

F1 24 6 (CCR 2021/11)

**ARRÊT DU 6 MARS 2024**

**Tribunal cantonal du Valais  
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Christian Salamin, juge assesseur,

**en la cause**

**X** \_\_\_\_\_, recourant,

**contre**

**SERVICE DE LA SÉCURITÉ CIVILE ET MILITAIRE, SECTION DE LA TAXE  
D'EXEMPTION DE L'OBLIGATION DE SERVIR, autorité attaquée**

(Taxe d'exemption de l'obligation de servir, période fiscale 2019)

recours de droit administratif contre la décision du 9 mai 2021

## Faits

**A.** X \_\_\_\_\_, né le xx.xx1 1987, a été naturalisé suisse le xx.xx2 2017. Par décision du 27 janvier 2020, la Section de la taxe d'exemption de servir (ci-après : STEO) l'a assujetti à la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) pour l'année 2018. La réclamation formée le 16 février 2020 par X \_\_\_\_\_ à l'encontre de cette décision a été rejetée le 9 mars 2020 par la STEO. Ce prononcé est demeuré inattaqué.

**B.** Par décision du 25 janvier 2021, la STEO a assujetti X \_\_\_\_\_ à la TEO pour l'année 2019.

Le 3 février 2021, X \_\_\_\_\_ a élevé réclamation à l'encontre de cette décision. Il s'est en substance plaint d'une violation du principe de non-rétroactivité, grief qu'il a étayé en produisant un avis de droit établi par Maître A \_\_\_\_\_, avocat à Lausanne. Il a excipé du fait qu'au moment de sa naturalisation, l'art. 3 aLTEO (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018) prévoyait que l'assujettissement se terminait à la fin de l'année au cours de laquelle la personne astreinte avait atteint l'âge de 30 ans, soit en 2017 le concernant.

Par décision du 9 mars 2021, la STEO a rejeté la réclamation et confirmé l'assujettissement de X \_\_\_\_\_ à la taxe. Dans sa teneur en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'art. 3 LTEO fixait nouvellement la limite d'âge à 37 ans. Il n'y avait pas rétroactivité de la nouvelle loi, « car l'état de fait (durable) de l'accomplissement des obligations militaires était toujours en cours » (cf. p. 3 *in fine* de la décision sur réclamation).

**C.** Le 27 mars 2021, X \_\_\_\_\_ a recouru auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR) en concluant à l'annulation de cette décision. Il a également conclu à l'annulation de la taxation du 27 janvier 2020 concernant l'année 2018. A l'appui de ces conclusions, il a réitéré son grief pris d'une violation du principe de non-rétroactivité.

La STEO a conclu au rejet du recours, le 7 juillet 2021. L'Administration fédérale des contributions (AFC) en a fait de même au terme de sa réponse du 12 juillet 2021.

Sur requête du 27 juillet 2021 du recourant, la cause a été suspendue le 12 août 2021 jusqu'à droit connu sur le sort d'un recours pendant au Tribunal fédéral concernant l'assujettissement à la taxe pour l'année 2018.

L'instruction a repris le 14 juin 2022 à la suite de l'arrêt porté le 4 mai 2022 dans cette affaire référencée 2C\_339/2021.

L'AFC a maintenu sa conclusion en rejet du recours, le 22 juin 2022. Le 4 juillet 2022, la STEO a indiqué n'avoir aucun élément à ajouter.

Le 20 août 2022, le recourant a fait savoir qu'il avait, par écriture du 1<sup>er</sup> juillet 2022, requis la STEO de réviser sa décision concernant l'année 2018 compte tenu des arrêts du Tribunal fédéral rendus relativement à cette période fiscale. Il a pour le reste maintenu que la taxe n'était pas due pour 2019, notamment parce qu'il n'avait jamais effectué de recrutement et qu'aucune possibilité de servir dans l'armée ou le service civil ne s'offrait à lui. Dans ces conditions, l'astreindre au paiement d'une taxe de remplacement était à son sens inadmissible et discriminatoire.

Le 22 septembre 2022, l'AFC a dupliqué et maintenu ses conclusions en rejet du recours, en signalant notamment que la loi (art. 12 al. 2 OMi) prévoyait la possibilité d'effectuer un recrutement ultérieur, sans définir de limite d'âge stricte. Elle a illustré ses propos en citant les cas de deux nouveaux citoyens ayant été admis au recrutement durant l'année de leur 35, respectivement 36 ans, et a observé que le recourant n'avait, pour sa part, jamais fait de demande dans ce sens.

Le 26 septembre 2022, la STEO a relevé qu'elle avait expressément rendu le recourant attentif à cette possibilité dans sa décision sur réclamation relative à la période fiscale 2018.

Dans ses remarques complémentaires du 5 octobre 2022, le recourant a objecté qu'il n'existait aucun besoin concret en personnel au sein de l'armée.

Le 28 octobre 2022, la CCR a prononcé la clôture de l'échange des écritures.

