

BGer 9C 94/2023 vom 29. Januar 2024

Bundesgericht, 2024-01-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_94_2023

FR: TF 9C 94/2023 du 29 janvier 2024

IT: TF 9C 94/2023 del 29 gennaio 2024

Regeste

Taxe d'exemption de l'obligation de servir, période fiscale 2019 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF; cf. art. 22 al. 3 et 31 al. 3 de la loi fédérale du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir [LTEO; RS 661]; voir aussi art. 2 de la loi genevoise du 14 janvier 1961 d'application des dispositions fédérales sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir [LaTE; rs/GE G 1 05]), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF , étant précisé que l' art. 83 let. i LTF ne s'applique pas aux décisions en matière de taxe d'exemption de l'obligation de servir (arrêts 2C_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 1.1; 2C_1005/2021 du 26 avril 2022 consid. 1). La voie du recours en matière de droit public est ainsi ouverte. Par ailleurs, les autres conditions de recevabilité sont remplies, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière, sous la réserve suivante.

E. 1.2

La conclusion du recourant relative aux années suivant l'année d'assujettissement 2019 est irrecevable conformément à l' art. 99 al. 2 LTF , parce qu'elle n'a pas été formulée en instance cantonale. De plus, elle sort de l'objet du litige dès lors déjà que la décision sur réclamation du 4 mars 2021 ne concerne que l'année 2019, ce que la juridiction cantonale a à juste titre pris en considération lorsqu'elle a circonscrit le litige au bien-fondé de la perception de la TEO pour l'année 2019.

E. 2

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), sous réserve des exigences de motivation figurant aux art. 42 et 106 al. 2 LTF relatives aux griefs portant sur la violation des droits fondamentaux (cf. ATF 145 I 121 consid. 2.1). Il y procède en se fondant sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF), ce que la partie recourante doit exposer, de manière circonstanciée.

E. 3

A titre préalable, le recourant demande la suspension de la présente procédure jusqu'à droit connu sur les procédures fédérales enregistrées sous les numéros 9C_648/2022 et 9C_707/2022, afin d'éviter "tout risque de décision contradictoire" et pour des motifs

d'économie de procédure. La suspension de la procédure, qui peut être prononcée par le juge pour des raisons d'opportunité (art. 6 al. 1 PCF), notamment lorsque le jugement d'un autre litige peut influencer l'issue du procès en cours (principe d'économie de la procédure; ATF 119 V 26 consid. 6), ne se justifie pas en l'espèce. Dans le présent arrêt (cf. consid. 7.1 infra), le Tribunal fédéral se fondera notamment sur l'arrêt 9C_648/2022 du 9 janvier 2024, destiné à la publication, qui a déjà tranché certains griefs similaires à ceux exposés par le recourant dans la présente cause. Quant à l'arrêt 9C_707/2022 du 25 janvier 2024, il a été rendu en application également des principes juridiques qui ont été exposés dans l'arrêt 9C_648/2022 du 9 janvier 2024. Partant, il n'existe en l'espèce aucun risque de décision contradictoire, de sorte que la requête de suspension doit être rejetée.

E. 4.1

En ce qui concerne en premier lieu le grief formel du recourant relatif à la violation de son droit d'être entendu par la Cour de justice, on rappellera que ce droit, prévu par l' art. 29 al. 2 Cst. , implique l'obligation pour le juge de motiver sa décision afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Il suffit que le juge mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision (ATF 143 IV 40 consid. 3.4.3 et les références). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1). En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l' art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre. L'autorité ne doit toutefois pas se prononcer sur tous les moyens des parties; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 142 II 154 consid. 4.2; 137 II 266 consid. 3.2; 136 I 229 consid. 5.2).

E. 4.2

En l'espèce, la motivation de l'arrêt attaqué permet de comprendre le raisonnement de la cour cantonale et elle doit être considérée comme suffisante au regard du droit d'être entendu. Les premiers juges ont traité du grief de la violation du principe de la bonne foi (arrêt attaqué, consid. 6 p. 10 s.), même si ce n'est pas dans le sens donné par le recourant, qui se plaint de l'avoir invoqué "de manière plus large" que sous l'angle d'une assurance donnée. Certes, la Cour de justice ne s'est pas spécifiquement prononcée sur le grief du recourant en lien avec le grief tiré du principe de la légalité. Vu ce qui suit (consid. 7.2 infra), il n'y a toutefois pas lieu de renvoyer la cause à l'instance précédente pour qu'elle se prononce sur cet aspect, qui porte sur une question de droit que le Tribunal fédéral revoit librement, de sorte qu'il peut exceptionnellement réparer une éventuelle violation du droit d'être entendu sur ce point (cf. ATF 146 III 97 consid. 3.5.2).

E. 5

Le présent litige porte sur la confirmation, par la Cour de justice, de l'assujettissement du recourant à la taxe d'exemption de l'obligation de servir pour l'année 2019.

E. 5.1

Cette taxe trouve son fondement à l' art. 59 Cst. Selon cette disposition, tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire ou au service civil de remplacement (art. 59 al. 1 Cst. ; cf. aussi art. 2 al. 1 de la loi fédérale du 3 février 1995 sur l'armée et

l'administration militaire [LAAM; RS 510.10]). Celui qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement s'acquitte d'une taxe (art. 59 al. 3 Cst.), laquelle est régie par le droit fédéral, en particulier par LTEO et par l'ordonnance du 30 août 1995 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (OTEO; RS 661.1). 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 (arrêt 9C_648/2022 du 9 janvier 2024 consid. 3.1 et la référence, destiné à la publication).

E. 5.2

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 (cf. 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.

E. 5.3

L'art. 3 aLTEO (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018; RO 2010 6032) prévoyait ce qui suit: " Art. 3 - Durée de l'assujettissement à la taxe 1 L'assujettissement à la taxe commence au début de l'année au cours de laquelle la personne astreinte atteint l'âge de 20 ans. 2 Il se termine: a. 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; -..]" La teneur de l' art. 3 LTEO entrée en vigueur depuis le 1er janvier 2019 (modification du 16 mars 2018; RO 2018 3269) est la suivante: " Art. 3 - Début et durée de l'assujettissement à la taxe 1 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. 2 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. -..]"

E. 6

La Cour de justice a nié que l'assujettissement du recourant à la TEO pour l'année 2019 constituât un cas d'application rétroactive de la loi puisqu'avec l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, le recourant était à nouveau soumis à l'obligation de s'acquitter des onze taxes prévues par la LTEO. Or elle a constaté que le recourant n'avait totalisé que neuf "prestations de service/TEO" sur les onze prescrites par la loi, soit: quatre TEO entre 2004 et 2007, trois prestations de service (une école de recrues [en 2008 et 2009] et deux cours de répétition [l'un en 2010 et l'autre en 2012]) et deux autres TEO en 2011 et 2018. A cet égard et conformément à la pratique de l'AFC, l'accomplissement de la troisième école de recrues sur deux ans était toujours considéré comme une seule prestation. L'assujettissement du recourant à la TEO était donc conforme au droit. En outre, le STEO n'avait pas adopté un comportement contraire à la bonne foi en n'ayant pas taxé le recourant pour les années 2013 à 2017, eu égard au changement de loi intervenu depuis lors. Il n'avait pas davantage pu faire naître chez lui certaines attentes quant au moment où il aurait procédé à la taxation des TEO, puisqu'il n'avait donné aucune information sur un régime dérogatoire à

l'assujettissement prévu par la LTEO. En ce qui concerne enfin le montant de la TEO 2019, la juridiction cantonale a confirmé le calcul du STEO en fonction du revenu net ressortant du bordereau de taxation du recourant pour l'impôt fédéral direct de l'année 2019. Comme l'obligation imposée se fondait sur les faits relatifs à l'année 2019, la taxe n'avait pas à être calculée sur la base du revenu imposable en 2013.

E. 7.1

Dans un premier grief, le recourant reproche aux juges cantonaux une violation du principe de non-rétroactivité des lois (art. 5, 8 et 9 Cst.) parce que son assujettissement à la TEO en 2019 faisait renaître une obligation qui s'était éteinte en 2014. En effet, dès lors qu'il avait atteint l'âge de 30 ans en 2014, sa situation juridique avait été "définitivement réglée par l'ancienne LTEO pour les années 2015 et suivantes". 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 présente pas les caractéristiques d'un état de fait durable (arrêt 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 sont: 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 (cf. 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. A l'exception du début de l'obligation de remplacement consistant en le paiement d'une taxe, les autres éléments s'apparentent à des faits et des situations qui se produisent ou existent durant l'année d'assujettissement et qui sont limités dans le temps par celle-ci. La circonstance que les faits pertinents existent encore à la fin de l'année d'assujettissement n'est pas déterminante, pas plus que les faits qui ne se produisent 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 1er janvier 2019 (arrêt 9C_648/2022 consid. 7, destiné à la publication). 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 cette année-là ne constituent pas une application rétroactive de la loi. A l'instar de ce qui a été jugé dans l'affaire 9C_648/2022, les éléments de base déterminants servant de fondement à la TEO pour l'année 2019 se sont produits ou existaient cette année-là, soit sous l'empire de la nouvelle loi: le recourant, alors âgé de 35 ans, 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 (cf. art. 2 al. 1 let. a et 3 LTEO). Le fait que, sous l'ancien droit, l'année 2014 constituait la dernière année de l'assujettissement, selon le recourant, à la TEO parce qu'il avait atteint l'âge de 30 ans cette année-là, 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 (cf. 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. L'argumentation

y relative du recourant est mal fondée.

E. 7.2

Dans un second grief, le recourant reproche à la cour cantonale une violation des art. 2 al. 1 et 3 al. 2 LTEO. En se référant à un passage du Message du 6 septembre 2017 relatif à la modification de la loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après: le Message relatif à la modification de la LTEO; FF 2017 5837 ss, 5845 ch. 1.3.1) il fait valoir que, contrairement à ce que les juges cantonaux ont retenu, l'école de recrues qu'il avait effectuée entre 2008 et 2009 devrait "compter" comme deux prestations. De plus, en tenant compte du fait qu'il avait également été soumis à la LTEO en 2020, il avait effectué douze prestations au total, de sorte qu'il ne pouvait pas être assujéti à la TEO pour l'année 2019. Il fait également valoir qu'en l'assujéttissant à la TEO en 2019 alors même qu'il aurait dû déjà procéder à la taxation de la TEO en 2013 et 2014, le STEO avait violé le principe de la légalité prévu par l' art. 5 al. 1 Cst. (en relation avec l' art. 127 Cst.).

E. 7.2.1

A titre liminaire, il n'est à juste titre pas contesté par les parties que pour les militaires qui ne sont déclarés inaptes au service qu'au cours de leur service, les jours accomplis sont convertis en taxes d'exemption si bien qu'ils n'acquittent pas plus de onze taxes d'exemption (cf. art. 2 et 3 LTEO ; Message relatif à la modification de la LTEO; FF 2017 5845 ch. 1.3.2 et 5853 ch. 2).

E. 7.2.2

Il n'est pas nécessaire ensuite de trancher la question de savoir si l'école de recrues effectuée par le recourant entre 2008 et 2009 serait équivalente à deux taxes d'exemption de servir, au lieu d'une seule comme l'a retenu la Cour de justice. En effet, pour soutenir avoir effectué douze prestations/TEO, le recourant allègue qu'il se serait acquitté d'une TEO en 2020 et que l'assujéttissement pour cette année ne ferait pas "l'objet d'une procédure". Il ne fait cependant pas valoir, ni ne démontre que la juridiction cantonale, qui n'a pas procédé à des constatations sur l'année 2020, aurait établi les faits de manière manifestement inexacte ou incomplète sur ce point. Par conséquent, le Tribunal fédéral se fondera uniquement sur les faits constatés par la Cour de justice (cf. consid. 2 supra). Partant, l'année d'assujéttissement 2020, que celle-ci n'a pas mentionnée, n'a pas à être prise en considération pour déterminer si le recourant s'est acquitté de l'équivalent de onze TEO en 2019. Il s'ensuit que quand bien même l'école de recrues qu'il a effectuée à cheval sur les années 2008 et 2009 devait "compter" pour deux TEO, ce dont on peut douter au regard du fait qu'une école de recrues est considérée comme l'équivalent d'une TEO (cf. Message relatif à la modification de la LTEO; FF 2017 5853 ch. 2), le recourant se serait acquitté, en 2019, de sa onzième TEO.

E. 7.2.3

De plus, le recourant ne peut rien tirer en sa faveur du fait que le STEO n'a pas procédé au prélèvement d'une TEO entre 2013 à 2017. Ce qui est déterminant au regard de l'assujéttissement à la TEO durant onze ans au sens de l' art. 3 al. 2 LTEO (en lien avec l' art. 2 al. 1 let. a LTEO), c'est bien le paiement de onze taxes annuelles au total, sans que l'assujétti ne doive toutefois payer rétroactivement pour les années précédant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi (cf. en ce qui concerne les hommes déclarés inaptes au service, LOUISE BONADIO, op.cit., p. 376). Le recourant ne saurait en outre être suivi lorsqu'il prétend que l'intimé aurait adopté un comportement contradictoire en ne procédant pas à la taxation pour les années 2013 à 2017. En effet, et comme l'a retenu à bon droit la cour

cantonale, aucune assurance ne lui a été donnée sur le fait qu'il ne devait plus s'acquitter de TEO à partir de l'année 2013. Au demeurant, les limites au droit de taxer la TEO sont définies par la loi, notamment par les règles sur la prescription et l'âge limite au-delà duquel ce droit cesse. En tant que le recourant se prévaut dans ce contexte de la prescription du droit de taxer la TEO de 2013, il omet que c'est la TEO 2019 qui est en cause en l'espèce. Enfin, le grief du recourant relatif à la prétendue violation du principe de la légalité doit être écarté; il ne démontre en effet pas que la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt (ici de la TEO) et son mode de calcul n'auraient pas été définis par la loi ou encore que les juges cantonaux auraient appliqué à un élément imposable un taux d'impôt plus élevé que celui qui résulte de l'application des principes définis dans la loi formelle (sur le principe de la légalité fondé sur l' art. 127 al. 2 Cst. , cf. ATF 149 II 177 consid. 8.3.2 et les références).

E. 7.2.4

C'est en définitive sans violer le droit fédéral que la Cour de justice a confirmé l'assujettissement du recourant à la TEO pour l'année 2019, ainsi que le calcul de celle-ci. Comme l'a retenu à bon droit la juridiction cantonale, ce calcul a été effectué à juste titre sur la base du bordereau de taxation IFD de l'année 2019 (cf. art. 26 al. 2 LTEO) et non sur celui de l'année 2013, comme le voudrait le recourant.

E. 8

Le recours est rejeté.

E. 9

Les frais judiciaires sont mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.