

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4644/2019-TAXE

ATA/640/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 juin 2020

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

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

EN FAIT

1. Monsieur A_____, né le _____ 1985, est citoyen suisse domicilié à Genève.
2. En été 2005, l'intéressé a effectué l'école de recrue. À la suite d'une blessure, il a abandonné une école de cadres de l'armée. Il a été rappelé en été 2006.
3. Par décision du 8 février 2007, M. A_____ a été réformé en raison de sa blessure. Il a payé depuis lors une taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO).
4. a. Par lettre de provision du 18 août 2015, le Ministre des affaires étrangères de B_____ a délivré à M. A_____ un brevet de consul honoraire et l'a désigné consul honoraire de B_____ avec résidence à Genève pour la circonscription couvrant les cantons de Fribourg, Vaud, Valais, Neuchâtel et Genève. Le 8 octobre 2015, le Conseil fédéral lui a octroyé l'exequatur fédéral et l'a reconnu comme chef du Consulat de B_____ à Genève.
b. Par note verbale du 9 octobre 2015, adressée au Consulat de B_____ à Genève, le Département fédéral des affaires étrangères (ci-après : DFAE) a autorisé M. A_____ à munir un de ses véhicules privés du sigle « CC ». Une carte de légitimation en sa faveur devait être établie et son inscription sur la liste des membres du corps consulaire effectuée moyennant l'envoi des documents d'usage.
5. Par bordereau provisoire de taxation du 1^{er} mai 2016, le service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : STEO) de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a arrêté la taxe 2015 de M. A_____ à hauteur de CHF 1'790.10 sur la base d'un revenu de CHF 66'300.- et un taux de 3 %.
6. Le 11 mai 2016, M. A_____ a contesté la décision précitée et a demandé au STEO de constater son non-assujettissement.

Nommé consul honoraire de B_____ avec résidence à Genève, il était exempté de toute charge militaire, dont la TEO.
7. Par décision du 20 mai 2016, le STEO a rejeté la demande et a confirmé l'assujettissement de l'intéressé.

M. A_____ ne remplissait aucune condition pour bénéficier d'une exonération du paiement de la TEO. Certes, un fonctionnaire consulaire honoraire ne pouvait pas être astreint à effectuer du service militaire ou civil. Toutefois, une

exemption du paiement d'une éventuelle taxe de compensation n'était pas prévue. L'intéressé avait été médicalement déclaré inapte à accomplir du service militaire et civil et du service de protection civile. Il n'était dès lors pas astreint à effectuer du service personnel pour la Confédération. Sa fonction de consul honoraire le dispensait d'être incorporé dans l'armée ou au service civil, mais elle ne l'exonérait pas du paiement de la TEO, aucune disposition légale ne le permettant.

8. Le 20 juin 2016, M. A_____ a élevé réclamation contre la décision précitée en concluant à ce qu'il soit exempté de la TEO 2015.

Ayant été nommé consul honoraire en 2015, il ne pouvait pas être soumis à l'obligation de servir durant cette même année. Il ne pouvait dès lors pas être soumis à une taxe de remplacement.

9. Par décision du 11 décembre 2019, le STEO a rejeté la réclamation et a arrêté le montant de la TEO 2015 de M. A_____ à CHF 2'322.- sur la base d'un revenu annuel de CHF 86'000.- et un taux de 3 %.

Seul un consul envoyé par un État étranger bénéficiait de l'exonération dans l'État d'accueil. Les conditions légales de l'exonération étaient exhaustives et aucune ne prévoyait le cas d'un consul de nationalité suisse. Un consul ne pouvait pas être exonéré d'une obligation se basant sur la législation interne de son pays d'origine et de résidence. À titre exceptionnel et en raison du délai de réponse à la réclamation, le STEO renonçait au calcul des intérêts moratoires.

10. Par acte expédié le 16 décembre 2019, 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 et à celle de la décision de taxation. Il a aussi conclu à ce qu'il soit dit qu'il n'était pas assujetti à la taxe d'exemption de l'obligation de servir pour l'année 2015 et qu'il ne devait pas être taxé pour cette année-là.

Selon des dispositions conventionnelles, un consul honoraire ne pouvait pas effectuer de service militaire ou de service civil. Dans sa décision du 20 mai 2016, l'AFC-GE reconnaissait cette dispense. Les dispositions conventionnelles visaient à éviter à un fonctionnaire consulaire d'être empêché d'exercer un service consulaire en raison de l'exercice d'un service civil ou militaire. Le législateur suisse n'avait pas prévu le cas d'exonération d'un citoyen suisse devenant consul honoraire d'un autre État. Son cas était probablement unique. Il avait été nommé consul avant ses 30 ans, encore en âge de servir l'armée suisse. En outre, l'exonération se faisait sur l'intégralité de l'année d'assujettissement et non au prorata. Nommé en août 2015, toute cette année-ci n'était pas taxable, le motif d'exonération étant intervenu au cours de celle-ci.

11. Le 17 février 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La convention internationale idoine limitait la protection accordée aux consuls honoraires ressortissants du pays de résidence. Ceux-ci ne bénéficiaient pas de l'exemption des prestations personnelles ou pécuniaires n'ayant aucun rapport avec leurs fonctions consulaires. L'intéressé, citoyen suisse, bénéficiait de l'immunité de juridiction et de l'inviolabilité personnelle uniquement pour les actes officiels accomplis dans l'exercice de ses fonctions. L'obligation de servir dans l'armée suisse et la TEO qui la remplaçait en cas d'impossibilité physique de l'accomplir, ne concernaient pas les actes officiels accomplis par l'intéressé dans l'exercice de ses fonctions de consul honoraire de B_____. La situation des consuls honoraires n'était guère différente de celle des personnes visées par la loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités ainsi que sur les aides financières accordées par la Suisse en tant qu'État hôte du 22 juin 2007 (Loi sur l'État hôte - LEH - RS 192.12) lorsqu'elles étaient de nationalité suisse. Aucun privilège ou immunité supplémentaire n'avait été accordé par la Suisse à l'intéressé à l'occasion de la décision prononçant l'exequatur de sa nomination comme consul honoraire. M. A_____, de nationalité suisse, ne pouvait être exempté du paiement de la TEO au motif d'avoir été désigné consul honoraire.

12. La chambre de céans a transmis à M. A_____ la réponse de l'AFC-GE en l'informant qu'à défaut de réplique avant le 16 mars 2020, la cause serait gardée à juger.
13. M. A_____ n'a pas fait usage de son droit de réplique.

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 de la loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 - LTEO - RS 661 ; 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. Le litige porte sur la contestation de la décision rejetant la réclamation du recourant contre le refus de sa demande d'exonération de la TEO 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 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire du 3 février 1995 - LAAM - RS 510.10). L'obligation générale du service militaire pour les hommes concrétise le principe de l'armée de

milice. Elle trouve son fondement dans la considération politique selon laquelle le fardeau du service militaire doit être réparti 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, FF 1997 I 1ss, p. 242-243).

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. 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 précité, FF 1997 I 1ss, p. 242-243).

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/741/2016 du 30 août 2016 ; ATA/138/2015 du 3 février 2015). 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).

b. 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), n'effectuent pas le service militaire ou le service civil qui leur incombe en tant qu'hommes astreints au service (art. 2 al. 1 let. c 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).

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 législation sur le service civil (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 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).

c. La taxe est perçue par les cantons (art. 22 al. 1 LTEO). Elle 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). La décision de taxation est notifiée par écrit à l'assujetti et doit indiquer la cause de l'assujettissement, les bases de calcul, le montant de la taxe, le terme de paiement et les voies de droit (art. 28. al. 1 LTEO).

3. Est exonéré de la taxe notamment quiconque, au cours de l'année d'assujettissement n'a pu accomplir son service militaire ou son service civil pour cause de participation aux séances de l'Assemblée fédérale, appartient au personnel militaire ou est exempté du service personnel conformément à la législation relative au service militaire ou au service civil (art. 4 al. 1 let. c LTEO). Les militaires qui, selon l'art. 60 al. 1 LAAM et l'art. 3 de l'ordonnance sur l'organisation de l'armée du 26 novembre 2003 (OOA - RS 513.11), ne sont pas incorporés dans une formation, sont assujettis à la taxe pour les années durant lesquelles ils n'effectuent pas le service militaire que les hommes astreints aux obligations militaires de même grade, de même fonction et de même âge doivent accomplir (art. 5 OTEO).

L'assujetti peut en tout temps demander que sa prétention à l'exonération soit soumise à un examen dont les conclusions avaient des effets sur les taxations non encore passées en force (art. 33 al. 1 OTEO), cette dernière notion renvoyant aux normes procédurales fiscales applicables aussi bien dans la LTEO et l'OTEO que dans la législation cantonale (ATA/741/2016 du 30 août 2016).

4. Le requérant demande son exonération de la TEO 2015 en invoquant son statut de consul honoraire de B_____ avec résidence à Genève.
- a. À teneur de l'art. 1 ch. 2 de la convention de Vienne sur les relations consulaires du 24 avril 1963, approuvée par l'Assemblée fédérale, le 18 décembre 1964, ratifiée par la Suisse le 3 mai 1965 et entrée en vigueur le 19 mars 1967

(RS 0.191.02), il existe deux catégories de fonctionnaires consulaires, les fonctionnaires consulaires de carrière et les fonctionnaires consulaires honoraires. Les dispositions du chapitre II de la convention s'appliquent aux postes consulaires dirigés par des fonctionnaires consulaires de carrière, les dispositions du chapitre III à ceux dirigés par des fonctionnaires consulaires honoraires. La situation particulière des membres des postes consulaires qui sont ressortissants ou résidents permanents de l'État de résidence est régie par l'art. 71 de la convention (ch. 3). Aux termes de cette disposition-ci, à moins que des facilités, privilèges et immunités supplémentaires n'aient été accordées par l'État de résidence, les fonctionnaires consulaires [le terme de « fonctionnaire consulaire » est défini par l'art. 1 ch.1 let. d de la convention comme toute personne, y compris le chef de poste consulaire, chargée en cette qualité de l'exercice de fonctions consulaires] qui sont ressortissants ou résidents permanents de l'État de résidence ne bénéficient que de l'immunité de juridiction et de l'inviolabilité personnelle pour les actes officiels accomplis dans l'exercice de leurs fonctions ; ils bénéficient également du privilège de ne pas être tenus de déposer sur des faits ayant trait à l'exercice de leurs fonctions et de produire la correspondance et les documents officiels y relatifs ; ils ont aussi le droit de refuser de témoigner en tant qu'experts sur le droit national de l'État d'envoi [art. 44 ch. 3 de la convention]. En ce qui concerne ces fonctionnaires consulaires, l'État de résidence est également tenu par l'obligation de prévenir au plus tôt le chef de poste consulaire en cas d'arrestation, de détention préventive d'un membre du personnel consulaire ou de poursuite pénale engagée contre lui. Si ce dernier est lui-même visé par l'une de ces mesures, l'État de résidence doit en informer l'État d'envoi par la voie diplomatique [art. 42 de la convention]. Lorsqu'une action pénale est engagée contre un tel fonctionnaire consulaire, la procédure doit être conduite, sauf si l'intéressé est en état d'arrestation ou de détention, de manière à gêner le moins possible l'exercice des fonctions consulaires (at. 71 ch. 1).

L'art. 67 de la convention, qui prévoit que l'État de résidence doit exempter les fonctionnaires consulaires honoraires de toute prestation personnelle et de tout service d'intérêt public, de quelque nature qu'il soit, ainsi que des charges militaires telles que les réquisitions, contributions et logements militaires, concerne l'exemption des fonctionnaires honoraires des prestations personnelles et des services d'utilité publique. L'art. 71 règle le cas particulier des fonctionnaires consulaires qui sont ressortissants ou résidents permanents de l'État de résidence. Ces fonctionnaires ont un statut privilégié plus limité que les autres fonctionnaires consulaires. Ils ne jouissent en principe que de l'immunité de juridiction et de l'inviolabilité personnelle en ce qui concerne les actes accomplis dans l'exercice de leurs fonctions, ainsi que de la dispense de déposer sur des faits ayant trait à l'exercice desdites fonctions. L'État de résidence peut cependant accorder à ces fonctionnaires toutes autres immunités ainsi que tout ou partie des facilités et privilèges prévus par la convention (Message du Conseil fédéral du 8 septembre

1964 concernant l'approbation de la convention de Vienne sur les relations consulaires du 24 avril 1963, FF 1964 II 477, p. 504).

b. Comme État hôte de plusieurs institutions internationales, la Suisse a adopté la LEH réglant l'octroi des immunités, facilités et autres privilèges à des bénéficiaires institutionnelles et à des personnes physiques. Cette loi réserve les cas dans lesquels s'appliquent le droit international ou d'autres lois fédérales (art. 1 al. 2 LEH). Elle accorde notamment aux personnes appelées, à titre permanent ou non, en qualité officielle auprès des postes consulaires des privilèges, des immunités et des facilités (art. 2 al. 1 let. e et al. 2 lit. a LEH). L'étendue personnelle et matérielle des privilèges, immunités et facilités est fixée au cas par cas. Les personnes de nationalité suisse ne sont bénéficiaires de l'exonération notamment fiscale qu'à certaines conditions (art. 4 al. 1 et 2 LEH).

5. En l'espèce, il convient, à titre liminaire, de constater que l'autorité intimée a tardé à rendre sa décision sur réclamation. En effet, à teneur du dossier, elle a attendu près de trois ans avant de rendre sa décision. Elle a d'ailleurs, à titre exceptionnel, en raison du délai de réponse à la réclamation, renoncé à la perception des intérêts moratoires.

Le recourant, citoyen suisse, déjà soumis à la TEO depuis la décision du 8 février 2007, a été nommé par lettre de provision du Ministre des affaires étrangères de B_____ du 18 août 2015 consul honoraire de ce pays avec résidence à Genève. Le 8 octobre 2015, le Conseil fédéral lui a octroyé l'exequatur fédéral et l'a reconnu comme chef du Consulat de B_____ à Genève. Il a invité les Gouvernements cantonaux faisant partie de sa circonscription de lui prêter l'appui nécessaire à l'exercice de ses fonctions. Le DFAE a, le 9 octobre 2015, informé le Consulat de B_____ à Genève des privilèges reconnus au recourant, soit l'autorisation à munir un de ses véhicules privés du sigle « CC », l'établissement d'une carte de légitimation en sa faveur et son inscription sur la liste des membres du corps consulaire après l'accomplissement des formalités d'usage. Il ne ressort toutefois pas du dossier qu'une autre immunité ou facilité voire privilège ait été reconnu au recourant par les autorités suisses compétentes, que ce soit sur la base de la convention précitée ou de la LEH. Sa situation de consul honoraire ressortissant de l'État de résidence le soumet ainsi au régime prévu par l'art. 71 de la convention de sorte qu'il jouit d'un statut privilégié limité à l'immunité de juridiction et de l'inviolabilité personnelle pour les actes accomplis dans l'exercice de ses fonctions de consul honoraire et de la dispense de déposer sur des faits ayant trait à l'exercice des fonctions susrappelées. Le recourant ne bénéficie par conséquent pas de l'exemption des prestations personnelles, du service d'intérêt public et des charges militaires au sens de l'art. 67 de la convention. Il ne peut dès lors bénéficier de son exemption de la TEO. En outre, à teneur du dossier, il n'allègue pas que la TEO 2015 aurait porté sur le revenu perçu au titre de consul honoraire de B_____.

Pour le surplus, les conditions de l'assujettissement du recourant à la TEO ayant été remplies au cours de l'année 2015, celui-ci doit porter sur toute l'année en cause.

La décision de taxation du recourant étant conforme au droit, son grief sera dès lors écarté.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

6. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- 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 16 décembre 2019 par Monsieur A_____ contre la décision sur réclamation du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 11 décembre 2019 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 500.- ;

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 ;

communiquera le présent arrêt à Monsieur A_____, ainsi qu'au service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mmes Lauber et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :