RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3991/2020-TAXE **ATA/299/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 9 mars 2021

dans la cause

Monsieur A_____

contre

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

EN FAIT

1) Monsieur A_____, né le _____ 1984 et domicilié au Grand-Saconnex, a été naturalisé suisse le _____ 2015, soit à l'âge de 31 ans. Il n'a jamais été astreint à l'obligation de servir ou assujetti à la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO ou taxe).

2) Le 3 septembre 2014, le Conseil fédéral a soumis aux Chambres fédérales un message relatif à la modification des bases légales concernant le développement de l'armée (ci-après : DEVA), notamment de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire du 3 février 1995 - LAAM - RS 510.10, FF 2014 6693).

Le DEVA prévoyait un service militaire pouvant être effectué entre la 19ème et la 37ème année, en lieu et place de la 19ème et de la 30ème année. La durée d'incorporation des militaires avec grades de la troupe était fixée à douze ans au maximum.

Le DEVA avait aussi un impact sur la loi sur le service civil du 6 octobre 1995 (LSC - RS 824.0). Le service civil pouvait être accompli entre la 20ème et la 37ème année. La durée de l'incorporation était ramenée de quatorze ans au plus à douze ans au plus.

La révision des bases légales du DEVA a été approuvée par les Chambres fédérales le 18 mars 2016 et est entrée en vigueur le 1er janvier 2018.

3) Le 6 septembre 2017, le Conseil fédéral a soumis aux Chambres fédérales un message (ci-après : Message 2017) relatif à la modification de la loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 (LTEO - RS 661, FF 2017 5837).

Il proposait notamment d'harmoniser la durée de l'assujettissement à la TEO avec les bases légales du DEVA, passant notamment la fin de celui-là de 30 à 37 ans, et d'introduire une taxe unique d'exemption pour les hommes astreints au service militaire ou civil qui étaient libérés du service avant d'avoir accompli la totalité des jours de service obligatoires.

La modification a été approuvée par les Chambres fédérales le 16 mars 2018 et est entrée en vigueur le 1er janvier 2019.

4) Par bordereau définitif de taxation du 29 novembre 2019, le service genevois de la TEO (ci-après : STEO) de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a arrêté la taxe 2018 de M. A_____ à CHF 3'009.- sur la base d'un revenu de CHF 100'300.- et un taux de 3 %.

5) Le 11 décembre 2019, M. A_____ a élevé réclamation contre la taxation précitée.

6) Par décision sur réclamation du 24 novembre 2020, le STEO a confirmé l'assujettissement de l'intéressé à la TEO 2018.

M. A_____ avait été naturalisé à ses 31 ans. Il n'avait pas effectué le service militaire en 2018 et n'avait pas été incorporé plus de six mois dans une formation de l'armée. Il n'avait pas rempli toutes ses obligations militaires auxquelles il était soumis. Il était assujetti à la TEO. Il ne s'était pas acquitté de cette taxe pendant onze ans sous l'ancien droit. Tout assujetti qui n'avait jamais payé ou pas terminé de payer les onze TEO à l'âge de 30 ans devait désormais s'en acquitter jusqu'à l'âge de 37 ans.

7) Par acte expédié le 26 novembre 2020, complété le 7 décembre 2020, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision précitée, en concluant à son annulation.

À la suite de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions sur la TEO, le 1er janvier 2019, il avait été assujetti à la TEO et la taxe 2018 lui avait été demandée. Les personnes de plus de 30 ans qui avaient atteint la limite d'âge sous l'ancien droit et n'avaient pas payé pendant onze ans se voyaient réclamer des taxes pour des années précédant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Elles se voyaient assujetties jusqu'à l'âge de 37 ans. Le nouveau régime violait le principe de la non-rétroactivité des lois et celui de la bonne foi. Il avait déjà acquitté la TEO 2018, le 19 décembre 2019 et celle de 2019, le 27 novembre 2020.

À l'appui de son recours, il a produit un avis de droit du 27 août 2020 relatif à la TEO pour les personnes naturalisées, établi à la demande du Groupement Taxe Militaire (ci-après : GTM).

8) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

M. A_____ était astreint à l'obligation de servir. Durant l'année 2018, il n'avait pas été pendant plus de six mois incorporé dans une formation de l'armée ou astreint au service civil. Faute d'avoir accompli ses obligations militaires ou versé les onze taxes, il devait, comme les autres astreints de sa classe d'âge de même incorporation, être astreint au paiement d'une compensation militaire.

9) M. A_____ a, dans sa réplique, souligné qu'il n'avait pas refusé de faire le service militaire, mais qu'il n'avait pas eu le choix dans la mesure où il avait déjà atteint la limite d'âge lorsqu'il a été naturalisé.

10) Ensuite de quoi, la cause a été 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 ; art. 31 al. 1 LTEO ; art. 34 al. 1 et 37 al. 1 de l'ordonnance sur la TEO du 30 août 1995 - OTEO - RS 661.1 ; art. 2 de la loi d'application des dispositions fédérales sur la TEO du 14 janvier 1961 - LaTE - G 1 05).

2) Le litige porte sur l'assujettissement du recourant à la TEO 2018. L'intéressé demande qu'il ne soit pas assujetti à celle-ci en invoquant qu'il avait atteint la limite d'âge de l'obligation de servir lorsqu'il a été naturalisé en 2015.

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 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).

La révision de la LAAM, entrée en vigueur le 1er 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 douzième 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 (al. 2). Les personnes astreintes au service militaire accomplissent des cours de répétition chaque année (art. 51 al. 1 1ère phr. LAAM). Les militaires de la troupe doivent accomplir six cours de répétition d'une durée de trois semaines (al. 2).

b. Celui qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement doit s'acquitter d'une taxe (art. 59 al. 3 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. 1bis 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 vingt-six 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).

L'art. 59 al. 3 Cst. exige une taxe d'exemption en remplacement du service militaire non accompli. Celle-ci 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/766/2005 du 15 novembre 2005). 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).

c. 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 (let. c). La LTEO modifiée prévoit également 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). Conformément à une tradition ancienne, le citoyen suisse participe aux opérations de recrutement au cours de sa 19ème 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 19ème et leur 37ème année. Les hommes astreints au service civil accomplissent nouvellement leur service entre leur 20ème et leur 37ème année. La durée de l'assujettissement doit ainsi être modifiée de façon qu'elle s'étende de la 19ème à la 37ème 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 19ème à la 37ème année comprise, il est garanti que les hommes recrutés seulement au cours de la 24ème 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 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 1er janvier 2018,

l'entrée en vigueur de la modification de la LTEO devait ainsi intervenir le 1er 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 1er mai 2019 (Message 2017, FF 2017 5837, p. 5840 - 41 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 1er janvier 2018 et commencer à concerner la TEO dès le 1er 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, consulté le 26 février 2021). Il n'y a pas de divergences entre les Chambres fédérales sur ce point.

3) À teneur de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. Aux termes de l'art. 9 Cst., toute personne a le droit d'être traitée par les organes de l'État sans arbitraire et conformément aux règles de la bonne foi.

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).

a. Il ne peut en principe être adopté de normes qui déploieraient des effets juridiques à des faits entièrement révolus avant leur entrée en vigueur (arrêt du Tribunal fédéral 1D_3/2016 du 27 avril 2017 consid. 4.1), ceci pour des motifs de sécurité et de prévisibilité du droit, immanents aux principes de la légalité, de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire découlant des art. 5 al. 3 et 9 Cst. (ATF 138 I 189 consid. 3.4 ; 133 III 105 consid. 2.1.1 ; Jacques DUBEY/Jean-Baptiste ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, p. 137 n. 383 ; Georg MÜLLER, in Jean-François AUBERT et al. [éd.], Commentaire de la Constitution Fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874, 1996, n. 74 ad art. 4 aCst.). Si la rétroactivité d'une norme de droit matériel est directement contraire au principe de la sécurité et de la prévisibilité du droit, c'est parce qu'au moment où les faits pertinents se sont passés, les intéressés ne pouvaient connaître les conséquences qu'ils auraient (ATF 122 V 405 consid. 3b.aa ; 119 Ia 258

consid. 3b ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/René WIEDERKHER/Paul RICHLI, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, 2012, p. 283 n. 844 ; Georg MÜLLER, op. cit., n. 74 ad art. 4 aCst.).

b. Il ne peut être dérogé qu'exceptionnellement au principe de la non-rétroactivité des normes, à des conditions cumulatives rigoureuses, et ce également en cas de rétroactivité en faveur des administrés ou citoyens. Une rétroactivité n'est possible que s'il existe un intérêt public important. Elle doit être expressément prévue par une loi et raisonnablement limitée dans le temps (ATA/209/2018 du 6 mars 2018). Elle ne doit pas engendrer d'inégalités choquantes et elle ne doit pas porter atteinte à des droits acquis (ATF 125 I 182 consid. 2b.cc ; 122 V 405 consid. 3b.aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_273/2014 du 23 juillet 2014 consid. 4.1).

c. Il n'y a pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend réglementer un état de chose qui, bien qu'ayant pris naissance dans le passé, se prolonge au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit. Autrement dit, il n'y a pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend régler, de façon nouvelle pour l'avenir, un état de fait qui a pris naissance dans le passé et perdure au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit ; ce dernier attache des conséquences juridiques à des faits ayant pu se produire antérieurement, mais uniquement pour la période future et en tant que leur survenance passée a créé une situation qui continue à déployer ses effets. Cette rétroactivité improprement dite, n'ayant en réalité que l'apparence d'une rétroactivité, est en principe admise, sous réserve du respect des droits acquis (ATF 140 V 154 consid. 6.3.2 ; 138 I 189 consid. 3.4 ; 122 II 113 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_273/2014 précité consid. 4.1).

4) a. La LTEO modifiée est entrée en vigueur le 1er janvier 2019 (décision du Conseil fédéral du 11 septembre 2018, RO 2018 3269, p. 3275). 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, concernent la TEO finale visée à l'art. 9a LTEO qui dispose que « Les hommes astreints au service militaire ou au service civil visés à l'art. 2 al. 1bis, paient une taxe d'exemption finale l'année de la libération de leur obligation de servir s'il leur manque plus de quinze jours de service militaire imputables ou plus de vingt-cinq jours de service civil imputables pour avoir accompli la totalité des jours de service obligatoires ». Ces 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). 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).

b. Après l'entrée en vigueur de la LTEO modifiée, plusieurs parlementaires fédéraux sont intervenus auprès du Conseil fédéral au sujet de l'effet rétroactif de la modification.

Répondant à la question 19.1005 du 18 mars 2019 de la conseillère nationale Priska SEILER GRAF qui souhaitait savoir si la LTEO révisée avait un effet rétroactif pour les personnes concernées, jusqu'à ce qu'elles atteignent l'âge de 37 ans, même si elles n'étaient plus assujetties à la taxe, le Conseil fédéral a, le 15 mai 2019, indiqué que toute personne née en 1997 ou plus tôt qui avait versé onze TEO n'était plus assujettie (https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20191005, consulté le 26 février 2021). À la question 19.1026 du conseiller national Guillaume BARAZZONE qui demandait si la nouvelle LTEO pouvait être appliquée rétroactivement pour taxer des citoyens qui, en 2018, avaient déjà accompli l'intégralité de leurs obligations dans ce domaine, le Conseil fédéral a, le 14 août 2019, indiqué que conformément au principe de l'égalité de traitement, les nouvelles prescriptions s'appliquaient à toutes les personnes concernées (https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20191026, consulté le 26 février 2021).

Dans son avis du 18 août 2020 consécutif à une motion 20.3578 du 10 juin 2020 du conseiller national Mathias REYNARD, intitulée « Taxe d'exemption de l'obligation de servir. Pas d'application rétroactive, arbitraire et discriminatoire » – motion non encore traitée au Conseil national – qui invite le Conseil fédéral à intégrer une disposition transitoire à la modification 2018 de la LTEO, afin de préciser qu'elle ne s'applique pas aux citoyens nés avant 1989 et qui, le 1er janvier 2019, étaient déjà libérés de la TEO, le Conseil fédéral a proposé son rejet en expliquant qu'il avait été nécessaire d'étendre la durée d'assujettissement par rapport à l'ancien droit afin d'adapter la LTEO à l'élargissement des possibilités, intervenu le 1er janvier 2018, pour accomplir le service militaire (de la 19ème à la 37ème année) ou le service civil (de la 20ème à la 37ème année). Il ne voyait aucune raison objective d'avantager les nouveaux citoyens qui étaient assujettis à la TEO par rapport à ceux qui étaient astreints au service militaire ou au service civil.

