

# Taxe militaire: les effets et les doutes autour de la loi sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir

Quels sont les effets des modifications légales entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019, sont-elles conformes aux principes constitutionnels et à la jurisprudence de la Cour EDH en matière d'égalité de traitement?



**Louise Bonadio**

Avocate et experte-fiscale diplômée,  
KBB Étude d'avocats, Genève

La taxe d'exemption de l'obligation servir, plus communément appelée taxe militaire, a subi des modifications importantes entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019. Les trois plus grands changements sont qu'il n'y a plus de taxe au report de l'école de recrue, que la taxe doit être versée au moins 11 fois entre le début de l'année des 19 ans et la fin de l'année des 37 ans, et qu'une taxe finale unique est due par les hommes astreints qui sont libérés avant d'avoir accompli la totalité des jours. En raison de ces modifications, le cercle des contribuables a été élargi aux hommes inaptes entre 31 et 37 ans, aux hommes naturalisés entre 31 et 36 ans et aux hommes astreints mais libérés de façon anticipée. Cela pose des problèmes de rétroactivité et de discrimination basée sur l'âge. La Cour EDH a rendu plusieurs arrêts condamnant la Suisse au sujet de la taxe militaire (arrêts *Glor* et *Ryser*) et les principes d'égalité de traitement qui se dégagent de ces arrêts pourraient être d'utilité à ceux qui souhaitent contester leur taxe.

## I. La Loi sur la taxe d'exemption de servir

### A. Les principes

Il existe trois manières de remplir l'obligation de servir de l'art. 59 al. 1 et al. 3 de la Constitution fédérale (Cst.; RS 101): le service militaire, le service civil et la taxe d'exemption. Le service militaire est la norme, le service civil est ouvert aux objecteurs de conscience, et la taxe d'exemption est due par ceux qui sont inaptes au service militaire et au service civil. L'art. 61 Cst. prévoit en outre une réglementation indépendante pour la protection civile. L'obligation de servir dans la protection civile ne fait pas partie de l'obligation de servir dans l'armée et cette dernière ne peut donc pas être remplie par l'accomplissement de jours de protection civile. Il n'existe pas non plus de possibilité de choisir entre l'accomplissement du service militaire ou civil et l'accomplissement de la protection civile. En revanche, la totalité des services d'instruction et des interventions effectués par les personnes servant dans la protection civile peut être prise en compte dans le calcul du montant de la taxe d'exemption.

La taxe d'exemption est une taxe causale<sup>[1]</sup>. En principe, les citoyens suisses qui n'accomplissent pas ou n'accomplissent qu'en partie leur obligation de servir doivent fournir une compensation pécuniaire au sens de l'art. 1 de la Loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (LTEO, RS 661).

Ainsi, selon l'art. 2 al. 1 LTEO, les hommes astreints au service qui sont domiciliés en Suisse ou à l'étranger et qui, au cours d'une année civile, ne sont, pendant plus de six mois, ni incorporés dans une formation de l'armée ni astreints au service civil ou qui n'effectuent pas le service militaire ou le service civil qui leur incombe en tant qu'hommes astreints au service sont assujettis à la taxe d'exemption de servir. Pour le surplus, les hommes astreints au service militaire ou au service civil qui sont libérés de l'obligation de service sans avoir accompli la totalité des jours de service obligatoire sont également assujettis à la taxe conformément à l'art. 2 al. 1<sup>bis</sup> LTEO.