Par lettre du 23 novembre 2023, la CCR a informé le recourant de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

**D.** Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé X \_\_\_\_\_ que son recours comptait au nombre des causes de la CCR non-liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Il lui a en outre indiqué que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être

jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

### **Considérant en droit**

#### **1.**

**1.1** Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA ; art. 7 LALTEO). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 26 mars 2021, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

**1.2** La décision attaquée délimite, à l'égard du recourant, le cadre matériel admissible de l'objet du litige (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_619/2020 du 21 avril 2021 consid. 2.1 ; RVJ 2021 p. 3 consid. 3.1). La contestation ne peut ainsi excéder les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou, d'après une interprétation correcte de la loi, aurait dû se prononcer de manière contraignante (BOVAY, Procédure administrative, 2<sup>e</sup> éd. 2015, p. 555). Dans le cas particulier, X \_\_\_\_\_ a interjeté recours contre la décision sur réclamation du 9 mars 2021 portée par la STEO. Ce prononcé se rapporte à la taxe d'exemption de servir de l'année 2019 exclusivement. La conclusion en annulation de la décision de la STEO du 9 mars 2020, relative à l'année 2018, est en conséquence irrecevable. L'on relèvera que cette décision a au demeurant fait l'objet d'une réclamation tranchée le 9 mars 2020 et restée inattaquée (cf. p. 1 de la détermination du 20 août 2022 du recourant, qui a annoncé avoir saisi la STEO d'une requête en révision).

**1.3** Sous cette réserve, le recours a été régulièrement formé, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 31 LTEO ; art. 37 OTEO ; art. 4 LALTEO et 150a LF dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023).

#### **2.**

**2.1** La taxe d'exemption de l'obligation de servir trouve son fondement à l'art. 59 Cst. Son al. 1 prévoit que tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire ou au service civil de remplacement (cf. aussi art. 2 al. 1 LAAM). 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 la LTEO et par l'OTEO. 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 du Tribunal fédéral 9C\_648/2022 du 9 janvier 2024 consid. 3.1 destiné à la publication).

**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 (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.

**2.3** L'art. 3 aLTEO (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018) prévoyait notamment ce qui suit:

« Art. 3 - Durée de l'assujettissement à la taxe

<sup>1</sup> L'assujettissement à la taxe commence au début de l'année au cours de laquelle la personne astreinte atteint l'âge de 20 ans.

<sup>2</sup> 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; [...] »

Dans sa teneur en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'art. 3 LTEO dispose :

« Art. 3 - Début et durée de l'assujettissement à la taxe

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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. [...] »

**3.** Le recourant conteste son assujettissement à la TEO pour la période 2019 en faisant valoir qu'il n'avait jamais effectué de recrutement et n'avait pas eu la possibilité de l'accomplir vu son âge au moment de la naturalisation (30 ans) ou lors de l'entrée en vigueur de la LTEO modifiée (32 ans). Aucune alternative au paiement de la taxe ne s'offrait donc à lui. De son point de vue, cette situation était constitutive d'une discrimination (art. 8 Cst.) envers les personnes ayant été naturalisées après l'âge auquel un recrutement (ordinaire) était possible, mais également contraire aux art. 8 et 14 CEDH, aux art. 17 et 26 du Pacte ONU II ainsi qu'à la jurisprudence de la Cour

européenne des droits de l'Homme. En outre, la nature même de la « taxe causale de la TEO » n'était pas respectée. Aux arguments avancés en cours de procédure par l'AFC, tablant sur la possibilité d'effectuer un recrutement ultérieur et l'absence de démarches entreprises en l'espèce par l'assujetti, le recourant objecte que le Tribunal administratif fédéral avait considéré, dans un arrêt du 3 décembre 2018 (A-3102/2017 consid. 4.4.2), que l'armée n'avait pas besoin de volontaires. Tel était toujours le cas aujourd'hui attendu que l'effectif réel de l'armée excédait celui réglementaire. Finalement, le recourant fait valoir qu'il avait été naturalisé à l'âge de 30 ans et qu'il avait 32 ans lorsque les dispositions modifiées de la LTEO étaient entrées en vigueur. Les obligations légales auparavant applicables étaient alors échues. Le soumettre aux nouveau régime revenait à faire renaître une obligation éteinte, en violation du principe de non-rétroactivité.

**4.** Les différents griefs avancés par le recourant se confondent pour l'essentiel avec ceux que le Tribunal fédéral a récemment examinés, en les rejetant, dans ses arrêts 9C\_648/2022 précité et 9C\_707/2022 du 25 janvier 2024 (cf. ég. arrêt 9C\_153/2023 du 25 janvier 2024).

**4.1** Après avoir rappelé que la taxe d'exemption de servir ne présente pas les caractéristiques d'un état de fait durable, le Tribunal fédéral a retenu que le fait de soumettre des citoyens nés en 1998, respectivement 1984 et naturalisés suisses 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 (cf. arrêts 9C\_648/2022 précité let. A et consid. 7.2 et 9C\_707/2022 précité let. A et consid. 5.1). Les recourants se trouvaient en effet 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.

Ces considérations s'appliquent pleinement au cas particulier. 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 : X \_\_\_\_\_, alors âgé de 32 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). Partant et conformément à la jurisprudence évoquée plus haut, 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.

