

# NE\_GERICHTE CDP.2021.34 vom 7. Dezember 2021

NE Tribunal cantonal, 2021-12-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2021.34](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2021.34)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2021.34 du 7 décembre 2021

IT: NE\_GERICHTE CDP.2021.34 del 7 dicembre 2021

## Erwägungen

### E. 1

a) Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable à ce titre. b) En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par voie de recours ( ATF 125 V 413 cons. 1a p. 414). L'objet du litige représente, quant à lui, l'objet effectif du recours et comprend tous les aspects du dispositif de la décision que le recourant conteste. L'autorité de recours ne se prononce en principe que sur les points qui, dans le cadre de l'objet de la contestation, sont effectivement litigieux. Elle n'examine d'autres aspects de la décision, excédant l'objet du litige, que s'ils sont en étroite connexité avec celui-ci ( Schaer , Juridiction administrative neuchâteloise, p. 118). En l'espèce, le litige porte sur la TEO pour l'année 2019, qui s'élève à 4'893 francs . La conclusion tendant à l'exonération du paiement de la TEO pour toutes les années qui suivent sort donc de l'objet de la contestation et doit donc être déclaré irrecevable.

### E. 2

al. 1bis LTEO 2019). 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.

### E. 3

al. 1 LTEO 2019). L'assujettissement dure onze ans (art. 3 al. 2 et 3 LTEO 2019). Est en particulier exonéré de la taxe la personne qui a acquis ou perdu la nationalité suisse au cours de l'année d'assujettissement (art. 4 al. 1 let. e LTEO 2019).

Comme indiqué ci-dessus, dans la LTEO en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018 (ci-après : LTEO 2018), l'assujettissement commençait au début de l'année au cours de laquelle la personne astreinte atteint l'âge de 20 ans (art. 3 al. 1 LTEO 2018) et prenait fin 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 (art. 3 al. 2 let. a LTEO 2018).

d) 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 2019). La taxe est fixée chaque année pour les assujettis domiciliés en Suisse (art. 25 al. 1 let. a LTEO 2019), est perçue, selon la législation sur l'impôt fédéral direct, sur le revenu net total que l'assujetti réalise en Suisse et à l'étranger (art. 11 LTEO 2019), à un taux de 3 %, mais au minimum à 400 francs (art. 13 al. 1 LTEO 2019). L'année de taxation est, en règle générale, l'année civile qui suit l'année d'assujettissement (art. 25 al. 2 LTEO 2019). La

taxe est calculée sur la base de la décision de taxation définitive pour l'impôt fédéral direct (art. 26 al. 2 LTEO 2019).

3. En l'occurrence, le recourant, naturalisé en 2018 à l'âge de 32 ans, était à ce moment-là libéré de ses obligations militaires (art. 49 al. 2 LAAM) et, partant, n'était plus tenu d'accomplir un service civil (art. 1 LSC). Il avait également atteint la limite d'âge (30 ans) lui permettant d'intégrer la réserve dans la protection civile (art. 33 al. 2 LPPCi 2020). Lors de l'année de la naturalisation, il ne pouvait pas être assujéti à une TEO, dans la mesure où, notamment, la perception d'une telle taxe n'était plus possible après 30 ans (art. 3 al. 2 let. a LTEO 2018, cf. également art. 4 al. 1 let. e qui exonère le citoyen suisse de la TEO l'année de la naturalisation). Le rehaussement de l'âge d'assujéttissement à la TEO jusqu'à 37 ans dès le 1er janvier 2019 (art. 3 al. 1 LTEO 2019) a toutefois conduit le SSCM à assujéttir le recourant à la TEO 2019.

4.a) La LTEO 2019 élargit le cercle des contribuables notamment aux hommes naturalisés entre 31 et 36 ans, comme le recourant. Il se pose tout d'abord la question de savoir si cette solution viole le principe de la non-rétroactivité des normes expressément invoqué par le recourant.

b) Les dispositions transitoires relatives à la modification du 16 mars 2018 portent sur la perception d'une taxe d'exemption finale (art. 9a LTEO 2019) qui n'est pas pertinente en l'espèce (al. 1 des dispositions transitoires relatives à la modification du 16.03.2018), ainsi que sur les règles de procédure (al. 2). Elles ne prévoient par conséquent aucune rétroactivité en ce qui concerne l'assujéttissement à la taxe.

c) Selon les règles générales régissant la détermination du droit applicable, qui s'appliquent en l'absence de dispositions transitoires particulières, la loi applicable est celle qui est en vigueur au moment où les faits pertinents doivent être régis (ATF 140 II 134 cons. 4.2.4). Le principe est celui de l'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) des lois. Cette interdiction résulte du droit à l'égalité (art. 8 al. 1 Cst. féd.), du principe de la légalité (art. 5 al. 1 Cst. féd.) ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi (art. 9 Cst. féd.). Une norme a un effet rétroactif lorsqu'elle s'applique à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 119 Ia 254 cons. 3 ; 116 Ia 207 cons. 4a). 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 (ATF 125 I 182 cons. 2b/cc).

Il n'y a 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. 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 (arrêt du TF du 24.06.2021 [8C\_504/2020] cons. 5.2.2 et les références citées).

d) En l'occurrence, les conditions cumulatives permettant exceptionnellement d'admettre une rétroactivité proprement dite ne sont pas remplies, la rétroactivité n'étant pas prévue expressément dans la loi (cons. 4b ci-dessus). Seule une rétroactivité improprement dite serait donc admissible, sous réserve du respect des droits acquis.

Le recourant a certes obtenu la nationalité suisse par naturalisation facilitée sous l'empire de l'ancienne réglementation, soit à une période où il n'était pas assujéti à la TEO (cons. 3 ci-dessus). Toutefois, par définition, son statut de citoyen suisse acquise en 2018 déploie des effets dans la durée. La rétroactivité proprement dite consisterait à taxer le recourant pour les années précédant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, alors que la rétroactivité improprement dite n'aurait d'effet que pour l'avenir.

La loi nouvelle est entrée en vigueur le 1er janvier 2019. Ainsi, l'année d'assujéttissement 2019 est régie par le nouveau droit. En application de l'article 25 al. 2 LTEO 2019, l'année de taxation devrait en principe survenir l'année suivante, soit en 2020 (à ce sujet, cf. 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*, 2021 (7), p. 375-380, p. 377). Dans le cas particulier, la décision du 17 décembre 2020 assujéttit le recourant pour 2019 et le taxe en 2020. Il y a donc bien rétroactivité improprement dite et non, comme le prétend le recourant, rétroactivité proprement dite, ce qui n'est pas proscrit par les règles générales du droit.

5.a) Le recourant se prévaut d'un droit acquis qui pourrait faire obstacle à une application rétroactive (improprement dite). Le Tribunal fédéral admet que la protection des droits acquis peut découler aussi bien de la garantie de la propriété que du principe de la bonne foi (arrêt du TF du 11.07.2017 [2C\_382/2016], cons. 7 et les références citées). En l'espèce, il y a lieu d'envisager la problématique des droits acquis uniquement sous l'aspect du principe de la bonne foi, le recourant soulevant expressément ce grief, en ce sens qu'il avait reçu des assurances en septembre 2017 de la part du SSCM qu'il ne serait pas assujéti à l'obligation de payer une TEO.

b) Ancré à l'article 9 Cst. féd. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces dernières. Cette protection disparaît, en règle générale, en cas de modification de la législation, étant donné que l'ordre juridique suisse peut être modifié à tout moment, conformément aux principes régissant la démocratie. Il n'existe ainsi pas de droit au maintien d'une certaine législation.

Si le principe de la bonne foi n'empêche pas les changements de loi, il lie le législateur, en particulier lorsqu'il a promis dans la loi que celle-ci ne serait pas modifiée ou serait maintenue telle quelle pendant un certain temps, créant ainsi un droit acquis. Les droits acquis ne peuvent se fonder que sur une loi, un acte administratif ou un contrat de droit administratif; l'autorité doit avoir voulu exclure toute suppression ou restriction ultérieure du droit par une modification législative (arrêt du TF du 08.08.2016 [8C\_780/2015] cons. 5 et les références citées).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 625 cons. 6.1; arrêt du TF

du 11.07.2017 [2C\_382/2016] cons. 7.2).

c) Le requérant ne peut pas valablement invoquer des prétendus renseignements obtenus oralement du SSCM en septembre 2017 en relation avec la taxe d'exemption de domaine dans lequel le principe de la bonne foi n'a, comme déjà indiqué, qu'une influence limitée, dans la mesure où la loi a entretemps changé. Par ailleurs, la LTEO 2018 ne déclare pas explicitement conférer un droit acquis à l'exonération de la TEO. Elle n'empêche pas davantage de suppression ou de restriction de ce droit par une modification législative, étant précisé que l'assujettissement dès 2019 (taxation en 2020) conduit uniquement les hommes entre 31 et 37 ans qui n'ont pas déjà payé 11 taxes annuelles à être soumis à la taxe. Ceux-ci ne doivent pas payer rétroactivement pour les années précédant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, même s'ils n'atteignent au final pas les 11 TEO à leurs 37 ans. La citoyenneté suisse acquise en 2018 ne déploie des effets par rapport aux obligations découlant de l'article 59 Cst. féd. qu'à compter de 2019 (assujettissement, taxation en 2020) et jusqu'à la limite de 37 ans (pour le surplus, cf. cons. 6 ci-dessous).

Partant, le grief de violation du droit à la protection de la bonne foi, en relation avec la garantie des droits acquis, doit être écarté.

6. Le requérant se prévaut également d'une violation de l'interdiction de l'arbitraire, pour le motif que le SSCM a procédé à une interprétation abusive du nouvel article 3 LTEO 2019, qui ne contient aucune clause de rétroactivité. Selon lui, la solution consistant à "réassujettir" une personne jusqu'alors exemptée violerait le principe de la sécurité et de prévisibilité du droit, ainsi que de l'équité.

L'un des changements majeurs qui a touché la LTEO 2019 est celui du rehaussement de la limite d'âge déterminant l'assujettissement à la taxe d'exemption de l'obligation de servir. La modification avait pour but d'harmoniser la durée de cet assujettissement avec les bases légales du DEVA (let. A des faits). Comme le rappelle l'AFC, la LTEO 2019 n'a toutefois pas créé de nouvelles obligations ou de nouvelles charges de l'obligation de payer une taxe d'exemption étant limitée dans l'ancien comme dans le nouveau droit à 11 ans mais a uniquement réparti cette obligation différemment dans le temps en raison d'un accès plus flexible à la possibilité d'accomplir son service militaire (let. A des faits et cons. 2b et c ci-dessus). L'assujettissement du requérant n'est pas inéquitable, ni arbitraire, ni contraire au principe de la sécurité et de prévisibilité du droit, quoi qu'il en pense.

En 2019, le requérant a eu 33 ans et devra ainsi verser la TEO jusqu'en 2024, année qui suit celle durant laquelle il aura 37 ans (art. 25 al. 2 LTEO 2019). La perception d'une taxe permet ici de compenser de façon équitable l'avantage tiré de l'exemption de l'obligation de servir (art. 13 al. 1 let. a LAAM, cf. cons. 2a ci-dessus).

7. Finalement, le requérant invoque une violation de l'égalité de traitement, en faisant valoir que les Suisses naturalisés n'ont plus la possibilité de passer un recrutement et doivent simplement « passer à la caisse ».

Il est vrai qu'au moment de l'entrée en vigueur de la LTEO 2019, le 1er janvier 2019, il avait dépassé l'âge limite lui ouvrant la possibilité de faire un service civil ou la protection civile (cons. 3 ci-dessus). Bien que libéré de ses obligations militaires, il avait néanmoins encore la possibilité d'accomplir le service militaire au-delà de l'âge légal par le biais de la procédure de recrutement ultérieur (cf. cons. 2b ci-dessus). Il ne prétend toutefois pas avoir effectué de telles démarches, ce qui est confirmé par les documents produits par

l'■AFC. Pour ces motifs, il ne peut pas valablement se prévaloir d'■une discrimination liée à l'■âge (arrêt du TF du 29.04.2013 [2C\_924/2012] cons. 5.1 et les références citées, cf. également Bonadio, op. cit., p. 379).