<b>I. La Loi sur la taxe d'exemption de servir</b> .....	<b>375</b>
A. Les principes.....	375
B. Les modifications de 2019 de la LTEO .....	376
1. Les hommes inaptes entre 31 et 37 ans .....	376
2. Les hommes naturalisés entre 31 et 36 ans .....	376
3. Les hommes astreints mais libérés prématurément.....	376
<b>II. Les problématiques</b> .....	<b>376</b>
A. La rétroactivité.....	376
1. Pour l'année 2018 .....	376
2. Pour les autres années .....	377
B. La protection de la bonne foi de l'administré.....	377
C. Égalité de traitement.....	378
1. La jurisprudence de la Cour EDH (arrêts <i>Glor</i> et <i>Ryser</i> )..	378
2. La discrimination basée sur l'âge.....	378
<b>III. Les naturalisés ayant déjà effectué un service militaire à l'étranger</b> .....	<b>379</b>
<b>IV. Conclusion</b> .....	<b>380</b>

[1] Arrêt du TF 2C\_1051/2016 du 24 août 2017 consid. 2.2.2.

Concrètement, la taxe touche les hommes suisses en âge de servir mais n'ayant pas accompli leur service. On parle d'environ 230'000 assujettis[2], qui paient 3% de taxe sur leur revenu net de l'impôt fédéral direct avec possibilité de réduction s'ils effectuent au moins une partie des jours de service imputables au cours de l'année d'assujettissement.

### B. Les modifications de 2019 de la LTEO

Le 1<sup>er</sup> janvier 2019, la LTEO a subi des modifications importantes[3]. Les trois plus grands changements sont qu'il n'y a plus de taxe au report de l'école de recrue, que la taxe doit être versée au moins 11 fois entre le début de l'année des 19 ans et la fin de l'année des 37 ans, et qu'une taxe finale unique est due par les hommes astreints qui sont libérés avant d'avoir accompli la totalité des jours.

Cette modification de la LTEO faisait suite aux modifications entrées en vigueur une année plus tôt, c'est-à-dire le 1<sup>er</sup> janvier 2018, dans les bases légales concernant le service militaire et le service civil dans le cadre de la révision des bases juridiques du développement de l'armée (DEVA). En substance, il fallait harmoniser la durée de l'assujettissement de la taxe aux législations sur le service militaire et le service civil.

Trois catégories de personnes sont touchées par ces modifications législatives.

#### 1. Les hommes inaptes entre 31 et 37 ans

Auparavant, les hommes inaptes payaient jusqu'à l'année de leurs 30 ans, peu importe le nombre d'années précédentes payées. Maintenant, les hommes déclarés inaptes doivent payer jusqu'à la fin de l'année de leurs 37 ans ou jusqu'à ce qu'ils aient payé un total de 11 taxes annuelles (art. 3 al. 1, 2 et 3 *in fine* et 2 al. 1 lit. a LTEO).

Ainsi, les hommes entre 31 et 37 ans qui n'ont pas déjà payé 11 taxes annuelles sont à nouveau soumis à la taxe. Ils ne doivent toutefois pas payer rétroactivement pour les années précédant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi (1<sup>er</sup> janvier 2019), même s'ils n'atteignent au final pas les 11 taxes annuelles à leurs 37 ans.

Si un homme a été déclaré inapte au cours du service, on prend en compte les services qu'il a accomplis avant d'être déclaré inapte: l'école de recrue, les cours de répétition, l'engagement long ou d'un an dans le service civil sont convertis en taxe d'exemption, déduits des 11 ans, et ne sont plus à payer.

#### 2. Les hommes naturalisés entre 31 et 36 ans

Auparavant, les hommes naturalisés après la fin de l'année de leurs 30 ans n'effectuaient ni un service (plus de recrutement dès 25 ans) ni ne payaient la taxe (plus de taxe après 30 ans selon l'ancien droit).

[2] Information fiscale éditée par la Conférence suisse des impôts concernant la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 14 janvier 2021, p. 2.

[3] RO 2018 p. 3269 ss., modification du 16 mars 2018 entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

Depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, les hommes naturalisés l'année de leurs 36 ans ou avant doivent payer la taxe, mais au plus tard jusqu'à 37 ans même si les 11 taxes annuelles ne sont pas encore toutes payées. La taxe n'est pas due pour l'année de la naturalisation mais seulement pour les années suivantes (exonération pour l'année durant laquelle la nationalité est acquise art. 4 al. 1 lit. e LTEO), de sorte qu'un homme naturalisé l'année de ses 37 ans ne doit aucune taxe. En effet, la volonté du législateur était de renoncer d'une manière générale à la perception de la taxe pour l'année d'acquisition de la nationalité, dans la mesure où les conscrits sont empêchés d'accomplir leur école de recrues durant l'année de la naturalisation[4].