Pour le Conseil fédéral toujours, étant donné que les personnes astreintes au service militaire ou au service civil devaient accomplir la totalité des jours de service obligatoires ou acquitter les TEO correspondantes, il était nécessaire, pour des raisons d'égalité de traitement, que cela soit également le cas pour les personnes assujetties à la taxe qui n'étaient pas incorporées à l'armée et n'accomplissaient pas de service civil. L'astreinte au service militaire constitue une obligation durable. Cette astreinte ne pouvait en principe être remplie que par l'accomplissement de la totalité des jours de service obligatoires. Si un citoyen naturalisé âgé de plus de 30 ans était désormais soumis à l'obligation de payer un

impôt de substitution jusqu'à ce qu'il atteigne l'âge de 37 ans, l'on ne pouvait pas considérer qu'il y avait rétroactivité, car tant selon le droit actuel que selon l'ancien droit, il n'avait pas rempli l'obligation durable d'effectuer la totalité du service militaire ou civil ou d'acquitter la TEO (https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/ suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20203578, consulté le 26 février 2021).

5) 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).

a. Les personnes qui ont acquis la nationalité suisse au cours de leur 19ème 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).

b. Dans sa réponse précitée à la question de la conseillère nationale Priska SEILER GRAF, le Conseil fédéral a indiqué qu'une personne, par exemple, naturalisée en 2013 à l'âge de 29 ans, assujettie à la taxe selon l'ancien droit seulement pendant deux ans, devrait de nouveau payer des taxes en 2018 jusqu'à ses 37 ans (https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20191005, consulté le 26 février 2021). L'application des nouvelles dispositions légales aux citoyens suisses naturalisés qui, conformément aux anciennes dispositions légales, n'étaient plus tenus d'acquitter la TEO parce qu'ils avaient dépassé les limites d'âge prévues par l'ancienne loi correspond à la formulation claire de la LTEO partiellement révisée (Réponse précitée du Conseil fédéral à la question du Conseiller national Guillaume BARAZZONE [https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/ geschaeft?AffairId=20191026, consulté le 26 février 2021]).

Une disposition transitoire pour les Suisses naturalisés âgés de plus de 30 ans au 1er janvier 2019 aurait entraîné des inégalités de traitement entre les personnes qui font du service et celles qui n'en font pas, ainsi qu'entre les Suisses naturalisés tardivement et les Suisses qui paient onze TEO entre 20 et 37 ans. Les questions liées aux modifications concernant le début et la durée de l'assujettissement à la taxe et à l'effet de ces modifications pour les Suisses naturalisés nés entre 1981 et 1987 ont été abordées par la commission chargée de l'examen préalable au cours de la procédure parlementaire relative à la révision partielle de la LTEO. Les conséquences de ces modifications pour les Suisses naturalisés tardivement ne sont pas décrites de manière explicite dans le message et elles n'ont pas été abordées lors des séances plénières des Chambres fédérales. Cela ne permet toutefois pas de conclure que le fait de percevoir à nouveau la

TEO auprès de personnes qui étaient libérées de l'obligation de payer cette taxe par l'ancien droit ne correspond pas à la volonté du législateur (Réponse du Conseil fédéral du 14 août 2019 à la question 19.1023 de la conseillère nationale [élue depuis au Conseil des États] Lisa MAZZONE, intitulée « L'interprétation de la nouvelle loi sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir correspond-elle à la volonté du Parlement ? », https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20191023, consulté le 26 février 2021).

La révision partielle de la LTEO n'entraîne ni discrimination ni traitement arbitraire pour les personnes qui se font naturaliser à l'âge d'environ 30 ans. Par le passé, les personnes qui étaient déjà âgées de plus de 26 ans au moment de leur naturalisation n'étaient plus convoquées pour le service militaire. Elles devaient en lieu et place payer la TEO (Réponse du 14 août 2019 du Conseil fédéral à la question 19.1024 du conseiller national Mathias REYNARD du 9 mai 2019, intitulée « Nouvelle loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir. Effet discriminatoire pour les jeunes naturalisés ? », https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista /geschaeft?AffairId =20191024, consulté le 26 février 2021).

c. Une interpellation 20.4669 de la conseillère aux États Lisa MAZZONE du 17 décembre 2020, intitulée « Révision de la Loi sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir et conséquences pour les citoyens naturalisés après 30 ans » invite le Conseil fédéral à examiner notamment la conformité de la LTEO révisée à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après : CourEDH) dans l'arrêt GLOR (ACEDH Sven Glor c. Suisse du 30 avril 2009, req. n° 13444/04 ; https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20204669, consulté le 26 février 2021). L'interpellation n'a pas encore été traitée par le Conseil des États et le Conseil fédéral.

6) a. La taxe est perçue par les cantons (art. 22 al. 1 LTEO). Le canton compétent pour la perception de la taxe est celui dans lequel l'assujetti est, au 31 décembre de l'année d'assujettissement, annoncé selon les prescriptions relatives au service militaire ou au service civil ou dans lequel il est domicilié (art. 23 al. 1 LTEO). La taxe est fixée chaque année pour les assujettis domiciliés en Suisse, 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). En règle générale, la taxe est exigible le 1er mai de l'année civile qui suit l'année d'assujettissement (terme général d'échéance ; art. 32 al. 1 LTEO).

b. Aux termes de l'art. 190 Cst., le Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international.

En vertu de la disposition constitutionnelle précitée, les tribunaux sont tenus d'appliquer les lois fédérales, même inconstitutionnelles (arrêt du Tribunal fédéral 4C_1/2013 du 25 juin 2013 consid. 4.1.1). Ni le Tribunal fédéral ni aucune autre

autorité ne peuvent refuser d'appliquer une loi fédérale. Lorsqu'une violation de la Constitution est constatée, la loi doit néanmoins être appliquée et même le Tribunal fédéral ne peut qu'inviter le législateur à modifier la disposition en cause (ATF 141 II 338 consid. 3.1).

Même si la nouvelle LTEO revêtait un caractère inconstitutionnel, les autorités chargées d'appliquer le droit n'auraient, en vertu de l'art. 190 Cst., aucune marge de manœuvre pour refuser l'application d'une loi comme la LTEO (Réponse précitée du Conseil fédéral à la question du conseiller national Guillaume BARAZZONE, https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20191026, consulté le 26 février 2021). En vertu de la législation en vigueur, les autorités cantonales de taxation doivent vérifier si la personne assujettie à la taxe a atteint l'âge de 37 ans et, si tel n'est pas le cas, si elle a payé les onze TEO. Elles fixent la TEO annuelle sur la base de ces informations (Réponse précitée du Conseil fédéral à la question de la conseillère aux États Lisa MAZZONE, https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20191023, consulté le 26 février 2021).

7) En l'espèce, le recourant, citoyen suisse, naturalisé en 2015 à l'âge de 31 ans, avait, selon l'ancien droit, déjà atteint la limite d'âge de l'obligation de servir au moment de sa naturalisation. Il n'était en conséquence pas assujetti à la TEO. Néanmoins, les modifications de la LAAM et de la LSC en 2018 ayant rehaussé cette limite jusqu'à 37 ans et corollairement décalé l'âge d'assujettissement à la TEO, il est concerné par la TEO 2018.

Le décalage de l'âge d'assujettissement à la TEO pose la question de savoir si la modification contestée viole le principe de la non-rétroactivité des normes.

a. Il ressort des réponses et de l'avis du Conseil fédéral précités que la question de la rétroactivité de la modification de la LTEO en vigueur depuis le 1er janvier 2019 ne se pose pas. Pour lui, la taxe 2018 ne viole pas le principe de la non-rétroactivité des normes. Aux Chambres fédérales, une motion et une interpellation concernant cette question n'ont pas encore été traitées.

b. Une dérogation exceptionnelle au principe de la non-rétroactivité des normes doit répondre aux conditions cumulatives rigoureuses d'un intérêt public important, d'une base légale, d'une limitation raisonnable dans le temps, de l'absence d'inégalités choquantes et d'atteinte à des droits acquis.

Le législateur fédéral a décidé d'assujettir à la TEO tout homme astreint âgé entre 19 et 37 ans (art. 3 al. 1 LTEO). De plus, il a abrogé l'art. 49 al. 2 LTEO qui était consacré à l'application de l'ancien droit aux taxes dues pour la période antérieure à l'entrée en vigueur de la LTEO modifiée. Les personnes naturalisées suisses concernées sont soumises à cette norme.

La modification contestée répond, en outre, à un intérêt public important d'harmoniser la LTEO avec les modifications des bases légales du DEVA qui déterminent le début de l'assujettissement à l'obligation de servir. Elle répond également à un but politique qui vise la réalisation du principe constitutionnel instituant l'obligation générale de servir. Selon le Tribunal fédéral, le lien entre la TEO et le service militaire 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. Dans ce sens, le caractère de taxe de remplacement de la TEO doit être relativisé par rapport à la considération politique précitée. Le recourant naturalisé à 31 ans ne risque pas de devoir être soumis à l'obligation de service. Selon le Conseil fédéral, répondant à la question du conseiller national Mathias REYNARD, dans un cas extrême, un Suisse nouvellement naturalisé pourrait effectuer son école de recrues à l'âge de 30 ans et accomplir son dernier cours de répétition à l'âge de 36 ans.

Par ailleurs, la TEO tend à établir l'égalité de sacrifices dans le domaine des obligations militaires. Elle a pour but d'éviter, parmi les personnes soumises aux obligations militaires, les inégalités entre celles qui effectuent un service et celles qui n'en font pas. Le militaire qui est dispensé d'un service en tire un avantage par rapport aux autres astreints de sa classe d'âge notamment dans son emploi du temps. La perception de la TEO doit compenser l'avantage de celui qui est dispensé d'un service par rapport aux autres astreints. Selon la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral, la taxe est imposée pour des motifs d'équité et d'égalité devant la loi. Le Conseil fédéral justifie, à son tour, la modification de la LTEO par des raisons d'égalité de traitement. L'astreinte au service militaire constituant une obligation durable, elle ne peut en principe être remplie que par l'accomplissement de la totalité des jours de service obligatoires.

c. De plus, la mesure introduite par la LTEO modifiée est limitée dans le temps dès lors qu'elle concerne notamment, selon le Conseil fédéral, les Suisses naturalisés, nés entre 1981 et 1989. Un citoyen naturalisé, après l'âge de 30 ans, comme le recourant, est, selon la modification de la LTEO, soumis à l'obligation de payer la TEO jusqu'à ce qu'il atteigne l'âge de 37 ans s'il n'a pas effectué la totalité du service militaire ou civil ou acquitté les onze TEO de remplacement sous l'ancien droit.

d. Enfin, la taxe contestée ne viole pas les droits acquis des Suisses naturalisés dans la mesure où ceux-ci ne pourraient prétendre à de tels droits que s'ils avaient accompli la totalité de leur obligation de servir ou payé les onze TEO avant l'entrée en vigueur de la modification contestée, ce qui n'est pas le cas du recourant.

Ainsi, la modification de la LTEO entrée en vigueur en 2019 répond aux conditions d'une dérogation au principe de la non-rétroactivité des normes.

e. Au demeurant, à l'instar de toute autorité, tant la chambre de céans que le STEO sont tenus d'appliquer les lois fédérales en vertu de l'art. 190 Cst., et en particulier de mettre en œuvre la LTEO modifiée. Dès lors, si – comme le prétend le recourant – la modification contestée comporte une entorse au principe de la non-retroactivité, force serait de retenir que cette inconstitutionnalité a été voulue par le législateur fédéral et est immunisée par l'art. 190 Cst.

Pour le surplus, les conditions de l'assujettissement du recourant à la TEO ayant été remplies au cours de l'année 2018, celui-ci doit porter sur toute l'année en cause.

La décision de taxation du recourant étant conforme au droit, le recours sera rejeté.

8) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 200.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 novembre 2020 par Monsieur A_____ contre la décision du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 24 novembre 2020 ;

au fond :

le rejette ;

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

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 Monsieur A_____ ainsi qu'au service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir.

Siégeant : M. Mascotto, président, Mmes Krauskopf, Payot Zen-Ruffinen, Lauber et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	le président siégeant :
F. Scheffre	C. Mascotto

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :