

F1 24 57 (CCR 2023/20)

**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 2020)

recours de droit administratif contre la décision du 30 janvier 2023

## Faits

**A.** Par décision du 22 décembre 2022, la Section de la taxe d'exemption de servir (ci-après : STEO) a assujetti X \_\_\_\_\_, né le xx.xxxx1 et naturalisé suisse le xx.xx1 2012, à la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) pour l'année 2020.

Le 15 janvier 2023, 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. X \_\_\_\_\_ a fait valoir 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. Tel avait donc été le cas pour lui à la fin 2016. X \_\_\_\_\_ a par ailleurs rappelé s'être acquitté des taxes relatives aux années 2018 et 2019 et s'est estimé lésé par rapport aux personnes dans sa situation qui les avaient contestées avec succès.

Par décision du 30 janvier 2023, la STEO a rejeté la réclamation et confirmé l'assujettissement de X \_\_\_\_\_ à la taxe relative à l'année 2020. 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. Selon la jurisprudence fédérale, la taxe d'exemption ne s'attachait pas à un état de fait durable, mais se rapportait à un état de fait composite. Chaque année devait être considérée individuellement au regard des critères légaux d'assujettissement. X \_\_\_\_\_, alors âgé de 34 ans, devait donc s'en acquitter en 2020, faute pour lui d'avoir été incorporé dans une formation de l'armée ou astreint au service civil pendant plus de six mois, le maximum de onze taxes d'exemption n'ayant, au surplus, pas été atteint. Pour le reste, les taxes relatives aux années 2018 et 2019 avaient fait l'objet de décisions sur réclamation ou de révision, en force. Seule était donc litigieuse la TEO relative à l'année 2020.

**B.** Par acte du 28 février 2023 intitulé « Réclamation », X \_\_\_\_\_ a porté sa cause auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR) en concluant à l'annulation de la décision de taxation du 22 décembre 2022. Il a également requis la CCR de constater son non-assujettissement à la TEO en 2020 ainsi que pour les années 2021 à 2023, le tout sous suite de frais et dépens. A l'appui de ces conclusions, il a invoqué une violation du principe de la légalité et dénoncé une mauvaise application de la LTEO attendu qu'il n'avait jamais été recruté et qu'aucune possibilité de recrutement ne s'offrait à lui. En corollaire, la nature même de la TEO, en tant que taxe de

remplacement, n'était pas respectée. Le recourant a également argué d'une inégalité de traitement et finalement réitéré son grief pris d'une violation du principe de non-rétroactivité.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) a conclu au rejet du recours, le 9 mai 2023. Elle a notamment signalé que la loi (art. 12 al. 2 OMi) prévoyait la possibilité d'effectuer un recrutement ultérieur, sans définir de limite d'âge stricte. A ce propos, elle a cité les cas de deux nouveaux citoyens ayant été admis au recrutement durant l'année de leur 35, respectivement 36 ans, en observant que le recourant n'avait, pour sa part, jamais fait de demande dans ce sens. Son assujettissement à la TEO pour 2020 échappait donc à la critique.

Le 18 mai 2023, la STEO a renvoyé à sa décision et a indiqué adhérer à la prise de position de l'AFC.

Le recourant n'ayant pas usé de la faculté de répliquer, la CCR a prononcé la clôture de l'échange des écritures, le 13 juillet 2023.

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.

**C.** 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 28 février 2023, 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). Par ailleurs, pour qu'une autorité rende une décision constatatoire, il faut que le justiciable démontre un intérêt juridique à obtenir un tel prononcé, lequel fait en principe défaut lorsqu'une décision constitutive ou formatrice est envisageable (RVJ 2018 p. 34 consid. 3.1 et les références). Cela étant, eu égard à leur caractère constatatoire et dans la mesure où elles s'écartent de l'objet du litige, circonscrit à l'assujettissement à la TEO pour l'année 2020, les conclusions figurant sous chiffre 2 du mémoire sont irrecevables.

**1.3** Sous cette réserve et pour autant qu'on le comprenne, à la lumière de sa motivation, comme tendant non seulement l'annulation de la décision du 22 décembre 2022, mais également à celle sur réclamation du 30 janvier 2023 (seule attaquant), le recours est recevable (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 requérant conteste son assujettissement à la TEO pour la période 2020 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 (26 ans) ou lors de l'entrée en vigueur de la LTEO modifiée (33 ans). Aucune alternative au paiement de la taxe ne s'offrait donc à lui. L'astreindre au paiement de la TEO était donc contraire au système légal et à la nature même de cette taxe, qui était une contribution de remplacement. Le requérant soutient que cette situation était, par ailleurs, discriminatoire (art. 8 Cst.) et 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 effet, son cas différait de celui de personnes qui auraient en soi pu servir, mais qui n'avaient pas donné suite à leurs obligations de recrutement et de service dans les temps nécessaires. Dans ce contexte, le requérant laisse entendre que les besoins de l'armée ne justifient pas de soumettre une personne de plus de 25 ans aux obligations militaires. Toujours sous l'angle de l'égalité de traitement, il relève être en « pleine carrière » et se plaint d'être discriminé par rapport à une personne ayant pu effectuer son recrutement normalement,

à l'âge de 18 ans. Finalement, le recourant répète qu'il avait été naturalisé à l'âge de 26 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, ce qui contrevenait au 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 d'espèce. Les éléments de base déterminants servant de fondement à la TEO pour l'année 2020 se sont produits ou existaient cette année-là, soit sous l'empire de la nouvelle loi : X \_\_\_\_\_, alors âgé de 34 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 et l'assujettissement du recourant à la TEO qui en découle pour 2020 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 2020, 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 visés dans les arrêts précités, nés en 1984, respectivement 1987, et tous deux naturalisés suisse en 2017 (cf. consid. 8.2.3 et 8.2.4, respectivement 5.2 desdits arrêts), ceci aurait le cas échéant permis à X \_\_\_\_\_ d'accomplir un service militaire ou un service civil. Les bases légales topiques ne prévoient, en effet, 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 9 mai 2023, 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 semble se référer 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 et n'a pas droit à des dépens (art. 31 al. 2 et 2<sup>bis</sup> LTEO ; art. 6 al. 2 LALTEO ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar ; art. 91 al. 1 *a contrario* LPJA).

### **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, qui n'a pas droit à des dépens.
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