### 3. Les hommes astreints mais libérés prématurément

Doivent désormais payer une taxe finale unique les hommes astreints au service militaire ou civil mais qui ont été libérés sans avoir accompli presque la totalité des jours de service obligatoire. Il existe une tolérance d'une carence de 15 jours de service militaire ou de 25 jours de service civil, mais la taxe est due lorsqu'il manque davantage que ces 15 ou 25 jours.

Cette taxe doit être perçue pour la première fois courant 2021, auprès des hommes libérés en 2020.

## II. Les problématiques

Les modifications n'ont pas véritablement été discutées sur le plan politique avant leur entrée en vigueur. En revanche, depuis, plusieurs personnalités politiques se sont émues d'effets inattendus et les modifications ont enfin été étudiées avec attention.

Des parlementaires[5] ont soumis au Conseil fédéral des questions en relation avec des problématiques de rétroactivité et de conformité avec l'arrêt de la Cour Européenne des droits de l'homme (Cour EDH) dans l'affaire *Glor c. Suisse*[6]. Le Conseil fédéral y a répondu et a balayé toute critique.

On cherchera ci-dessous à étayer juridiquement l'émotion des parlementaires et à proposer des pistes d'argumentation en faveur des contribuables.

### A. La rétroactivité

#### 1. Pour l'année 2018

Les modifications légales de la LTEO sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019[7]. Dans ses dispositions transitoires relatives à la modification du 16 mars 2018, la loi ne prévoit aucune rétroactivité en ce qui concerne l'assujettissement à la taxe.

[4] FF 1978 II 941, ch. 122.5.

[5] 19.1005 de Priska Seiler Graf; 19.1023 de Lisa Mazzone; 19.1026 de Guillaume Barazzone; 19.1024 de Mathias Reynard, 20.4669 de Lisa Mazzone à nouveau.

[6] Arrêt Cour EDH rendu le 30 avril 2009 dans l'affaire *Glor c. Suisse* (requête n° 13444/04).

[7] Voir LTEO, disposition sur l'expiration du délai référendaire et entrée en vigueur, al. 2.

La doctrine et la jurisprudence constante du Tribunal fédéral proscrivent la rétroactivité proprement dite qui se ferait au détriment des citoyens. Une telle rétroactivité nuit à la sécurité du droit qui découle du principe de l'activité de l'État régi par le droit inscrit à l'art. 5 Cst. Elle n'est donc autorisée qu'à titre exceptionnel, à certaines conditions strictes qui doivent être remplies cumulativement. La rétroactivité, pour être envisageable (i) doit être prévue expressément, (ii) doit être raisonnablement limitée dans le temps, (iii) doit être justifiée par des motifs pertinents, (iv) ne doit pas engendrer d'inégalités de traitement choquantes et (v) ne doit pas porter atteinte à des droits acquis[8].

En l'occurrence, ces conditions cumulatives ne sont pas remplies, ne serait-ce que parce que la rétroactivité n'est pas prévue expressément dans la loi. Il ne peut pas y avoir de rétroactivité de la loi.

La loi nouvelle est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019[9]. Ainsi, l'année d'assujettissement 2018 est régie par l'ancien droit. Dès lors, à notre avis, il ne peut y avoir de taxation basée sur les nouveaux principes que depuis la période fiscale 2019, qui débute le 1<sup>er</sup> janvier 2019. En particulier, les hommes inaptes ou naturalisés entre 31 et 37 ans ne devraient pas être assujettis pour l'exercice 2018.

Cependant, le Conseil fédéral a estimé tant dans son Message[10] que lorsqu'il a spécifiquement été interpellé par les parlementaires[11] que les premières taxations pouvaient être rendues le 1<sup>er</sup> mai 2019 déjà, donc relatives à l'année fiscale 2018. C'est-à-dire pour une période fiscale antérieure à l'entrée en vigueur de la loi. Dans le Canton de Vaud et à Genève à tout le moins, de nombreux contribuables ont effectivement reçu des taxations qui concernent l'année fiscale 2018. Le Conseil fédéral, et par extension les autorités d'exécution, ont basé leur réflexion sur la date d'entrée en vigueur des bases légales concernant le service militaire et le service civil, c'est-à-dire d'autres lois, le 1<sup>er</sup> janvier 2018.

Pour nous, le Conseil fédéral n'a pas considéré l'entrée en vigueur de la bonne loi, et son interprétation viole le principe de non-rétroactivité et de légalité.

Le texte de la loi est très clair et prévoit une entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019, et non le 1<sup>er</sup> janvier 2018, de sorte que c'est ce qui doit prévaloir: la lettre de la loi. Cette interprétation littérale prévaut aussi en matière de taxes, d'après la jurisprudence constante[12].

[8] Arrêt TF 1C\_366/2016 du 13 février 2017 consid. 2.1; YER-SIN DANIELLE/AUBRY GIRARDIN Florence in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (édit.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2017, N 101 ss. ad remarques préliminaires.

[9] RO 2018 3275.

[10] FF 2017 p. 5851 et p. 5852.

[11] Voir interpellations des parlementaires d'ores et déjà mentionnées supra.

[12] Voir par exemple ATF 131 II 562, consid 3.5, et références citées.

En résumé la nouvelle loi est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019 et ne peut donc, à notre avis, déployer des effets qu'à partir de ce moment-là. Ainsi, les taxations basées sur des nouveaux motifs d'assujettissement ne seront légitimes qu'en 2020 au plus tôt (année d'assujettissement 2019 taxée l'année civile suivante, à savoir en 2020, art. 25 al. 2 LTEO).

D'ailleurs, le droit transitoire prévoit bel et bien que la taxe finale ne sera prélevée qu'en 2020 et non en 2019 déjà, cela pour permettre aux hommes qui sont libérés du service en 2019 puissent encore accomplir les jours de service qui pourraient leur manquer, d'après le Message du Conseil fédéral du 6 septembre 2017[13].

À ce jour, il n'existe à notre connaissance pas encore de décision judiciaire à ce sujet. Des réclamations ont été élevées contre les taxations 2018 mais n'ont pas encore été tranchées.

### 2. Pour les autres années

Plusieurs parlementaires ont interpellé le Conseil fédéral pour lui demander s'il était normal que des hommes qui en avaient fini de leurs obligations puissent à nouveau être soumis[14]. C'est par exemple le cas des hommes inaptes entre 31 et 37 qui n'avaient pas déjà payé 11 taxes annuelles et des hommes naturalisés après la fin de l'année de leur 30 ans.

D'après la loi et le Conseil fédéral[15], ils sont désormais à nouveau débiteurs de la taxe militaire sans que cela ne revête un caractère rétroactif.

Cette interprétation nous semble raisonnable, car le droit ne prévoit pas une garantie d'immuabilité. À notre sens, il n'y a donc pas de problème de rétroactivité pour les années 2019 et suivantes. Pour nous, seule l'année 2018 pose un problème de rétroactivité, comme explicité au chapitre précédent.

### B. La protection de la bonne foi de l'administré

Par le passé, les hommes naturalisés après leurs 30 ans recevaient la promesse qu'ils ne devraient pas effectuer de service ni payer de taxe militaire. Ils ont donc été surpris de recevoir maintenant une taxation.

Certains parlementaires se sont émus de cette situation. En termes juridiques, cette émotion pourrait probablement être traduite par le principe de protection de la bonne foi.

Pour mémoire, en droit public, le principe de la bonne foi est explicitement consacré par l'art. 5 al. 3 Cst., en vertu duquel les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi[16]. De ce principe général découle notamment le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État,

[13] FF 2017 5860.

[14] 19.1005 de Priska Seiler Graf, 19.1023 de Lisa Mazzone, 19.1026 de Guillaume Barazzone.

[15] Voir les réponses apportées par le Conseil fédéral à chacune des interpellations susmentionnées.

[16] Arrêt TF 1C\_102/2017 du 16 janvier 2018 consid. 2.2.

consacré à l'art. 9 *in fine* Cost.[17]. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronée de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (i) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (ii) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (iii) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore (iv) 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 (v) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée[18].

En l'occurrence, la cinquième condition, à savoir que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée, fait défaut.

Les contribuables ne peuvent donc à notre avis plus se prévaloir du fait qu'ils ont reçu une confirmation qu'ils ne payeraient pas de taxe, car la loi a changé entre temps. Ils ne sont donc plus protégés par la promesse reçue au moment de leur naturalisation.

## C. Égalité de traitement

### 1. La jurisprudence de la Cour EDH (arrêts *Glor* et *Ryser*)

La Suisse a eu plusieurs fois à se défendre devant la Cour EDH en matière de taxe militaire.

Un arrêt important a été rendu le 30 avril 2009 dans le cadre de l'affaire *Glor*[19]. La Suisse a été condamnée en raison d'une violation de l'art. 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH; RS 0.101) combiné avec l'art. 8 CEDH, et a dû verser une indemnité. Il s'agissait en substance de savoir si les personnes atteintes d'infirmités légères mais exerçant une activité professionnelle normale peuvent, contre leur gré, être déclarées inaptes au service et soumises à la taxe d'exemption de l'obligation de servir. Le contribuable avait été déclaré inapte au service militaire en raison d'un diabète, et n'avait pas été appelé à la protection civile malgré plusieurs postulations en tant que volontaire. La Cour EDH a constaté une inégalité de traitement par rapport aux personnes qui accomplissent le service civil pour des raisons de conscience et sont par conséquent exonérées de la taxe d'exemption de l'obligation de servir. Elle a donc exigé que les personnes atteintes d'infirmités légères puissent elles aussi accomplir du service au lieu d'être soumises à la taxe d'exemption de l'obligation de servir.

Pour donner suite à la condamnation de la Suisse dans l'arrêt *Glor*, un service spécial destiné aux personnes déclarées inaptes au service militaire normal a été introduit en complément à ce dernier conformément à l'art. 6, al. 1, lit. c, de

[17] ATF 138 I 49 consid. 8.3.1.

[18] ATF 141 V 530 consid. 6.2; Arrêt TF 2C\_138/2015 du 6 août 2015 consid. 5.1.

[19] Arrêt Cour EDH rendu le 30 avril 2009 dans l'affaire *Glor c. Suisse* (requête n° 13444/04).

la Loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire (LAAM; RS 510.10). Désormais, l'appréciation médicale de l'aptitude au service militaire et de l'aptitude à faire du service civil est nuancée. L'annexe 1 à l'Ordonnance concernant l'appréciation médicale de l'aptitude au service militaire et de l'aptitude à faire du service militaire (OAMAS; RS 511.12) relative aux décisions des commissions de visite sanitaire concernant l'aptitude au service militaire permet de déclarer la personne examinée apte au service militaire uniquement dans des fonctions particulières, en fonction de son handicap. Ce "nouveau service militaire" est soumis à une condition, soit l'inaptitude de la personne au service militaire et au service de protection civil pour des raisons médicales.

Le 12 janvier 2021, la Cour EDH a rendu un arrêt dans l'affaire *Ryser c. Suisse*[20]. En substance, il s'agissait d'un homme déclaré inapte pour raisons médicales (handicap mineur l'empêchant d'accomplir tant du service militaire que du service civil de remplacement). Il se plaignait d'une différence de traitement par rapport aux personnes atteintes d'un handicap grave, exonérées de la taxe, et aux objecteurs de conscience, qui peuvent se voir proposer un service civil de remplacement. La Cour EDH a constaté une violation de l'art. 14 combinée avec l'art. 8 CEDH, pour les mêmes raisons que dans l'affaire *Glor* et en s'y référant expressément, et a à nouveau condamné la Suisse[21].

### 2. La discrimination basée sur l'âge

Compte tenu des arrêts *Glor* et *Ryser*, on peut envisager une argumentation basée sur la discrimination liée à l'âge pour les raisons ci-dessous.

Les modifications de la LTEO et des bases légales sur l'obligation de servir conduisent en effet à écarter certains hommes de la possibilité d'accomplir du service, alors même qu'ils doivent payer la taxe.

Le recrutement se passe au plus tôt au début de la 19<sup>ème</sup> année du conscrit et au plus tard à la fin de sa 24<sup>ème</sup> année[22]. L'âge de 25 ans est en principe l'âge maximum pour accomplir l'école de recrues[23]. Cependant, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019[24], sur demande, le recrutement et l'école de recrues sont encore possibles plus tard pour autant que le besoin de l'armée soit avéré et qu'il soit encore possible d'accomplir la totalité des services obligatoires[25]. La totalité des services obligatoires, à savoir une école de recrue et six cours de répétition annuels[26], n'est concrètement encore envisageable que jusqu'à l'âge de 30 ans (dernier cours de répétition à

[20] Arrêt Cour EDH rendu le 12.1.2021 dans l'affaire *Ryser c. Suisse* (requête n° 23040/13).

[21] Notons que l'arrêt *Ryser* ne dit pas si le service spécial institué à la suite de l'arrêt *Glor* est conforme à la CEDH ou pas: il ne traite pas cette question.

[22] Art. 9 al. 2 LAAM.

[23] Art. 49, al. 1 et 2 LAAM.

[24] Date d'entrée en vigueur de la révision de l'ordonnance sur les obligations militaires (OMi).

[25] Art. 12 al. 2 et 56 al. 2 OMi et 9 al. 3 LAAM.

[26] Art. 41 al. 3 et 49 LAAM et 56 OMi, ainsi que les art. 41 al. 2, 51 al. 3 et 4 LAAM et 58 OMi.

l'âge de 36 ans). Ainsi, le dernier moment pour accomplir le recrutement se situe désormais à 30 ans. Après cet âge, le conscrit pourrait éventuellement considérer d'accomplir ses services d'instruction obligatoires en une seule fois, communément appelé service long. Ce service n'est ouvert que de façon restrictive à certains corps et sur demande. Dans cette hypothèse, le conscrit devrait effectuer 300 jours consécutifs de service (art. 10 OMi), dont la fin doit être au plus tard avant la 37<sup>ème</sup> année du conscrit. Il serait ainsi envisageable d'effectuer la totalité des services obligatoires en service long, au cours de la 36<sup>ème</sup> année, le recrutement se faisant au cours de l'année des 35 ans.

En matière de service civil, les personnes astreintes au service militaire peuvent en tout temps déposer une demande d'admission au service civil, conformément à l'art. 16 de la Loi fédérale sur le service civil (LCS; RS 824.0). Cela étant, l'admission au service civil repose sur quatre conditions cumulatives, dont l'une est l'aptitude au service militaire. Or, l'aptitude au service militaire est déterminée lors du recrutement (art. 10 LAAM). Par conséquent, seules les personnes ayant effectué le recrutement peuvent être astreintes au service civil. Cela exclut à nouveau les personnes de plus de 30 ans.

Quant à la Loi fédérale sur la protection de la population et sur la protection civile[27], dans sa version révisée et entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2021, elle prévoit que le service obligatoire commence l'année au cours de laquelle l'instruction de base est achevée, mais au plus tard l'année au cours de laquelle la personne atteint l'âge de 25 ans (art. 31 al. 3 de la Loi fédérale sur la protection de la population et sur la protection civile [LPPCi; RS 520.1]). Les personnes naturalisées après l'âge de 24 ans sont annoncées par le canton afin d'être recrutées et doivent effectuer l'instruction de base avant la fin de l'année au cours de laquelle elles atteignent l'âge de 30 ans (49 al. 5 LPPCi). Après 30 ans, même naturalisés, les citoyens ne peuvent donc plus recevoir l'instruction de base pour participer à la protection civile.

Après 30 ans (ou 35 ans en cas de service long, sur demande), les citoyens ne peuvent donc ni participer au recrutement en vue du service militaire ou civil, même sur demande, ni être suivis par l'instruction de base pour pouvoir ensuite être convoqués à la protection civile.

Or, la taxe militaire est due jusqu'à 37 ans. Ainsi, un suisse revenant de l'étranger à 31 ans ou un naturalisé du même âge, par exemple, ne pourront plus du tout accomplir de service ou de protection civile, quelle que soit leur aptitude médicale, mais devront tout de même payer la taxe. On peut se demander s'il s'agit d'une discrimination liée à l'âge.

[27] Ci-dessous LPPCi. À noter que la protection civile n'est pas à proprement parler une façon de remplir ses obligations militaires, mais permet de diminuer la taxe d'exemption car la totalité des services d'instruction et des interventions effectuées en protection civile peuvent être pris en compte dans le calcul du montant de la taxe.

Pour mémoire, la Cour EDH a condamné la Suisse dans les arrêts *Glor* et *Ryser*, en raison d'une violation de l'art. 14 CEDH combiné avec l'art. 8 CEDH, à savoir l'interdiction de la discrimination (art. 14 CEDH) en combinaison avec le droit au respect de la vie privée et familiale (art. 8 CEDH), étant précisé que l'art. 14 CEDH doit toujours être invoqué en combinaison avec une des libertés prévues ailleurs dans la CEDH[28].

L'art. 14 CEDH protège les individus non seulement contre les discriminations liées au handicap (arrêts *Glor* et *Ryser*), mais aussi contre les discriminations liées à l'âge[29].

En l'occurrence, il n'est pas manifeste qu'une discrimination liée à l'âge soit justifiée ni justifiable. Ce d'autant plus que des personnes de même âge peuvent servir dans les rangs de l'armée, uniquement parce qu'elles ont eu la possibilité d'effectuer leur recrutement avant.

Dès lors, pour une personne écartée du service militaire et civil, et n'étant pas convoquée à la protection civile, on pourrait soutenir une argumentation semblable à celle qui a été soutenue dans les arrêts *Glor* et *Ryser* et invoquer une discrimination liée à l'âge.

Il faut pour cela impérativement que la personne ait effectué des démarches pour solliciter son recrutement tardif et qu'elle sollicite de pouvoir exercer un service long si elle est âgée de plus de 30 ans (recrutement sur demande selon les art. 12 al. 2 et 56 al. 2 de l'Ordonnance sur les obligations militaires [OMi; RS 512.21] et 9 al. 3 LAAM). Si ces demandes sont refusées et que la taxe militaire est perçue, alors on peut envisager de plaider une discrimination liée à l'âge.

Nous n'avons pas connaissance à ce jour de cas concrets où une discrimination liée à l'âge ait été évoquée pour contester un bordereau de taxe d'exemption. Il sera intéressant de suivre la jurisprudence à ce sujet.

### III. Les naturalisés ayant déjà effectué un service militaire à l'étranger

La Suisse a conclu des conventions internationales relatives au service militaire des double-nationaux avec l'Allemagne, l'Autriche, la Colombie, les États-Unis, la France et l'Italie. Il s'agit en substance de s'accorder sur une obligation militaire dans un seul pays et de déterminer dans lequel de ces deux États le service doit être effectué.

Avec la France, par exemple, est déterminant le domicile au 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle le double-national atteint l'âge de 18 ans, ou la déclaration qu'il faut avoir atteint l'âge de 19 ans. S'il est naturalisé après ses 18 ans, le

[28] Lire à ce sujet l'intéressante opinion dissidente de la juge Keller de la Cour EDH, qui estime que la taxe d'exemption n'est pas une menace à l'art. 8 CEDH, ce qui aurait empêché l'admissibilité du recours.

[29] Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne (FRA) et Cour EDH (préf. Erik Fribergh, Greffier de la Cour EDH et Morten Kjaerum, Directeur de la FRA), Manuel de droit européen en matière de non-discrimination (Handbook on European non-discrimination law), coll. Manuel, 2010, p. 180.

double-national qui a fourni des prestations en vue de l'accomplissement de ses obligations militaires dans l'autre État, il ne reste astreint qu'à l'égard de ce dernier[30]. À noter que la Journée défense et citoyenneté (JDC), dénommée jusqu'en 2011 Journée d'appel de préparation à la défense (JAPD), vaut comme accomplissement des obligations militaires en France.

Avec l'Italie, par exemple, est déterminante la résidence habituelle au 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle le double-national atteint l'âge de 18 ans, sauf s'il déclare vouloir accomplir ses obligations dans l'autre État contractant mais seulement si le service y est obligatoire ou que le double-national s'engage volontairement[31].

En outre, en droit interne au sens de l'art. 5 al. 1 LAAM, les Suisses qui possèdent la nationalité d'un autre État et dans lequel ils ont accompli leurs obligations militaires ou des services de remplacement ne sont pas astreints au service militaire en Suisse. Cela étant valable pour tous les pays, même s'il n'existe pas de Convention internationale.

Dans le cas de personnes naturalisées après l'âge du recrutement, il est très probable que les autorités ne soient pas encore renseignées sur les éventuelles obligations militaires dans l'autre État de nationalité.

Il conviendra donc de renseigner l'autorité correctement, de façon à éviter toute taxe d'exemption si le service a déjà été accompli à l'étranger.

#### IV. Conclusion

Le Conseil fédéral a une vision différente de la nôtre. Il soutient que les modifications de la LTEO entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019 permettent de taxer dès l'année fiscale 2018 les citoyens qui n'étaient pas soumises à la taxe selon l'ancien droit. En outre, il estime qu'il n'y a aucune discrimination au fait que les naturalisés ou les Suisses de retour au pays après leurs 30 ans ne peuvent plus effectuer de service mais doivent payer la taxe militaire.

Pour nous, une loi entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019 ne peut déployer ses effets qu'à partir de l'année fiscale 2019, de sorte que les taxations 2018 basées sur la nouvelle loi doivent être contestées.

On recommande aux Suisses de retour au pays et aux naturalisés dès 25 ans de faire une demande de recrutement, s'ils souhaitent accomplir leur service militaire ou civil plutôt que de payer la taxe, car ils ne sont pas automatiquement

convoqués au recrutement. Après l'année des 30 ans, la seule possibilité de réduire la taxe serait de déposer une demande pour effectuer un service long auprès de l'armée. Pour ceux dont la demande de recrutement tardif ou de service long n'est pas acceptée, alors on peut envisager de contester la taxe d'exemption en se prévalant d'une discrimination liée à l'âge fondée sur les art. 14 CEDH et 8 CEDH.

Il n'existe à notre connaissance à ce jour aucune décision de principe sur ces points et il sera intéressant de lire les développements de la jurisprudence.

---

[30] Convention entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relative au service militaire des double-nationaux. Sont considérées comme prestations (RS 0.141.134.92.): (a) tout service militaire ou civil effectif indépendamment de sa durée y compris les préparations militaires en France, (b) le paiement de la taxe d'exemption du service militaire ou civil, (c) l'exemption ou la dispense de l'accomplissement des obligations militaires dans les cas prévus par la législation applicable; mais pas le seul recensement administratif (art. 4 al. 2, 3 et 4 de la Convention).

[31] Convention entre la Confédération suisse et la République italienne relative au service militaire des doubles-nationaux (RS 0.141.145.42), art. 3 al. 2.