

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1538/2024-TAXE

ATA/919/2024

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 6 août 2024**

**1<sup>re</sup> 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 \_\_\_\_\_ 1985, a été naturalisé suisse le 6 juin 2011.
- b.** Par décision de taxation de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : STEO) du 27 novembre 2023, il a été assujetti à la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) pour l'année 2019. Le montant dû, calculé sur un revenu soumis à la taxe de CHF 107'900.-, a été fixé à CHF 2'775.45.-.
- Par décisions de taxation du STEO du 23 décembre 2023, il a été assujetti à la TEO pour l'année 2020 (d'un montant de CHF 1'866.- calculé sur un revenu soumis à la taxe de CHF 62'600.-), 2021 (d'un montant de CHF 1'830.- calculé sur un revenu soumis à la taxe de CHF 61'000.-) et 2022 (d'un montant de CHF 2'019.- calculé sur un revenu soumis à la taxe de CHF 67'300.-).
- c.** Il a formé réclamation contre ces quatre décisions le 23 décembre 2023.
- Il avait été naturalisé le 6 juin 2011 et avait été convoqué la même année par l'office cantonal de la protection de la population et des affaires militaires. Il avait été engagé à l'école de police en classe de gendarmerie et avait été nommé gendarme le 1<sup>er</sup> mars 2012. Il avait été exonéré de sa taxe d'exemption de l'obligation de servir en 2011 puis s'était acquitté des taxes de 2012 à 2015. Lors de la première taxation litigieuse, en 2019, il était âgé de plus de 30 ans et avait été libéré de son obligation de s'acquitter de la taxe sous l'ancien droit. Son assujettissement à la TEO 2019 entraînait une violation du principe de non-rétroactivité des lois.
- d.** Par décision sur réclamation du 6 avril 2024, le STEO a confirmé l'assujettissement de A \_\_\_\_\_ à la TEO pour les années 2019 à 2022. Il avait été naturalisé en 2011, soit dans sa 26<sup>ème</sup> année et n'avait pas effectué de service militaire ou de service de remplacement (service civil) durant les années 2019 à 2022. Il devait donc s'acquitter des TEO.
- B.** **a.** Par acte du 6 mai 2024, le contribuable a recouru devant de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre cette décision, reprenant l'argumentation développée dans sa réclamation.
- b.** Le STEO a conclu au rejet du recours, à l'instar de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH). Le recourant n'avait jamais fait de demande de recrutement ultérieur. Il ne présentait pas onze taxes, tout en ayant été, pendant plus de six mois, pendant les années d'assujettissement de 2019 à 2022, ni incorporé dans une formation de l'armée ni astreint au service civil.
- c.** Le recourant n'ayant pas souhaité répliquer dans le délai qui lui avait été imparti, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; 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. Le litige porte sur l'assujettissement du recourant à la TEO pour les années 2019 à 2022.

**2.1** L'art. 59 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) prévoit que tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire. La loi prévoit un service civil de remplacement (al. 1). Tout homme de nationalité suisse qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement s'acquitte d'une taxe. Celle-ci est perçue par la Confédération et fixée et levée par les cantons (al. 2). Cette taxe est régie par le droit fédéral, en particulier par la LTEO et l'OTEO. De jurisprudence constante, cette taxe qui constitue une contribution de remplacement, a pour but de garantir une égalité de traitement entre les personnes soumises à l'obligation de servir qui effectuent le service militaire ou le service civil et celles qui en sont exonérées (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_94/2013 du 29 janvier 2024 consid. 5.1 ; 9C\_648/2022 du 9 janvier 2024, destiné à la publication, consid. 3.1).

**2.2** Selon l'art. 1 LTEO, les citoyens suisses qui n'accomplissent pas ou n'accomplissent qu'en partie leur obligation de servir sous forme de service personnel (service militaire ou service civil) doivent fournir une compensation pécuniaire. Cette taxe est fixée chaque année en application de l'art. 25 al. 1 LTEO.

Aux termes de l'art. 2 al. 1 let. a LTEO, 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.

L'art. 3 aLTEO, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018 (RO 2010 6032), prévoyait que l'assujettissement à la taxe commence au début de l'année en cours de laquelle la personne astreinte atteint l'âge de 20 ans (al. 1). Il se termine : pour les personnes qui ne sont pas incorporées dans une formation de l'armée et qui ne sont pas astreintes au service civil, à la fin de l'année au cours de laquelle elles atteignent l'âge de 30 ans (al. 2 let. a).

L'art. 3 LTEO, dans sa version entrée en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, prévoit que 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 (al. 1). Pour les assujettis visés à l'art. 2 al. 1 let. a qui n'effectuent pas de service de protection civile,

l'assujettissement à la taxe commence l'année qui suit le recrutement. Il dure onze ans (al. 2).

3. Dans un premier grief, le recourant invoque une violation du principe de non-rétroactivité des lois, faisant valoir que son assujettissement à la TEO de 2019 à 2022 fait renaître une obligation qui s'était éteinte lors de l'année de ses 30 ans, en 2015.

**3.1** Selon un principe général de droit intertemporel, les dispositions légales applicables à une contestation sont celles en vigueur au moment où se sont produits les faits juridiquement déterminants pour trancher celle-ci. Liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, l'interdiction de la rétroactivité des lois résulte du droit à l'égalité de traitement (art. 8 Cst.), de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi (art. 5 et 9 Cst.). L'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur, car les personnes concernées ne pouvaient, au moment où ces faits se sont déroulés, connaître les conséquences juridiques découlant de ces faits et se déterminer en connaissance de cause. Une exception à cette règle n'est possible qu'à des conditions strictes, soit en présence d'une base légale suffisamment claire, d'un intérêt public prépondérant, et moyennant le respect de l'égalité de traitement et des droits acquis. La rétroactivité doit en outre être raisonnablement limitée dans le temps (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_648/2022 précité consid. 6.1 et les références citées).

Il n'y a toutefois pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend régler 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. Cette rétroactivité improprement dite est en principe admise, sous réserve du respect des droits acquis (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_648/2022 précité consid. 6.1 et les arrêts cités).

En ce qui concerne les normes juridiques qui font dépendre la survenance de la conséquence juridique de plusieurs éléments de fait (état de fait dit composite), le Tribunal fédéral a jugé qu'il est déterminant de savoir sous l'empire de quelle norme l'ensemble des faits s'est produit de manière prépondérante (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_648/2022 précité consid. 6.2 et les arrêts cités).

À l'occasion de la modification de la LTEO du 16 mars 2018, le Parlement n'a adopté aucune disposition transitoire spécifique relative à l'art. 3 LTEO (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 4.2). Partant, en l'absence d'une disposition transitoire explicite ou qui pourrait se déduire d'une interprétation du texte légal, il convient de se référer aux principes généraux relatifs du droit intertemporel qui viennent d'être rappelés (ATF 148 V 70 consid. 5.3).

**3.2** Dans un arrêt récent 9C\_648/2022 du 9 janvier 2024 destiné à la publication, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de traiter d'une argumentation similaire à celle présentée par le recourant. Il a d'abord retenu qu'en matière de prélèvement de la LTEO, la taxe d'exemption de servir ne présentait pas les caractéristiques d'un

état de fait durable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1005/2021 du 26 avril 2022 consid. 5.2). En effet, les éléments de base déterminants servant de fondement à la taxe d'exemption de servir étaient : l'incorporation (ou non) dans une formation de l'armée, la soumission (ou non) à l'obligation de servir dans le civil et l'accomplissement (ou non) du service militaire ou civil pendant l'année d'exemption (art. 2 al. 1 LTEO), puis, selon l'art. 3 al. 1 LTEO, l'âge de la personne astreinte à la taxe pendant l'année d'assujettissement et enfin la date du début de l'assujettissement à la taxe selon les art. 3 al. 2, 3, 4 et 5 LTEO. À l'exception du début de l'obligation de remplacement consistant en le paiement d'une taxe, les autres éléments s'apparentaient à des faits et des situations qui se produisaient ou existaient durant l'année d'assujettissement et qui étaient limités dans le temps par celle-ci. La circonstance que les faits pertinents existaient encore à la fin de l'année d'assujettissement n'était pas déterminante, pas plus que les faits qui ne se produisaient qu'après la fin de celle-ci. Le Tribunal fédéral a ensuite considéré que le fait de soumettre un citoyen naturalisé suisse en 2017 à l'obligation de payer la TEO en 2019, en vertu de la nouvelle loi, ne constituait pas une application rétroactive de celle-ci. En effet, l'assujetti en question avait été soumis à la TEO pour l'année d'assujettissement 2019, sur la base des éléments de fait survenus cette année-là et en application de la législation entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2019 (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_648/2022 précité, consid. 7).

**3.3** Il en va en l'occurrence de même pour le recourant. En effet, l'application de la nouvelle LTEO dès l'année 2019 et l'assujettissement du recourant à la TEO qui en découle pour les années 2019 à 2022 ne constituent pas une application rétroactive de la loi. À l'instar de ce qui a été jugé dans l'affaire 9C\_648/2022 précitée, destinée à la publication, les éléments de base déterminants servant de fondement à la TEO pour les années 2019 à 2022 se sont produits ou existaient ces années-là, soit sous l'empire de la nouvelle loi : le recourant, alors âgé respectivement de 34 ans en 2019, 35 en 2020, 36 en 2021 et 37 en 2022, n'était ni incorporé dans une formation de l'armée, ni soumis à l'obligation de servir dans le civil, ni n'accomplissait du service militaire ou civil (art. 2 al. 1 let. a et 3 LTEO). Le fait que, sous l'ancien droit, il s'était déjà acquitté de quatre TEO (de 2011 à 2015), et qu'il a été soumis à nouveau, en vertu du nouveau droit, à l'obligation de payer la taxe d'exemption de servir ne constitue pas une application rétroactive de la loi (Louise BONADIO, *Taxe militaire: les effets et les doutes autour de la loi sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir*, in *Novità fiscali* 7/2021 375, p. 377). L'élévation de la limite d'âge de 30 ans à l'âge de 37 ans se rapporte à l'âge actuel de la personne concernée dans l'année considérée, de sorte qu'il n'y a pas de rétroactivité à cet égard. C'est ainsi en vain que le recourant affirme qu'en 2015 la question de ses obligations militaires était définitivement « close ». Le grief tiré de la non-rétroactivité des lois doit partant être rejeté.

4. L'autorité intimée relève que l'intéressé n'a pas sollicité de recrutement ultérieur.

**4.1** Selon l'art. 9 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire (LAAM - 510.10), les conscrits participent au recrutement. Le Conseil fédéral peut prévoir des exceptions pour les cas manifestes d'inaptitude au service (al. 1). Les conscrits passent le recrutement au plus tôt au début de leur 19<sup>ème</sup> 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) peuvent encore être accomplis dans les limites d'âge visées à l'art 13. Le recrutement ultérieur est soumis au consentement des personnes concernées (al. 3 ; art. 49 al. 3 LAAM).

Selon l'art. 13 al. 1 let. a LAAM, 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. L'école de recrues commence au plus tôt trois mois et au plus tard douze mois après le recrutement. Le commandement de l'Instruction peut exceptionnellement prolonger ce délai si les besoins de l'armée l'exigent (art. 56 al. 1 de l'ordonnance sur les obligations militaires du 22 novembre 2017 - OMi - RS 512.21).

L'art. 9 al. 3 LAAM est concrétisé par l'art. 12 OMi, selon lequel les conscrits sont convoqués au recrutement au plus tard dans l'année où ils atteignent l'âge de 24 ans (al. 1). À leur demande, le commandement de l'Instruction peut prévoir un recrutement ultérieur pour 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 (al. 2).

**4.2** Dans l'arrêt 9C\_648/2022 précité, le Tribunal fédéral a retenu qu'un assujetti à la TEO ne pouvait pas se prévaloir d'une discrimination fondée sur les art. 8 Cst., ainsi que sur les art. 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) et 14 CEDH et la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après : CourEDH) rendue dans l'arrêt Glor contre Suisse du 30 avril 2009 (Requête n° 13444/04), en l'absence de démarches concrètes visant à effectuer un « recrutement ultérieur » au sens des art. 9 al. 3 LAAM et 12 al. 2 OMi (consid. 7.2 et 8 et les références citées).

**4.3** En l'espèce, dans sa réponse devant la chambre de céans, l'AFC-CH a indiqué que, d'après ses vérifications auprès du commandement de recrutement, le recourant n'avait jamais fait de demande de recrutement ultérieur selon l'art. 12 al. 2 OMi, ce que l'intéressé ne conteste pas, étant rappelé que les dispositions précitées prévoient qu'il appartient au citoyen, du point de vue individuel, d'effectuer toutes les démarches visant à profiter de la possibilité d'effectuer un tel recrutement ultérieur.

Enfin, aucune assurance ne lui a été donnée sur le fait qu'il ne devrait plus s'acquitter de la TEO à partir de l'année 2015. Le recourant ne le prétend d'ailleurs pas. Ainsi, en l'absence de comportement contradictoire de la part de l'autorité, un éventuel grief tiré de la violation du principe de la bonne foi serait, lui aussi, sans fondement.

La décision de taxation des années 2019 à 2022 est en conséquence conforme au droit.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

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

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 6 mai 2024 par A\_\_\_\_\_ contre la décision sur réclamation du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 6 avril 2024 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de 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 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 ;

communiquera 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 : Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, présidente, Patrick CHENAUX, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

F. PAYOT ZEN-RUFFINEN

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :