

GE_GERICHTE ATA/1256/2022 vom 13. Dezember 2022

GE Cour de justice, 2022-12-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1256_2022

FR: GE_GERICHTE ATA/1256/2022 du 13 décembre 2022

IT: GE_GERICHTE ATA/1256/2022 del 13 dicembre 2022

Erwägungen

E. 12

octobre 2016 consid. 4.1 ; 2C_924/2012 du 29 avril 2013 consid. 5.3).

d. Selon l'art. 3 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. (al. 1). Pour les assujettis visés à l'art 2 al. 1 let. a LTEO, 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).

Dans son ancienne teneur, l'art. 3 aLTEO disposait que l'assujettissement à la taxe commençait au début de l'année au cours de laquelle la personne astreinte atteignait l'âge de 20 ans (al. 1). Il se terminait pour les personnes qui n'étaient pas incorporées dans une formation de l'armée et qui n'étaient pas astreintes au service civil à la fin de l'année au cours de laquelle elles atteignaient l'âge de 30 ans (al. 2 let. a). Pour les personnes qui étaient incorporées dans une formation de l'armée ou astreintes au service civil, il se terminait au plus tard à la fin de l'année au cours de laquelle elles atteignaient l'âge de 34 ans (al. 2 let. b).

- 8/14 - A/1342/2021

Conformément à une tradition ancienne, le citoyen suisse participe aux opérations de recrutement au cours de sa 19^{ème} année et accomplit son école de recrues l'année suivante (Message du Conseil fédéral du 13 septembre 1978 concernant la modification de la LTEO [ci-après : Message 1978], FF 1978 II 933, p. 941). Les hommes astreints au service militaire sont incorporés pendant douze ans au plus dans l'armée, année d'accomplissement de l'école de recrues non comprise, et effectuent leur service entre leur 19^{ème} et leur 37^{ème} année. Les hommes astreints au service civil accomplissent nouvellement leur service entre leur 20^{ème} et leur 37^{ème} année. La durée de l'assujettissement doit ainsi être modifiée de façon qu'elle s'étende de la 19^{ème} à la 37^{ème} année comprise. Durant cette période seront perçues onze taxes d'exemption au plus. Comme la période durant laquelle l'obligation de servir peut être accomplie s'étendra de la 19^{ème} à la 37^{ème} année comprise, il est garanti que les hommes recrutés seulement au cours de la 24^{ème} année par exemple et déclarés inaptes au service acquittent aussi les onze TEO prescrites. Un homme âgé de 19 ans déclaré inapte au service au moment du recrutement acquitte donc onze taxes d'exemption de sa 20^{ème} à sa 30^{ème} année comprise. Un homme déclaré inapte au service au cours de sa 24^{ème} année est assujetti à la taxe de sa 25^{ème} à sa 35^{ème} année comprise (Message 2017, FF 2017 5837, p. 5843 à 5845).

e. Selon l'instruction 1 de l'AFC-CH, état au 1er janvier 2019, produite par l'AFC-CH, il faut soit accomplir le nombre de jours de service militaire ou de service civil, soit payer les

onze TEO. Pour les astreints au service militaire qui sont déclarés inaptes au cours de leur parcours militaire ou de service civil, il s'agit d'établir une pratique régissant la manière dont leurs prestations de service personnelles sont converties en TEO. Les onze prestations (école de recrues / cours de répétition / TEO ou exonération légale) ne sont pertinentes que pour les assujettis visés à l'art. 2 al. 1 let. a LTEO. Pour les hommes accomplissant du service militaire ou civil, cela ne s'applique pas (ch. 115 et 116).

L'accomplissement de la troisième école de recrues dans la 21ème année sur deux ans est toujours considéré comme une seule prestation (par analogie à la première et deuxième école de recrues ; ch. 123).

f. Dans un arrêt portant sur la taxe d'exemption 2018, le Tribunal fédéral a retenu que le recourant, âgé de 33/34 ans en 2018 et qui n'était ni incorporé dans une formation de l'armée ni astreint au service civil, n'était, sous l'empire de l'ancien art. 3 LTEO, pas assujetti à la taxe d'exemption 2018, car il avait déjà atteint l'âge de 30 ans. En revanche, sous le (nouveau) régime de l'art. 3 al. 1 et 2 LTEO, il était assujetti à cette taxe, puisqu'en 2018 il n'avait pas encore atteint l'âge de 37 ans. En tant que la modification de la LTEO n'était entrée en vigueur que le 1er janvier 2019, l'application par le STEO du nouvel art. 3 al. 1 et 2 LTEO à l'année d'assujettissement 2018 constituait un cas de rétroactivité proprement dit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 4.3 et 4.4).

- 9/14 - A/1342/2021 4)

Dans l'arrêt Glor contre Suisse du 30 avril 2009, la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) a notamment jugé que, à la lumière du but et des effets de la taxe litigieuse, la différence opérée par les autorités suisses entre les personnes inaptes au service exemptées de ladite taxe et celles qui étaient néanmoins obligées de la verser était discriminatoire et violait l'art. 14 CEDH cum art. 8 CEDH. Le fait que le contribuable avait toujours affirmé être disposé à accomplir son service militaire, mais qu'il avait été déclaré inapte audit service par les autorités militaires compétentes, était essentiel. La discrimination résidait dans le fait que, contrairement à d'autres personnes qui souffraient d'un handicap plus grave, l'intéressé n'avait pas été exempté de la taxe litigieuse – son handicap n'étant pas assez important – et que, alors qu'il avait clairement exprimé sa volonté de servir, aucune possibilité alternative de service ne lui avait été proposée. La CEDH a souligné l'absence, dans la législation suisse, de formes de service adaptées aux personnes se trouvant dans la situation du requérant (arrêt Glor, par. 96 ; résumé in arrêt du Tribunal fédéral 2C_170/2016 du 23 décembre 2016 consid. 6.1).

Dans l'arrêt Ryser, la CEDH a considéré que la similarité avec la cause Glor et l'absence de différences factuelles ne justifiaient pas de s'écarter du résultat concernant l'arrêt Glor. Elle prenait note des changements apportés à la législation à la suite de l'arrêt Glor, mais observait qu'ils étaient postérieurs aux faits pertinents de l'affaire Ryser et n'étaient, donc, pas applicables à ce dernier (arrêt Ryser précité § 61 et 62). 5) a. En l'occurrence, il n'est pas contesté que le recourant a été déclaré inapte au service le 18 mai 2018, alors qu'il avait 34 ans. Par décision du 27 novembre 2020, se fondant sur la nouvelle version de la LTEO, le STEO a soumis l'intéressé à la taxe d'exemption de l'obligation de servir pour l'année d'assujettissement 2019, au motif qu'il n'avait pas effectué de service militaire en 2019 et n'était pas incorporé plus de six mois dans une formation de l'armée.

Ce raisonnement n'est pas critiquable. Le nouvel art. 3 LTEO prévoit en effet que l'assujettissement se termine au plus tard à la fin de l'année au cours de laquelle l'homme astreint au service atteint l'âge de 37 ans. Or, au moment de l'entrée en vigueur de cette disposition, le 1er janvier 2019, le recourant n'avait pas encore atteint ses 37 ans. L'art. 3 LTEO, nouvelle teneur, s'appliquait ainsi à sa situation. Or, dans la mesure où il avait été déclaré inapte au service en 2018, il n'était en 2019 ni incorporé dans une formation de l'armée ni astreint au service civil au sens de l'art. 2 al. 1 let. a LTEO. Il suit de là qu'avec l'entrée en vigueur de la modification de la LTEO, le recourant était à nouveau soumis à l'obligation de s'acquitter des onze taxes prévues par la LTEO. Contrairement à la situation ayant donné lieu à l'arrêt 2C_339/2021 – où le Tribunal fédéral avait retenu que

- 10/14 - A/1342/2021 l'année d'assujettissement était « incontestablement 2018 » – l'année d'assujettissement est en l'occurrence 2019. Cette jurisprudence, selon laquelle l'application du nouvel art. 3 al. 1 et 2 LTEO à l'année d'assujettissement 2018 constitue un cas de rétroactivité proprement dit, ne s'applique donc pas dans la présente situation. En effet, la modification de la LTEO est entrée en vigueur le 1er janvier 2019, de sorte que l'obligation imposée au contribuable se fonde sur des faits postérieurs à ladite modification. Il ne s'agit dès lors pas d'un cas de rétroactivité proprement dit dans le cas d'espèce.

Pour les mêmes motifs, l'affaire jugée par la Verwaltungsrekurskommission du canton de Saint-Gall le 14 mai 2020 n'est pas non plus pertinente in casu dans la mesure où elle traite uniquement de l'année d'assujettissement 2018.

La chambre de céans rappellera au demeurant que l'un des objectifs de la modification de la LTEO était précisément de garantir que les hommes déclarés inaptes au service au cours de leur service militaire s'acquittent aussi, à l'instar des hommes déclarés inaptes au début de leur service, des onze TEO prescrites par la loi, étant précisé que les écoles de recrues et cours de répétition sont, dans ce cas, convertis en taxes d'exemption qui ne sont plus à payer. De cette manière, une égalité de traitement est garantie entre tous les hommes astreints au service.

Enfin, en tant que le recourant se prévaut de la jurisprudence de la CEDH, force est de relever qu'il ne ressort pas du dossier, et le recourant ne l'allègue pas, que ce dernier aurait manifesté un intérêt en vue d'effectuer un service de remplacement comme alternative au paiement de la taxe. Il ne saurait ainsi rien tirer des jurisprudences de la CEDH sur ce point (ATA/925/2021 du 7 septembre 2021 consid. 3).

b. Reste à examiner si, en 2019, le recourant s'était déjà acquitté des onze TEO.

En l'occurrence, devant la chambre de céans, il ne conteste plus ne pas s'être acquitté des onze prestations de service/TEO. Il admet n'avoir totalisé que neuf prestations de service/TEO sur les onze prescrites par la loi, soit quatre TEO de 2004 à 2007, deux prestations de service en 2008 et 2009 (école de recrues), une prestation de service en 2010 (cours de répétition), une TEO en 2011 et une prestation de service en 2012 (cours de répétition). Dans ses observations devant la chambre de céans, l'AFC-CH a retenu, sur la base du dossier, six TEO (2004, 2005, 2006, 2007, 2011 et 2018) et trois prestations de service (école de recrues et deux cours de répétition). Cette appréciation apparaît conforme aux pièces de la procédure et à l'instruction 1 de l'AFC-CH, versée au dossier, qui dispose notamment que l'accomplissement de la troisième école de recrues sur deux ans est toujours considéré comme une seule prestation. Il suit de là qu'en 2019, le recourant ne s'était acquitté que de neuf prestations de service/TEO sur les onze prescrites par la loi.

- 11/14 - A/1342/2021

L'assujettissement du recourant à la TEO 2019 a donc été retenu à juste titre. 6)

Le recourant se plaint d'une violation du principe de la bonne foi, relevant un comportement contradictoire de l'autorité qui a renoncé à le taxer de 2013 à 2017 alors qu'il était encore en âge de servir, pour le taxer à nouveau en 2019 en raison du changement de loi.

a. Aux termes 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. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif. De l'art. 9 Cst. découle le droit de toute personne à la protection de la bonne foi dans ses relations avec l'État (ATF 136 I 254 consid. 5.2).

Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erroné de l'administration peut obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 141 V 530 consid. 6.2 p. 538; arrêt du Tribunal fédéral 2C_135/2020 du 21 avril 2020 consid. 8.1 et les références).

b. En l'occurrence, et dans la mesure où il y a eu un changement de loi depuis l'absence d'assujettissement pour les années 2013 à 2017, la cinquième condition relative au principe de la protection de la bonne foi n'est pas réalisée. Le grief du recourant sera donc rejeté d'emblée. Au demeurant, force est de constater qu'aucune promesse n'aurait pu légitimement faire naître chez le recourant certaines attentes. L'assujettissement à la taxe pour les hommes qui n'effectuent pas le service militaire s'impose, en vertu de la LTEO, à toutes les personnes dans sa situation et il ne ressort pas du dossier que le recourant aurait été informé de ce qu'il bénéficiait d'un régime dérogatoire. À cela s'ajoute, pour répondre à l'argument du recourant tiré de la prescription des taxes précédentes à celle de 2019, que toutes n'étaient pas encore prescrites lorsque l'autorité intimée a rendu sa décision de taxation. S'agissant des années 2013 à 2017, le recourant n'était en effet pas encore déclaré inapte au service. Ainsi, conformément à l'art. 3 al. 2 let. b aLTEO (cum art. 2 al. 1 let. c aLTEO), son assujettissement à la taxe durait jusqu'à la fin de l'année au cours de laquelle il avait atteint l'âge de ses 34 ans, soit 2018. Il s'ensuit que les taxes afférentes aux années 2014 à 2018 n'étaient pas encore prescrites lorsque l'autorité a rendu la décision litigieuse

- 12/14 - A/1342/2021 (art. 38 al. 1 aLTEO, selon lequel les taxes se prescrivent par cinq ans dès la fin de l'année de taxation ; art. 38 al. 1 LTEO). 7)

Reste encore à examiner le montant de la TEO 2019.

a. Selon l'art. 11 LTEO, la taxe est perçue, selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), sur le revenu net total que l'assujetti réalise en Suisse et à l'étranger. La taxe s'élève à CHF 3.- par CHF 100.- du revenu soumis à la taxe, mais à CHF 400.- au moins (art. 13 al. 1 LTEO). La taxe est calculée sur la base de la décision de taxation définitive pour l'impôt fédéral direct (art. 26 al. 2 LTEO). L'année de

taxation est, en règle générale, l'année civile qui suit l'année d'assujettissement (art. 25 al. 2 LTEO).

b. En l'espèce, le STEO a déterminé le montant de la TEO en se fondant sur le revenu net retenu dans le bordereau de taxation pour l'IFD de l'année 2019 (CHF 167'400.-). La TEO se monte, par conséquent, à CHF 3'554.05 (3 % de CHF 167'400.-). Contrairement à ce que soutient le recourant, et dans la mesure où l'obligation imposée en l'espèce au recourant se fonde sur des faits relatifs à l'année 2019, la taxe ne saurait être calculée sur la base de son revenu imposable en 2013.

Enfin, conformément à l'art. 25 al. 2 LTEO, la taxation pour la TEO a eu lieu en 2020, soit l'année civile qui a suivi la taxation en IFD 2019.

Au vu de ce qui précède, la décision de taxation 2019 est conforme au droit. Le recours dirigé contre celle-ci est donc infondé. 8)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA et 31 al. 2 et 2bis LTEO), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

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