

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3270/2023-TAXE

ATA/48/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 16 janvier 2024

2^{ème} section

dans la cause

A_____

recourant

contre

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

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimés

EN FAIT

A. a. A _____, né le _____ 1983, a été naturalisé le 31 août 2017 selon le registre informatisé « Calvin » de l'office cantonal de la population et des migrations, à l'âge de 34 ans.

B. a. Par décisions des 27 novembre 2020 et 29 septembre 2023, il a été assujetti à la taxe d'exemption militaire (ci-après : TEO) pour les années 2019 et 2020.

b. Il a formé réclamation contre chacune de ces décisions auprès du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : STEO).

Après sa naturalisation, il n'avait jamais reçu de demande d'appel à la protection civile ou à un autre service de remplacement. Il était trop âgé pour effectuer le service militaire selon la législation applicable. Compte tenu des particularités de son cas, il remplissait les conditions pour être considéré comme étant « une exception à la règle ». Il demandait donc à l'administration de réétudier son dossier.

c. Par décisions séparées des 16 septembre et 20 octobre 2023, le STEO a rejeté les réclamations.

La nouvelle loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 (LTEO - RS 661), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019, s'appliquait également aux citoyens naturalisés comme l'avait confirmé le Tribunal fédéral dans un arrêt du 4 mai 2022.

L'assujettissement à la taxe prenait naissance, au plus tôt, au début de l'année au cours de laquelle l'homme atteignait l'âge de 19 ans et s'éteignait, au plus tard, à la fin de l'année au cours de laquelle il atteignait l'âge de 37 ans. Durant cette période, les assujettis qui n'étaient ni incorporés dans une formation de l'armée ni astreints au service civil, devaient acquitter onze taxes d'exemption ce qui, comme sous l'ancien droit, correspondait à onze années (soit à compter de l'année des 20 ans jusqu'à l'année des 30 ans). La nouvelle LTEO ne créait donc pas de nouvelles obligations, ni de nouvelles charges, car il s'agissait des mêmes obligations, à savoir le paiement de onze taxes. Elles étaient désormais réparties différemment dans le temps en raison de la flexibilité dans l'établissement des années de service.

A _____ avait été naturalisé en 2017, soit l'année de ses 34 ans. Il n'avait pas effectué de service militaire ou de service de remplacement (service civil) durant les années 2019 et 2020. Son assujettissement à la TEO était donc maintenu.

C. a. Par acte du 9 octobre 2023, A _____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre la décision du 16 septembre 2023,

concluant, préalablement, à la suspension de la procédure dans l'attente des décisions du Tribunal fédéral dans les causes 9C_707/2022 et 9C_648/2022 (anciennement inscrites sous les numéros de causes 2C_978/2022 et 2C_995/2022 à la suite de changement de Cour au Tribunal fédéral). Principalement, la décision devait être annulée et l'absence de son assujettissement à la TEO pour l'année 2019 confirmée.

Naturalisé à l'âge de 34 ans, il n'avait pas pu participer au recrutement puisqu'il avait plus de 25 ans. Un recrutement volontaire n'était pas possible car les conditions n'étaient pas remplies. La nouvelle LTEO ne permettait pas non plus de participer au recrutement car il était trop âgé et l'armée n'avait pas de besoins en effectifs. Dans la mesure où l'assujettissement à l'impôt dépendait de la participation au recrutement, il ne devait pas être assujetti à la TEO.

Il n'avait jamais eu la possibilité de fournir la prestation remplacée par la taxe. Il n'avait pas eu la possibilité d'éviter ou de réduire son assujettissement à la TEO et était ainsi traité de manière discriminatoire par rapport aux personnes qui avaient la possibilité d'être recrutées pour le service militaire, le service civil ou la protection civile et d'effectuer des jours de service.