Le grief relatif à l'interdiction de la rétroactivité des lois doit donc être écarté.

**4.2** Le Tribunal fédéral a également tranché, en les écartant, les moyens pris d'une impossibilité d'exécuter l'obligation de servir et tablant sur une violation des art. 8 Cst., 14 CEDH en relation avec l'art. 8 CEDH. Il a dans ce contexte retenu que l'art. 2 al. 1 LTEO soumettait à l'obligation de s'acquitter de la taxe tout homme astreint au service domicilié en Suisse qui n'était, pendant plus de six mois, ni incorporé dans une formation de l'armée ni astreint au service civil. Selon son texte clair, cette disposition ne distinguait pas les situations qui avaient conduit à l'absence d'incorporation dans une formation de l'armée ou d'astreinte au service civil pendant plus de six mois. Le motif pour lequel la TEO devait être payée n'était pas déterminant, de sorte que les critiques touchant à la qualification de la taxe de remplacement étaient mal fondées. Le Tribunal fédéral a ensuite jugé qu'en l'absence de démarches concrètes visant à effectuer un « recrutement ultérieur » au sens de l'art. 9 al. 3 LAAM (et concrétisé par l'art. 12 al. 2 OMi), 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 CEDH et 14 CEDH et la jurisprudence de la CourEDH rendue dans l'arrêt Glor contre Suisse du 30 avril 2009 [Requête n° 13444/04] ; cf. arrêts 9C\_648/2022 précité consid. 7.2 et 8 et 9C\_707/2022 précité consid. 5.2).

Il n'en va pas différemment en l'espèce. Il est constant que le recourant n'a pas demandé, pour l'année d'assujettissement 2019, à pouvoir effectuer un « recrutement ultérieur » au sens des art. 9 al. 3 LAAM et 12 al. 2 OMi. A l'instar de ce que le Tribunal fédéral a constaté pour les recourants nés en 1984, respectivement 1987, naturalisés suisse en 2017, visés dans les arrêts précités (cf. leur consid. 8.2.3 et 8.2.4, respectivement 5.2), ceci aurait le cas échéant permis à X \_\_\_\_\_ d'accomplir un service militaire ou un service civil. Quoiqu'en dise ce dernier, force est à ce propos de constater que les bases légales topiques ne prévoient aucune limite d'âge stricte (art. 9 al. 3, 13, 49 al. 2 et 3 LAAM ; art. 12 al. 2 OMi), ainsi que l'a relevé à bon escient l'AFC dans sa détermination du 22 septembre 2022, en citant deux exemples concrets de personnes admises au recrutement à l'âge de 35, respectivement 36 ans. Cela étant, du moment où le recourant n'a pas effectué, du point de vue individuel, toutes les démarches visant à profiter de la possibilité d'effectuer un tel recrutement ultérieur, il ne peut ni prétendre ne pas avoir été concerné par le service militaire ou civil ni se plaindre avec succès d'une discrimination fondée sur les art. 8 Cst., 8 et 14 CEDH ou encore sur l'arrêt de la CourEDH Glor précité. Les considérations théoriques sur l'absence de besoin de l'armée auxquelles se réfère le recourant (et qui aurait pour conséquence qu'un recrutement ultérieur en serait pas possible) ne changent rien à ce qui précède, les éléments décisifs étant ceux relatifs à sa situation individuelle et aux démarches qu'il

a ou non concrètement effectuées (cf. arrêt 9C\_648/2022 consid. 8.2.3). Il est au surplus indifféremment qu'il soit de bonne foi et qu'aucun comportement abusif de sa part ne puisse lui être reproché.

Pour le reste, comme l'a encore relevé le Tribunal fédéral au consid. 8.2.4 de l'arrêt susmentionné, le grief tiré d'une violation de l'art. 8 Cst. doit également être écarté attendu que la protection de l'art. 14 CEDH en lien avec une autre garantie conventionnelle n'a pas de portée indépendante par rapport à l'art. 8 Cst. Les considérants développés au paragraphe précédent dispensent en outre d'examiner si le recourant argue à juste titre de la similitude de sa situation avec celle d'une personne née suisse, alors qu'il a été naturalisé à un âge postérieur à celui jusqu'auquel un recrutement ordinaire est possible (*ibidem*). Enfin, le recourant ne démontrant pas en quoi les art. 17 et 26 du Pacte ONU II qu'il invoque lui offriraient une protection plus étendue que les dispositions constitutionnelles et conventionnelles précitées, le grief doit être rejeté (*ibidem*).

## 5.

**5.1** En définitive, le recours doit être rejeté dans la mesure de sa recevabilité (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

**5.2** Les frais, arrêtés à 1500 fr., sont mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 31 al. 2 LTEO ; art. 6 al. 2 LALTEO ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar)

### **Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce**

1. Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2. Les frais, par 1500 fr., sont mis à la charge du recourant.
3. Le présent arrêt est communiqué à X \_\_\_\_\_, à B \_\_\_\_\_, à la Section de la taxe d'exemption de l'obligation de servir, à Sion, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division DAT, Taxe d'exemption de l'obligation de servir, à Berne.

Sion, le 6 mars 2024