8.a) Le recourant, qui ne soutient pas avoir effectué son service militaire ou civil à l'■étranger, est par conséquent tenu de payer la taxe compensatrice pour 2019, dans la mesure où il n'■a pas atteint l'âge de 37 ans en 2019 et qu'il n'■a pas payé 11 TEO. Il n'est pas contesté que le montant réclamé (CHF 4'893) est conforme aux règles citées ci-dessus (cons. 2d; revenu imposable établi selon la décision de taxation de l'■IFD de CHF 163'194, arrondi à CHF 163'100 \* 3%).

9. Le recours doit être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, aux frais de son auteur (art. 47 LPJA), qui n'■a pas droit à des dépens (art. 48 a contrario LPJA).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours dans la mesure où il est recevable.

2. Met à la charge du recourant les frais de la procédure par 1'320 francs, montant compensé par son avance.

3. N'■alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 7 décembre 2021

1 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):<sup>8</sup>

a. ne sont, pendant plus de six mois, ni incorporés dans une formation de l'■armée ni astreints au service civil;

b. 10...

c. 11 n'■effectuent pas le service militaire ou le service civil qui leur incombent en tant qu'■hommes astreints au service.

1bis Sont par ailleurs 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.<sup>12</sup>

2 N'■est pas assujetti à la taxe celui qui, au cours de l'■année d'■assujettissement, a accompli effectivement son service militaire<sup>13</sup>, bien qu'il n'■ait pas été incorporé pendant l'■année entière en tant qu'■homme astreint au service.

7 Nouvelle teneur selon le ch. I de la LF du 22 juin 1979, en vigueur depuis le 1er janv. 1980 (RO19791733; FF1978II 933). Selon la même disposition, les titres marginaux ont été remplacés par des titres médians.

8 Nouvelle teneur selon l'■annexe ch. 9 de la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1er janv. 1997 (RO19961445; FF1994III 1597).

9 Nouvelle teneur selon le ch. I de la LF du 16 mars 2018, en vigueur depuis le 1er janv. 2019 (RO20183269; FF20175837).

10 Abrogée par le ch. 8 de l'■appendice à la LF du 22 juin 1990, avec effet au 1er janv. 1991 (RO19901882; FF1989II 1078).

11 Nouvelle teneur selon l'annexe ch. 9 de la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1er janv. 1997 (RO19961445;FF1994III 1597).

12 Introduit par le ch. I de la LF du 16 mars 2018, en vigueur depuis le 1er janv. 2019 (RO20183269;FF20175837).

13 Actuellement «son service militaire ou son service civil».

#### **E. 4**

a) La LTEO 2019 élargit le cercle des contribuables notamment aux hommes naturalisés entre 31 et 36 ans, comme le recourant. Il se pose tout d'abord la question de savoir si cette solution viole le principe de la non-rétroactivité des normes expressément invoqué par le recourant. b) Les dispositions transitoires relatives à la modification du 16 mars 2018 portent sur la perception d'une taxe d'exemption finale (art. 9a LTEO 2019) qui n'est pas pertinente en l'espèce (al. 1 des dispositions transitoires relatives à la modification du 16.03.2018), ainsi que sur les règles de procédure (al. 2). Elles ne prévoient par conséquent aucune rétroactivité en ce qui concerne l'assujettissement à la taxe. c) Selon les règles générales régissant la détermination du droit applicable, qui s'appliquent en l'absence de dispositions transitoires particulières, la loi applicable est celle qui est en vigueur au moment où les faits pertinents doivent être régis ( ATF 140 II 134 cons. 4.2.4). Le principe est celui de l'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) des lois. Cette interdiction résulte du droit à l'égalité (art. 8 al. 1 Cst. féd.), du principe de la légalité (art. 5 al. 1 Cst. féd.) ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi (art. 9 Cst. féd.). Une norme a un effet rétroactif lorsqu'elle s'applique à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur ( ATF 119 Ia 254 cons. 3 ; 116 Ia 207 cons. 4a). 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 ( ATF 125 I 182 cons. 2b/cc). Il n'y a 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. 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 (arrêt du TF du 24.06.2021 [8C\_504/2020] cons. 5.2.2 et les références citées). d) En l'occurrence, les conditions cumulatives permettant exceptionnellement d'admettre une rétroactivité proprement dite ne sont pas remplies, la rétroactivité n'étant pas prévue expressément dans la loi (cons. 4b ci-dessus). Seule une rétroactivité improprement dite serait donc admissible, sous réserve du respect des droits acquis. Le recourant a certes obtenu la nationalité suisse par naturalisation facilitée sous l'empire de l'ancienne réglementation, soit à une période où il n'était pas assujetti à la TEO (cons. 3 ci-dessus) . Toutefois, par définition, son statut de citoyen suisse acquise en 2018 déploie des effets dans la durée. La rétroactivité proprement dite consisterait à taxer le recourant pour les années précédant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, alors que la rétroactivité improprement dite n'aurait d'effet que pour l'avenir. La loi nouvelle est entrée en vigueur le 1er janvier 2019. Ainsi, l'année d'assujettissement

2019 est régie par le nouveau droit. En application de l'article 25 al. 2 LTEO 2019, l'année de taxation devrait en principe survenir l'année suivante, soit en 2020 (à ce sujet, cf. 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*, 2021 (7), p. 375-380, p. 377). Dans le cas particulier, la décision du 17 décembre 2020 assujettit le recourant pour 2019 et le taxe en 2020. Il y a donc bien rétroactivité improprement dite – et non, comme le prétend le recourant, rétroactivité proprement dite –, ce qui n'est pas proscrit par les règles générales du droit.

## **E. 5**

a) Le recourant se prévaut d'un droit acquis qui pourrait faire obstacle à une application rétroactive (improprement dite). Le Tribunal fédéral admet que la protection des droits acquis peut découler aussi bien de la garantie de la propriété que du principe de la bonne foi (arrêt du TF du 11.07.2017 [2C\_382/2016], cons. 7 et les références citées). En l'espèce, il y a lieu d'envisager la problématique des droits acquis uniquement sous l'aspect du principe de la bonne foi, le recourant soulevant expressément ce grief, en ce sens qu'il avait reçu des assurances en septembre 2017 de la part du SSCM qu'il ne serait pas assujéti à l'obligation de payer une TEO. b) Ancré à l'article 9 Cst. féd. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces dernières. Cette protection disparaît, en règle générale, en cas de modification de la législation, étant donné que l'ordre juridique suisse peut être modifié à tout moment, conformément aux principes régissant la démocratie. Il n'existe ainsi pas de droit au maintien d'une certaine législation. Si le principe de la bonne foi n'empêche pas les changements de loi, il lie le législateur, en particulier lorsqu'il a promis dans la loi que celle-ci ne serait pas modifiée ou serait maintenue telle quelle pendant un certain temps, créant ainsi un droit acquis. Les droits acquis ne peuvent se fonder que sur une loi, un acte administratif ou un contrat de droit administratif; l'autorité doit avoir voulu exclure toute suppression ou restriction ultérieure du droit par une modification législative (arrêt du TF du 08.08.2016 [8C\_780/2015] cons. 5 et les références citées). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 625 cons. 6.1; arrêt du TF du 11.07.2017 [2C\_382/2016] cons. 7.2). c) Le recourant ne peut pas valablement invoquer des prétendus renseignements obtenus oralement du SSCM en septembre 2017 en relation avec la taxe d'exemption – domaine dans lequel le principe de la bonne foi n'a, comme déjà indiqué, qu'une influence limitée –, dans la mesure où la loi a entretemps changé. Par ailleurs, la LTEO 2018 ne déclare pas explicitement conférer un droit acquis à l'exonération de la TEO. Elle n'empêche pas davantage de suppression ou de restriction de ce droit par une modification législative, étant précisé que l'assujettissement dès 2019 (taxation en 2020) conduit uniquement les hommes entre 31 et 37 ans qui n'ont pas déjà payé 11 taxes annuelles à être soumis à la taxe. Ceux-ci ne doivent pas payer rétroactivement pour les années précédant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, même s'ils n'atteignent au final pas les 11 TEO à leurs 37 ans. La citoyenneté suisse acquise en 2018 ne déploie des effets par rapport aux obligations découlant de l'article 59 Cst. féd. qu'à compter de 2019 (assujettissement, taxation en 2020) et jusqu'à la limite de 37 ans (pour le surplus, cf. cons. 6 ci-dessous). Partant, le grief de violation du

droit à la protection de la bonne foi, en relation avec la garantie des droits acquis, doit être écarté.

#### **E. 6**

Le recourant se prévaut également d'une violation de l'interdiction de l'arbitraire, pour le motif que le SSCM a procédé à une interprétation abusive du nouvel article 3 LTEO 2019, qui ne contient aucune clause de rétroactivité. Selon lui, la solution consistant à "réassujettir" une personne jusqu'alors exemptée violerait le principe de la sécurité et de prévisibilité du droit, ainsi que de l'équité. L'un des changements majeurs qui a touché la LTEO 2019 est celui du rehaussement de la limite d'âge déterminant l'assujettissement à la taxe d'exemption de l'obligation de servir. La modification avait pour but d'harmoniser la durée de cet assujettissement avec les bases légales du DEVA (let. A des faits). Comme le rappelle l'AFC, la LTEO 2019 n'a toutefois pas créé de nouvelles obligations ou de nouvelles charges – l'obligation de payer une taxe d'exemption étant limitée dans l'ancien comme dans le nouveau droit à 11 ans – mais a uniquement réparti cette obligation différemment dans le temps en raison d'un accès plus flexible à la possibilité d'accomplir son service militaire (let. A des faits et cons. 2b et c ci-dessus). L'assujettissement du recourant n'est pas inéquitable, ni arbitraire, ni contraire au principe de la sécurité et de prévisibilité du droit, quoi qu'il en pense. En 2019, le recourant a eu 33 ans et devra ainsi verser la TEO jusqu'en 2024, année qui suit celle durant laquelle il aura 37 ans (art. 25 al. 2 LTEO 2019). La perception d'une taxe permet ici de compenser de façon équitable l'avantage tiré de l'exemption de l'obligation de servir (art. 13 al. 1 let. a LAAM, cf. cons. 2a ci-dessus).

#### **E. 7**

Finalement, le recourant invoque une violation de l'égalité de traitement, en faisant valoir que les Suisses naturalisés n'ont plus la possibilité de passer un recrutement et doivent simplement « passer à la caisse ». Il est vrai qu'au moment de l'entrée en vigueur de la LTEO 2019, le 1<sup>er</sup> janvier 2019, il avait dépassé l'âge limite lui ouvrant la possibilité de faire un service civil ou la protection civile (cons. 3 ci-dessus). Bien que libéré de ses obligations militaires, il avait néanmoins encore la possibilité d'accomplir le service militaire au-delà de l'âge légal par le biais de la procédure de recrutement ultérieure (cf. cons. 2b ci-dessus). Il ne prétend toutefois pas avoir effectué de telles démarches, ce qui est confirmé par les documents produits par l'AFC. Pour ces motifs, il ne peut pas valablement se prévaloir d'une discrimination liée à l'âge (arrêt du TF du 29.04.2013 [2C\_924/2012] cons. 5.1 et les références citées, cf. également Bonadio, op. cit., p. 379).

#### **E. 8**

a) Le recourant, qui ne soutient pas avoir effectué son service militaire ou civil à l'étranger, est par conséquent tenu de payer la taxe compensatrice pour 2019, dans la mesure où il n'a pas atteint l'âge de 37 ans en 2019 et qu'il n'a pas payé 11 TEO. Il n'est pas contesté que le montant réclamé (CHF 4'893) est conforme aux règles citées ci-dessus (cons. 2d; revenu imposable établi selon la décision de taxation de l'IFD de CHF 163'194, arrondi à CHF 163'100 \* 3%).

#### **E. 9**

Le recours doit être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, aux frais de son auteur (art. 47 LPJA), qui n'a pas droit à des dépens (art. 48 a contrario LPJA).

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