Sous l'ancien droit, l'obligation de payer la TEO s'éteignait à l'âge de 30 ans. Ayant eu 30 ans en 2013, il n'avait plus été assujetti dès cette année-là. La nouvelle loi faisait « revivre » une obligation qui avait pris fin. Le principe de non-rétroactivité était donc violé. Le Tribunal fédéral avait d'ailleurs considéré que les conditions d'une rétroactivité proprement dite n'étaient pas réalisées concernant la LTEO. Celle-ci contenait certes une disposition transitoire, mais elle ne réglait qu'une question relative à la TEO finale selon l'art. 9a LTEO ainsi que l'application intertemporelle de la loi dans la procédure de recours. Il ne ressortait pas clairement de la formulation de l'art. 3 LTEO que cette disposition s'appliquait également à des faits passés. Les considérations relatives à l'équité en matière de défense militaire n'atteignaient pas le poids d'un intérêt public digne de protection qui imposerait une application immédiate du nouveau droit à des faits passés.

Enfin, la nouvelle loi ne respectait pas les droits acquis, à savoir que lorsqu'il avait eu 30 ans, il était exempté du paiement de la TEO sous l'ancienne loi.

Le recours a été enregistré sous le numéro de cause A/3270/2023.

b. Par acte du 21 octobre 2023, A_____ a également recouru auprès de la chambre administrative contre la décision du 20 octobre 2023, prenant les mêmes conclusions que celles figurant dans son premier recours.

Il a repris les arguments présentés dans celui-ci, précisant toutefois que l'année 2020 avait été marquée par la pandémie de Covid-19 et qu'il aurait été honoré, en

tant que nouveau citoyen suisse, de servir son pays d'adoption en étant incorporé à la protection civile. Il n'avait toutefois pas été convoqué à ce moment-là.

Ce recours a été enregistré sous le numéro de cause A/3424/2023.

c. Dans la cause A/3270/2023, l'administration fiscale cantonale, service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir, (ci-après : AFC-GE) s'est rapportée à justice concernant la demande de suspension et a conclu au rejet du recours.

Aux termes de l'art. 9 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire du 3 février 1995 (Loi sur l'armée ; LAAM - RS 510.10), modifié au 1^{er} janvier 2018, la période durant laquelle les obligations militaires devaient être accomplies avait été étendue jusqu'à l'âge de 37 ans. Cela comportait un recrutement qui pouvait avoir lieu au plus tard à la fin de l'année au cours de laquelle les citoyens suisses atteignaient l'âge de 24 ans. Le fait d'avoir dépassé l'âge de 24 ans n'entraînait toutefois pas la libération des obligations militaires, puisqu'à teneur de l'art. 1 LTEO, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2019, les citoyens suisses qui n'accomplissaient pas ou n'accomplissaient qu'en partie leur obligation de servir sous forme de service personnel (service militaire ou service civil) devaient fournir une compensation pécuniaire. A_____ n'ayant pas accompli de service militaire ou de service civil, son assujettissement à la taxe pour l'année 2019 (contribution publique de remplacement) était conforme à la loi.

Contrairement aux jugements rendus par la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après : CourEDH) auxquels faisait référence le requérant, celui-ci n'avait non seulement pas été déclaré inapte au service ni fait état de sa volonté de faire du service en déposant une demande spécifique auprès des autorités compétentes.

L'année d'assujettissement en cause était l'année 2019, ce qui distinguait des affaires jugées par le Tribunal fédéral. La LTEO étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019, il n'y avait pas de rétroactivité proprement dite, dès lors que la loi applicable était celle qui était en vigueur au moment où les faits pertinents devaient être régis. La LTEO, telle que révisée, n'avait pas créé de nouvelles obligations ou de nouvelles charges, mais avait uniquement réparti cette obligation différemment dans le temps en raison d'un accès plus flexible à la possibilité d'accomplir son service militaire.

d. Le même jour, dans la cause parallèle, l'AFC-GE a pris les mêmes conclusions et soutenu la même argumentation.

e. Dans la cause A/3270/2023, l'administration fédérale des contributions (ci- après : AFC- CH) a conclu au rejet du recours.

Pour l'année d'assujettissement 2019, année de ses 36 ans, A_____ n'était, pendant plus de six mois, ni incorporé dans une formation de l'armée ni astreint au

service civil. La nouvelle LTEO étant entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019, soit avant les faits, la LTEO, dans sa nouvelle teneur, s'appliquait justifiant ainsi son assujettissement.

L'intéressé n'avait pas fait usage de la possibilité de demander un recrutement ultérieur, au-delà des limites ordinaires prévues. Il ne pouvait donc pas se plaindre d'une discrimination du fait de l'absence d'alternatives réelles à l'obligation de s'acquitter de la taxe d'exemption.

En 2019, âgé de 36 ans, le recourant n'avait fourni aucun service personnel pour accomplir son obligation de servir, ne présentait pas onze taxes tout en étant, pendant plus de six mois ni incorporé dans une formation de l'armée ni astreint au service civil. Son assujettissement se fondait sur une nouvelle base légale applicable dès cette année-là. Il n'y avait donc pas d'atteinte au « principe de la bonne foi ».

f. Dans l'autre cause, l'AFC- CH a également conclu au rejet du recours pour les mêmes motifs que ceux développés pour l'année d'assujettissement 2019.

Elle précisait que A_____ avait déposé une demande d'incorporation volontaire dans la protection civile le 1^{er} novembre 2023. Elle ignorait si le service cantonal de la protection civile l'avait validée. Cela n'avait aucune incidence sur le recours, qui concernait d'autres années de taxation. Même si cette demande avait été déposée plus tôt, l'accomplissement du service de protection civile aurait uniquement permis de réduire le montant de la TEO

g. Le 1^{er} décembre 2023, le recourant a répliqué dans les deux causes.

Le 1^{er} novembre 2023, il s'était inscrit au service de la protection civile. Sa volonté de servir devait être considérée comme une alternative légitime au paiement de la TEO. Sa démarche rétroactive visait à réduire la TEO tout en participant activement à l'accomplissement de son obligation de servir son pays. Il proposait cette solution dans un esprit de négociation, aspirant à trouver une issue équitable qui reflétait les valeurs de responsabilité citoyenne.

h. Sur ce, les parties ont été informées que les causes ont été gardées à juger.

EN DROIT

- 1.** Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (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 de l'ordonnance sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 30 août 1995 -

OTEO - RS 661.1 ; 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. Il convient d'examiner en premier lieu une éventuelle jonction des deux procédures.

2.1 Selon l'art. 70 al. 1 LPA, l'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune.

2.2 En l'espèce, les procédures A/3270/2023 et A/3424/2023 concernent deux recours émanant du même administré, contre deux décisions du même service de l'AFC-GE pour une problématique concernant son assujettissement à la TEO, pour deux années différentes. De plus, les questions juridiques posées sont identiques.

Il se justifie ainsi de joindre les causes précitées sous le numéro A/3270/2023.

3. Le recourant demande la suspension de la procédure dans l'attente des arrêts du Tribunal fédéral dans les causes 9C_707/2022 et 9C_648/2022 (anciennement inscrits sous les numéros de causes 2C_978/2022 et 2C_995/2022), qui portent sur des questions similaires.

3.1 Selon l'art. 14 al. 1 LPA lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions. Cette disposition est une norme potestative et son texte clair ne prévoit pas la suspension systématique de la procédure chaque fois qu'une autre autorité est parallèlement saisie (ATA/444/2023 du 26 avril 2023 consid. 3.1).

3.2 En l'occurrence, outre le fait que l'autorité intimée n'a pas acquiescé à cette requête, s'étant uniquement rapportée à justice, il ne ressort pas du dossier que l'issue des causes 9C_707/2022 et 9C_648/2022 (anciennement inscrites sous les numéros de causes 2C_978/2022 et 2C_995/2022) serait indispensable pour trancher la présente procédure. Le fait que des causes traitant d'une question analogue soient pendantes devant le Tribunal fédéral ne saurait empêcher la présente procédure d'aller de l'avant, celle-ci se trouvant en état d'être jugée.

En conséquence, les conditions des art. 14 et 78 let. a LPA n'étant pas réunies, il ne sera pas procédé à la suspension de la procédure.

4. Le litige porte sur la conformité au droit des décisions prononçant l'assujettissement du recourant à la TEO pour les années 2019 et 2020.

4.1 Tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire (art. 59 al. 1 Cst. ; art. 2 al. 1 LAAM). 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 si possible d'égale 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).

4.2 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).

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.

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).

À leur demande, le « cdmt Instr » peut prévoir un recrutement ultérieur pour les Suissesses et les Suisses qui n'ont pas été convoqués au recrutement jusqu'à la fin de l'année au cours de laquelle ils ont atteint l'âge de 24 ans ou qui n'ont pas fait l'objet d'une décision définitive quant à leur aptitude dans ce délai, pour autant que les conditions de l'art. 9 al. 3 LAAM soient remplies et que le besoin de l'armée soit avéré. La demande ne peut être déposée qu'une seule fois (art. 12 al. 2 ordonnance sur les obligations militaires du 22 novembre 2017 - OMi - RS 512.21, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019).

Les limites d'âge prévues à l'art. 13 LAAM sont fonction du grade militaire. Pour les militaires de la troupe et les sous-officiers, cette limite est fixée à la fin de la 12^e année après l'achèvement de l'école de recrues (al. 1 let. a). Jusqu'au 31 décembre 2017, cette obligation s'éteignait à l'âge de 30 ans (art. 13 al. 1 let. a aLAAM). Pour les soldats, les appointés, les caporaux, les sergents et les sergents-chefs n'accomplissant pas de service long, les obligations militaires durent jusqu'à la fin de la 10^e année civile suivant leur promotion au grade de soldat (art. 19 al. 1 OMi, inchangé en 2018).

4.3 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, 12 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).

4.4 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.

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).

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).

L'objectif poursuivi par la taxe n'est pas de sanctionner un comportement, mais d'astreindre celui qui n'accomplit pas ses obligations militaires à une contribution publique de remplacement (ATF 121 II 166 consid. 4 ; ATA/640/2020 du 30 juin 2020 ; ATA/741/2016 du 30 août 2016). La taxe militaire 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 taxe d'exemption 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).

4.5 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).

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 assez rapidement à l'adaptation de la base légale de la TEO. Une conseillère nationale, membre de l'une des minorités à la commission 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.

4.6 La LTEO modifiée est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019. Avec cette entrée en vigueur, a été abrogé l'al. 2 de l'art. 49 LTEO qui 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 relatives à la modification du 16 mars 2018 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). Elles prévoient aussi que 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).

4.7 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).

4.8 Dans l'arrêt *Glor c. Suisse* du 30 avril 2009, la CourEDH a notamment jugé que, à la lumière du but et des effets de la taxe litigieuse, la différence opérée par les autorités suisses entre les personnes inaptes au service exemptées de ladite taxe et celles qui étaient néanmoins obligées de la verser était discriminatoire et violait l'art. 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) *cum* art. 8 CEDH. Le fait que le contribuable avait toujours affirmé être disposé à accomplir son service militaire, mais qu'il avait été déclaré inapte audit service par les autorités militaires compétentes, était essentiel. La discrimination résidait dans le

fait que, contrairement à d'autres personnes qui souffraient d'un handicap plus grave, l'intéressé n'avait pas été exempté de la taxe litigieuse – son handicap n'étant pas assez important – et que, alors qu'il avait clairement exprimé sa volonté de servir, aucune possibilité alternative de service ne lui avait été proposée. La CourEDH a souligné l'absence, dans la législation suisse, de formes de service adaptées aux personnes se trouvant dans la situation du requérant (arrêt Glor, § 96 ; résumé *in* arrêt du Tribunal fédéral 2C_170/2016 du 23 décembre 2016 consid. 6.1).

4.9 Dans l'arrêt *Ryser c. Suisse* du 12 janvier 2021, la CourEDH a considéré que la similarité avec la cause Glor et l'absence de différences factuelles ne justifiaient pas de s'écarter du résultat concernant l'arrêt Glor. Elle prenait note des changements apportés à la législation à la suite de l'arrêt Glor, mais observait qu'ils étaient postérieurs aux faits pertinents de l'affaire *Ryser* et n'étaient, donc, pas applicables à ce dernier (arrêt *Ryser* précité § 61 et 62).

4.10 Dans un arrêt portant sur la taxe d'exemption 2018, le Tribunal fédéral a retenu que le recourant, âgé de 33/34 ans en 2018 et qui n'était ni incorporé dans une formation de l'armée ni astreint au service civil, n'était, sous l'empire de l'ancien art. 3 LTEO, pas assujéti à la taxe d'exemption 2018, car il avait déjà atteint l'âge de 30 ans. En revanche, sous le (nouveau) régime de l'art. 3 al. 1 et 2 LTEO, il était assujéti à cette taxe, puisqu'en 2018 il n'avait pas encore atteint l'âge de 37 ans. En tant que la modification de la LTEO n'était entrée en vigueur que le 1^{er} janvier 2019, l'application par le STEO du nouvel art. 3 al. 1 et 2 LTEO à l'année d'assujétissement 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 de l'art. 3 al. 1 et 2 LTEO entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019, l'assujétissement pour l'année 2018, prononcé en 2019 et fondé sur des faits relatifs à l'année 2018, était contraire au principe de non-rétroactivité des lois (consid. 4.5).

4.11 Dans sa jurisprudence, la chambre administrative a retenu que les principes dégagés par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_339/2021 précité ne s'appliquaient pas pour l'année d'assujétissement 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). Cet arrêt fait l'objet d'un recours pendant au Tribunal fédéral enregistré sous le numéro de cause 9C_94/2023.

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 *ipso facto* 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, le recourant en question 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 précité consid. 4). Cet arrêt fait l'objet d'un recours pendant au Tribunal fédéral enregistré sous le numéro de cause 9C_707/2022 (anciennement inscrit sous le numéro de cause 2C_978/2022).

La même solution a été dégagée de l'ATA/1056/2022 du 18 octobre 2022 consid. 3. Cet arrêt fait l'objet d'un recours pendant au Tribunal fédéral enregistré sous le numéro de cause 9C_648/2022 (anciennement inscrit sous le numéro de cause 2C_995/2022).

4.12 Pour les hommes servant dans la protection civile, la taxe d'exemption calculée selon la LTEO est réduite de 4% pour chaque jour accompli dans l'année d'assujettissement donnant droit à une solde selon l'art. 41 LPPCi (art. 5a al. 1 OTEO).

4.13 Sous le terme de droit acquis est désigné un ensemble assez hétérogène de droits des administrés envers l'État dont la caractéristique commune est qu'ils bénéficient d'une garantie particulière de stabilité. Des droits acquis peuvent être conférés par la loi lorsque celle-ci les qualifie comme tels ou lorsqu'elle garantit leur pérennité, soit si le législateur a promis dans la loi que celle-ci ne serait pas modifiée ou sera maintenue telle quelle pendant un certain temps (ATA/1259/2020 du 15 décembre 2020 consid. 6).

Un droit acquis peut être créé dans les mêmes conditions que par la loi par une décision individuelle. En tant que telle, la répétition de décisions successives de contenu identique n'en fait pas non plus de droits acquis. La catégorie la plus importante de droits acquis est constituée de ceux qui sont créés par un contrat entre l'État et les administrés. La stabilité particulière du droit est ici fondée sur le principe « *pacta sunt servanda* » (principe de la confiance ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^e éd., p. 266 et 267).

5. En l'espèce, il convient de déterminer si le recourant était, en 2019 et 2020, astreint au service militaire. La TEO étant une taxe causale, de remplacement, elle ne saurait en effet être perçue en 2019 et 2020, si le recourant n'était alors plus astreint au service militaire ou civil.

Le recourant a été naturalisé en août 2017, à l'âge de 34 ans. Il n'était, selon le droit alors en vigueur, plus astreint à l'obligation de servir.

Avec l'introduction de la LAAM révisée, le 1^{er} janvier 2018, bien qu'âgé de 34 ans, étant né le 15 février 1983, il demeurerait 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, 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 2019 et 2020, le requérant restait ainsi tenu à des obligations militaires Il était ainsi soumis à la TEO en application de la législation entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (art. 3 LTEO). Le requérant pouvait, au demeurant, demander à pouvoir accomplir le service militaire (art. 9 al. 3 et 13 LAAM). De la même manière, il pouvait solliciter d'accomplir un service civil. Or, il n'a proposé ni l'un ni l'autre en 2019 et 2020. Par ailleurs et dans la mesure où il n'a pas formulé de demande pour un recrutement ultérieur au sens de l'art. 12 al. 2 OMi, le requérant ne saurait se prévaloir du fait que l'armée n'aurait pas de besoins en effectifs, étant relevé que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral sur lequel il se fonde pour mettre en exergue l'absence de besoins en effectifs de l'armée porte sur l'année 2017 et non 2019 et 2020.

Le requérant ne peut pas non plus se prévaloir des arrêts rendus par la CourEDH dans la mesure où il ne soutient pas qu'il serait invalide et aurait été déclaré inapte au service. De plus, comme vu ci-dessus, il ne s'est pas montré actif pour effectuer un service militaire ou un service civil.

Son éventuelle incorporation au service de la protection civile n'aurait aucune incidence sur son assujettissement à la TEO, puisque, selon l'art. 5a OTEO, la taxe serait uniquement réduite de 4% pour chaque jour accompli dans l'année d'assujettissement en cause.

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 requérant. Celui-ci ne peut d'ailleurs pas faire valoir le fait que, lorsqu'il a eu 30 ans, il avait été exempté de la TEO, puisqu'à cette époque, il n'avait pas encore acquis la nationalité suisse. Il ne ressort de plus pas du dossier qu'il aurait reçu des assurances de ne pas se voir assujetti à la TEO pour les années 2019 et 2020, étant rappelé que l'absence de taxation pour l'année 2018 résulte des principes dégagés par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_339/2021 précité.

N'ayant pas accompli son obligation militaire sous forme de prestation personnelle en 2019 et 2020, le recourant reste ainsi tenu au paiement de la TEO pour ces années-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.

L'assujettissement du recourant à la TEO 2019 et 2020 a donc été retenu à juste titre.

Le recourant ne conteste pas le montant des TEO 2019 et 2020. Celui-ci apparaît au demeurant conforme au droit, les taxes ayant été calculées sur les revenus nets totaux réalisés en Suisse et à l'étranger, l'année civile qui a suivi l'année d'assujettissement, sur la base de la décision de taxation définitive pour l'IFD, au taux de 3% (art. 11, 25 al. 2, 26 al. 2 et 13 al. 1 LTEO).

Au vu de ce qui précède, les décisions de taxation 2019 et 2020 sont conformes au droit. Les recours dirigés contre celles-ci sont donc infondés.

6. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 400.- 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

préalablement :

ordonne la jonction des causes n^{os} A/3270/2023 et A/3424/2023 sous le n° A/3270/2023 ;

à la forme :

déclare recevables les recours interjetés les 9 et 21 octobre 2023 par A_____ contre les décisions du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir des 16 septembre et 20 octobre 2023 ;

au fond :

les rejette ;

met à la charge de A_____ un émolument de CHF 400.- ;

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, Jean-Marc VERNIORY, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. HÜSLER ENZ

le président siégeant :

C. MASCOTTO

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :