateur aurait expressément exclu du champ d'application de la LTEO le capital en cause.

Outre le fait que cette interprétation se heurte aux développements susmentionnés, il faut encore relever que l'art. 10 aOTEO visait précisément des hypothèses telle que celle du cas d'espèce. Cette disposition traitait en effet des revenus extraordinaires qui étaient soumis à la TEO alors même qu'ils avaient fait l'objet d'une taxation spéciale en matière d'IFD à la fin de l'assujettissement ou lors d'une taxation intermédiaire. L'art. 10 aOTEO tendait donc bien plus à renforcer l'idée que tous les revenus d'un contribuable sont pris en considération en matière de TEO et ce même s'ils ont déjà fait l'objet d'une taxation spéciale en matière d'IFD. Le recourant ne saurait donc être suivi lorsqu'il soutient que le versement intervenu sous forme de capital en aurait été exclu dans la mesure où il n'aurait en l'espèce pas remplacé des prestations périodiques.

C'est ainsi à juste titre que l'AFC-GE, dont la position est soutenue par l'AFC-CH, a pris en compte le montant de CHF 1'134'723.- pour réviser à la hausse la TEO du recourant pour l'année 2019.

Enfin, la lettre de la société Actuaires & Associés SA du 28 octobre 2019 ne renseigne nullement sur l'assujettissement ou non à la TEO du capital en cause. S'agissant de sa taxation, il y est tout au plus mentionné que le versement de cette prestation décès ferait l'objet d'une annonce à l'AFC-CH.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

6) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 1 et 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 juillet 2021 par Monsieur A_____ contre la décision du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 16 juin 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Monsieur 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 Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, 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 Plafida Société Fiduciaire SA, mandataire de Monsieur A_____, au service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions, représentant la Confédération suisse.

Siégeant : Mme Payot Zen-Ruffinen, présidente, Mme Lauber, M. Mascotto, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
S. Hüsler Enz	F. Payot Zen-Ruffinen

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :