



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

www.fr.ch/tc

604 2025 129

Arrêt du 10 septembre 2026

Cour fiscale

Composition

Président :

Marc Sugnaux

Juges :

Dina Beti, Daniela Kiener

Greffière :

Angélique Marro

Parties

A. _____, recourant,

contre

**SERVICE DE LA SÉCURITÉ CIVILE ET MILITAIRE, autorité
intimée**

Objet

Taxe d'exemption de l'obligation de servir – inaptitude – objection de
conscience – discrimination

Recours du 19 septembre 2025 contre la décision sur réclamation du
21 août 2025 relative à la taxe d'exemption pour l'année 2023

considérant en fait

A. A. _____ (ci-après: le recourant), né en 2002, a été déclaré inapte au service militaire, au service civil et au service de la protection civile lors de son recrutement en juillet et septembre 2022.

Auparavant, il avait, par requête électronique du 28 novembre 2021, demandé de modifier la date de début de son école de recrues prévue en 2022, précisant souhaiter un départ en hiver 2023. En avril 2022, il avait ensuite indiqué avoir reçu l'ordre de marche, mais avait toutefois précisé qu'il ne pouvait pas y prendre part, le recrutement tombant la veille de ses examens de maturité. Etant donné qu'il avait « *choisi le premier départ 2023 pour l'école de recrues* », il demandait de déplacer la date du recrutement, précisant être à nouveau entièrement disponible dès le 4 juillet 2022.

B. Le 1^{er} mai 2024, le Service de la sécurité civile et militaire (ci-après: SSCM) a fixé provisoirement la taxe d'exemption relative à l'année d'assujettissement 2023 à CHF 400.-.

Par courriel du 4 mai 2024, le recourant sollicitait une prolongation du délai pour payer la facture provisoire jusqu'à la taxation définitive 2023. Le SSCM a prolongé le délai jusqu'au 30 novembre 2024.

Par courriel du 9 juin 2024, adressé au SSCM, le recourant indiquait qu'« *en raison de convictions personnelles, [il] ne souhai[t] pas effectuer le service militaire de remplacement suite à la décision d'inaptitude au service militaire ainsi que protection civile* ». Il demandait s'il existait un « service civil restreint » de la même manière qu'il existait un « service militaire restreint » pour les personnes inaptes, mais assujetties à la taxe d'exemption. Il ne voyait pas pourquoi il devrait être possible de faire un « service militaire restreint » et non un « service civil restreint ».

Le 11 juin 2024, le SSCM répondait que, pour les personnes inaptes aux services et à la protection civile, il existait depuis 2013 un service militaire avec restrictions médicales pour ceux qui préféraient effectuer un service personnel (sans arme) plutôt que de payer la taxe d'exemption. Il s'agissait souvent d'un service dans un bureau ou dans la logistique par exemple. En revanche, il n'y avait pas de possibilité d'effectuer de service civil *via* ce processus.

Le 18 juin 2024, le recourant a adressé une « *demande de renseignement* » auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC), dans laquelle il demandait notamment quelle possibilité lui était offerte s'il ne souhaitait pas payer la taxe d'exemption, sachant qu'il s'opposait à toute forme de service militaire. Il précisait que, depuis plusieurs années, il s'opposait à toute forme de violence, en particulier militaire. Cette conviction avait encore été renforcée suite à l'invasion de l'Ukraine et au conflit au Proche-Orient. Il ne souhaitait donc en aucun cas contribuer de quelque manière à l'armée.

Le 25 juin 2024, l'AFC répondait que, pour les personnes déclarées inaptes lors du recrutement, une exonération de la taxe était possible s'il souffrait d'un handicap majeur. Dans ce cas, une demande d'exemption pouvait être faite à l'autorité de taxation. Il n'y avait toutefois pas d'autre alternative au paiement de la taxe d'exemption.

L'AFC expliquait par ailleurs que le service militaire avec restrictions médicales particulières avait été introduit le 1^{er} janvier 2013, après un arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après: CourEDH) du 6 novembre 2009 (affaire *Glor c. Suisse* n° 13444/04). Ce service avait

consciemment été créé uniquement pour les prestations de service dans l'armée. Le service militaire avec restrictions médicales particulières était accompli dans l'administration ou dans un centre logistique. Ces personnes avaient des contraintes médicales particulières et l'armée devait en garantir le respect. Les engagements étaient planifiés de telle sorte que les personnes puissent, pour des raisons médicales, être surveillées en permanence. Seule l'armée pouvait assurer cette surveillance. Cela n'était pas possible dans le domaine des affectations du service civil, car les civilistes pouvaient planifier et effectuer eux-mêmes leurs affectations. En outre, il fallait tenir compte du fait que de très nombreux civilistes effectuaient leurs affectations seuls (à l'étranger, quelque part dans la nature, dans une école, etc.). Ainsi, les soins médicaux éventuellement nécessaires n'étaient pas garantis. Cela pouvait conduire à des problèmes d'assurance.

C. Par décision de taxation du 24 octobre 2024, le SSCM a fixé la taxe d'exemption pour l'année 2023 à CHF 400.-, intérêts moratoires de CHF 7.65 en sus.

Le 25 novembre 2024, le recourant a formé réclamation à l'encontre de la décision de taxation précitée. Il répétait ne pas être disposé à contribuer de quelque manière à l'armée pour des raisons personnelles de conscience. En revanche, il était tout à fait disposé à effectuer un service civil adapté à ses capacités physiques, tel que proposé par l'armée dans le cadre du « service militaire restreint ». Or, une telle possibilité était indisponible pour le service civil. Ainsi, vu sa situation particulière (inaptitude à l'armée et à la protection civile cumulée à une objection de conscience), il était donc *de facto* contraint de payer la taxe d'exemption. Il demandait dès lors que la décision litigieuse soit annulée.

Le même jour, le recourant s'est acquitté de la taxe, en vue d'interrompre le cours des intérêts moratoires.

Par décision sur réclamation du 21 août 2025, le SSCM a rejeté la réclamation formée par le recourant. En substance, il a considéré que, dans le cas du recourant, aucun élément ne permettait d'attester une objection de conscience avec un niveau de preuve suffisant. Au contraire, il avait à deux reprises confirmé son intérêt pour effectuer son école de recrues en 2023 et sa volonté d'effectuer le recrutement.

D. Le 19 septembre 2025, le recourant interjette recours à l'encontre de la décision sur réclamation précitée, concluant à son annulation et, principalement, au remboursement de la taxe, intérêts rémunératoires en sus, subsidiairement, au renvoi de la cause au SSCM pour nouvelle décision, encore plus subsidiairement, au renvoi de la cause au SSCM pour instruction complémentaire sur la question de l'objection de conscience.

Il soutient que, dans la mesure où il a été déclaré doublement inapte et qu'il est objecteur de conscience, il se voit contraint de payer la taxe d'exemption, sans aucune alternative possible. Selon lui, cette absence d'alternative touche à son droit fondamental à jouir d'une liberté de pensée, de conscience et de religion. De même, cette situation amène à une discrimination.

A l'appui de son recours, il produit une déclaration sur l'honneur relative à son conflit de conscience.

Le 26 septembre 2025, il verse une avance de frais de CHF 500.-.

Le 21 octobre 2025, l'AFC indique renoncer à une prise de position, l'ensemble des éléments déterminants ayant déjà été présentés par le SSCM.

Le 5 novembre 2025, le SSCM transmet ses observations, concluant au rejet du recours. Il indique ne pas avoir d'autres éléments à apporter à la décision sur réclamation et à sa motivation.

Le 26 novembre 2025, le recourant se détermine spontanément. Il ajoute que, si le SSCM estimait que ses allégations au sujet de son objection de conscience étaient insuffisantes, il aurait dû lui indiquer quels moyens de preuve étaient attendus où investiguer lui-même la question. Par ailleurs, il requiert l'octroi d'une indemnité de partie de CHF 61.50 pour les frais engendrés dans le cadre de la présente procédure de recours. Pour le surplus, il maintient les conclusions prises dans son mémoire de recours.

Il sera fait état du détail des arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions dans les considérants en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

en droit

1. Procédure

Conformément à l'art. 31 de la loi fédérale du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (LTEO; RS 661), les décisions sur réclamation peuvent, dans les 30 jours suivant leur notification, être attaquées par voie de recours écrit à la commission cantonale de recours, soit en l'occurrence le Tribunal cantonal (art. 4 de l'ordonnance fribourgeoise du 6 octobre 2008 concernant la taxe d'exemption de l'obligation de servir; RSF 513.11).

Interjeté dans le délai et les formes prescrits, le recours est recevable. Par ailleurs, l'avance de frais requise a été versée en temps utile.

2. Objet du litige

En l'espèce, est litigieux l'assujettissement du recourant à la taxe d'exemption de l'obligation de servir pour l'année 2023.

Pour sa part, le recourant soutient que, étant déclaré doublement inapte et étant objecteur de conscience, il se voit contraint de payer la taxe d'exemption, aucune alternative ne se trouvant à sa disposition. Selon lui, cette absence d'alternative touche à son droit fondamental à jouir d'une liberté de pensée, de conscience et de religion garanti par la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH; RS 0.101). De même, cette situation amène à une discrimination.

Quant au SSCM, il considère qu'aucun élément ne permet d'attester avec un niveau de preuve suffisant d'une objection de conscience. Au contraire, le recourant avait à deux reprises confirmé son intérêt pour effectuer son école de recrue en 2023 et sa volonté d'effectuer le recrutement. Par ailleurs, s'agissant de la question du service civil avec restrictions médicales, il rappelle qu'un tel service n'existe pas, renvoyant pour le surplus à la détermination de l'AFC du 25 juin 2024.

3. Règles relatives au service militaire et au service civil – objection de conscience

3.1. Conformément à l'art. 59 al 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire. La loi prévoit un service civil de remplacement.

La seconde phrase de l'art. 59 al. 1 Cst., selon laquelle « *la loi prévoit un service civil de remplacement* », a permis la création du service civil et consacre, en lien avec l'art. 15 Cst. (liberté de conscience et de croyance) en particulier, un droit à l'objection de conscience. En effet, elle tire sa raison d'être dans la prise en compte générale de l'impossibilité pour certaines personnes astreintes à servir dans l'armée de concilier leurs convictions personnelles avec les impératifs du service militaire (LUBISHTANI/MARTENET *in* Commentaire romand Cst., 2021, art. 59 n. 29 et les références).

En instaurant le service civil, l'art. 59 al. 1 2^e phr. Cst. ne libère pas pour autant les personnes astreintes, sous l'angle de la première phrase, de l'obligation de servir le pays, bien qu'autrement que par le service militaire. En effet, le service civil est lui aussi un devoir constitutionnel fondamental vis-à-vis de la collectivité et de même nature que le service militaire. A la différence de ce dernier toutefois, il ne l'est pas de façon indépendante, car ce n'est qu'un service de remplacement. La disposition constitutionnelle ne confère pas le droit de refuser de servir dans l'armée, pas plus que le droit subjectif de choisir librement entre le service militaire et le service civil, car le second n'est qu'un substitut au premier, ce dont rendent mieux compte les versions allemande et italienne de la norme (*Ersatzdienst; servizio [...] sostitutivo*). Le service militaire bénéficie ainsi d'une primauté constitutionnelle et demeure la règle, tandis que le service civil est l'exception la confirmant (LUBISHTANI/MARTENET, art. 59 n. 30 et les références).

Le service civil constitue un service de remplacement au service militaire et requiert par conséquent d'être déclaré apte au service militaire. Ainsi, une personne déclarée inapte au service militaire, qui n'est pas astreinte au service militaire, ne peut pas être admise au service civil (Rapport du Conseil fédéral donnant suite au postulat 20.4446 Hurni du 9 décembre 2020 – Conditions d'admission au service militaire, à la protection civile et au service civil pour les personnes ayant des restrictions médicales, p. 6).

3.2. L'admission au service civil est subordonnée, dans l'esprit de la Cst. et dans la lettre de la loi, à l'existence d'un conflit de conscience entre le service militaire et des motifs de conscience pouvant être d'ordre religieux, politique, éthique, philosophique, humaniste ou d'une autre nature encore. Pour en attester, le législateur requiert depuis 2009 la preuve par l'acte (*Tatbeweislösung*), soit une déclaration par laquelle une personne indique, d'une part, ne pouvoir concilier le service militaire avec sa conscience et, d'autre part, vouloir accomplir le service civil (art. 16b al. 1 de la loi fédérale du 6 octobre 1995 sur le service civil [LSC; RS 824.9]) d'une durée supérieure au service militaire (art. 1) (LUBISHTANI/MARTENET, art. 59 n. 33 et les références).

Sous l'angle du droit international des droits humains ou de l'homme, de même que sous l'angle du droit constitutionnel, si l'objection de conscience n'est pas garantie *per se* par la liberté de conscience et de croyance (cf. art. 15 Cst. et 9 CEDH), elle est protégée par cette liberté « *lorsqu'elle est motivée par un conflit grave et insurmontable entre l'obligation de servir dans l'armée et la conscience d'une personne ou ses convictions sincères et profondes, de nature religieuse ou autre* ». Ce qui est décisif à cet égard n'est pas la nature de la conviction, mais son « *degré suffisant de force, de sérieux de cohérence et d'importance* ». Sur le fondement de l'art. 9 CEDH, il existe

une obligation positive à charge de l'Etat d'offrir à tout objecteur de conscience une procédure effective et accessible permettant d'accéder à ce statut et donc de bénéficier du service civil de remplacement (LUBISHTANI/MARTENET, art. 59 n. 37 et les références).

4. Règles relatives à la taxe d'exemption de l'obligation de servir

4.1. L'art. 59 al. 3 Cst. précise que, tout homme de nationalité suisse qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement s'acquitte d'une taxe. Celle-ci est perçue par la Confédération et fixée et levée par les cantons.

L'art. 59 al. 3 Cst. concrétise le « *principe constitutionnel des obligations militaires généralisées* » ou de l'égalité face aux obligations militaires (*Wehrgerechtigkeit*) entre les personnes astreintes au service qui accomplissent celui-ci et celles qui ne l'effectuent pas dans sa totalité. La taxe est une redevance de droit public ne se qualifiant pas comme un impôt, mais comme une taxe causale de remplacement, en ce qu'elle correspond à une compensation pécuniaire devant être acquittée par une personne en lieu et place de l'obligation principale ou la charge en nature qu'est le service militaire (LUBISHTANI/MARTENET, art. 59 n. 38 et les références).

Cette disposition est reprise par l'art. 1 LTEO qui précise que 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.

4.2. En particulier, 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 (art. 2 al. 1 let. a LTEO), n'effectuent pas le service militaire ou le service civil qui leur incombent en tant qu'hommes astreints au service (art. 2 al. 1 let. c LTEO).

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 (art. 2 al. 1^{bis} LTEO).

4.3. D'après l'art. 4 al. 1 LTEO, est notamment exonéré de la taxe quiconque, au cours de l'année d'assujettissement, est considéré comme inapte au service en raison d'un handicap majeur et perçoit une rente ou une allocation pour impotent de l'assurance-invalidité fédérale ou de l'assurance-accidents (lettre a^{bis}), ou est considéré comme inapte au service en raison d'un handicap majeur et n'est pas au bénéfice d'une allocation pour impotent, mais remplit cependant une des deux exigences minimales pour l'octroi d'une telle allocation (let. a^{ter}). La notion de handicap physique ou mental majeur doit être comprise dans un sens médical et non pas dans celui de l'assurance-invalidité (ATF 124 II 241 consid. 4).

4.4. Par ailleurs, pour les hommes servant dans la protection civile, la taxe d'exemption est réduite de 4% pour chaque jour accompli dans l'année d'assujettissement donnant droit à une solde (art. 5a al. 1 de l'ordonnance du 30 août 1995 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir [OTEO; RS 661.1]). Si une réduction de 100% est atteinte et s'il reste des jours de service imputables accomplis dans la protection civile non encore pris en compte, ceux-ci sont reportés à l'année suivante (art. 5a al. 2 OTEO).

5. *Rapport entre la taxe d'exemption et les droits fondamentaux – introduction du service militaire restreint*

5.1. L'art. 59 al. 3 Cst. est en tension avec plusieurs droits et libertés consacrés par le droit international des droits humains ou de l'homme. En particulier, la taxe peut être problématique pour une certaine catégorie de personnes en situation de handicap, car les exemptions prévues à l'art. 4 LTEO ne permettent pas de tenir compte des atteintes à la santé « *légères* ».

5.2. C'est ainsi que la CourEDH a condamné la Suisse en 2009 pour violation de l'art. 14 CEDH (interdiction de discrimination) combiné à l'art. 8 CEDH (droit au respect de la vie privée et familiale) dans le cas d'une personne inapte au service militaire, car souffrant de diabète et donc astreinte à payer la taxe d'exemption, mais pas exemptée, car présentant un degré d'invalidité inférieur à 40% (affaire *Glor c. Suisse* n° 13444/04). Pour ces personnes-là, il existait jusqu'à fin 2012 une double discrimination, par rapport aux personnes qui présentent un degré d'invalidité supérieur à 40% d'une part et aux objecteurs de conscience qui avaient la possibilité d'effectuer le service civil d'autre part.

Plus particulièrement, la CourEDH a notamment jugé que, à la lumière du but et des effets de la taxe litigieuse, la différence opérée par les autorités suisses entre les personnes inaptes au service exemptées de ladite taxe et celles qui étaient néanmoins obligées de la verser, était discriminatoire et violait l'art. 14 CEDH combiné à l'art. 8 CEDH (§ 97 s.).

La Cour a rappelé que la notion de vie privée, au sens de l'art. 8 CEDH, était une notion large qui ne peut faire l'objet d'une définition exhaustive. A plusieurs reprises, la Cour a admis que la vie privée comprenait l'intégrité physique d'une personne. Dans le cas faisant l'objet de l'arrêt, était en cause une éventuelle discrimination contre une personne souffrant d'un handicap physique, même si celui-ci n'était considéré que comme mineur par les instances internes. Selon la Cour, une taxe perçue par l'Etat qui trouvait son origine dans l'incapacité de servir dans l'armée en raison d'une maladie, donc d'un état de fait qui échappait à la volonté du justiciable, tombait sans aucun doute sous l'empire de l'art. 8 CEDH, même si les conséquences de cette mesure étaient avant tout pécuniaires (§ 52 ss).

Aux yeux de la CourEDH, le fait que le contribuable avait toujours affirmé être disposé à accomplir son service militaire, mais qu'il avait été déclaré inapte audit service par les autorités militaires compétentes, était en l'occurrence essentiel (§ 94). Ainsi, la discrimination résidait en particulier dans le fait que, contrairement à d'autres personnes qui souffraient d'un handicap plus grave, l'intéressé n'avait pas été exempté de la taxe litigieuse – son handicap n'étant pas assez important – et que, alors qu'il avait clairement exprimé sa volonté de servir, aucune possibilité alternative de service ne lui avait été proposée. A ce sujet, la CourEDH a notamment souligné « *l'absence, dans la législation suisse, de formes de service adaptées aux personnes se trouvant dans la situation du requérant* » (§ 96; voir également arrêts TF 2C_396/2012 du 23 novembre 2012 consid. 4.3; 2C_285/2011 du 1^{er} décembre 2011 consid. 4.3).

5.3. Par la suite, le Tribunal fédéral a jugé à plusieurs reprises qu'il n'était pas possible pour un intéressé de se prévaloir d'une violation des art. 8 et 14 CEDH en lien avec l'arrêt *Glor* précité, dans l'hypothèse où celui-ci ne s'était pas montré actif pour effectuer un service militaire ou un service civil (ATF 150 I 144 consid. 8.2.2; arrêts TF 2C_170/2016 du 23 décembre 2016 consid. 6.3; 2C_924/2012 du 29 avril 2013 consid. 5.1; 2C_396/2012 du 23 novembre 2012 consid. 4.3.1; 2C_285/2011 du 1^{er} décembre 2011 consid. 4.3.2).

5.4. A la suite de l'arrêt de la CourEDH précité, le Conseil fédéral a modifié, le 14 novembre 2012 (RO 2012 6943), l'ancienne ordonnance concernant l'appréciation médicale de l'aptitude au service et de l'aptitude à faire service (actuellement: ordonnance du 24 novembre 2004 concernant l'appréciation médicale de l'aptitude au service militaire et de l'aptitude à faire du service militaire [OAMAS; RS 511.12]). Dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013 (RO 2012 6943, p. 6495), l'OAMAS offre la possibilité, à certaines conditions, d'être déclaré « *apte au service militaire uniquement dans des fonctions particulières, sous réserve* » (cf. art. 9 al. 1 OAMAS et let. e de l'Annexe 1 OAMAS). A ce sujet, l'Ordonnance prévoit ce qui suit: « *En principe, la personne examinée devrait être déclarée inapte au service militaire et au service de protection civile pour des raisons médicales [...] Si elle n'est pas libérée de l'obligation de payer la taxe d'exemption et qu'elle a exprimé par écrit sa volonté d'effectuer du service, elle peut être incorporée comme soldat d'exploitation dans une formation de l'instruction et du support 'dét exploit' par une [commission de visite sanitaire] constituée spécialement à cet effet. Les exigences du service doivent correspondre à l'activité civile ainsi qu'aux aptitudes physiques et intellectuelles de la personne concernée. Le médecin qui préside la [commission de visite sanitaire] peut émettre des réserves contraignantes pour l'accomplissement du service* » (let. e de l'Annexe 1 OAMAS).

Depuis le 1^{er} janvier 2018, l'art. 6 al. 1 let. c de la loi fédérale du 3 février 1995 sur l'armée (LAAM; RS 510.10) prévoit désormais expressément que le Conseil fédéral peut ordonner que soient attribuées ou affectées à l'armée les personnes déclarées inaptes au service militaire et au service de protection civile pour des raisons médicales dont le taux d'invalidité est inférieur à 40% et qui déposent une demande pour accomplir du service plutôt que de payer la taxe d'exemption de l'obligation de servir.

Quant à la décision spéciale introduite à la let. e de l'Annexe 1 de l'OAMAS, elle est maintenue, dès le 1^{er} janvier 2018, sous le ch. 4, dans une teneur similaire comportant quelques différences. Ainsi, désormais, « *la personne examinée devrait être déclarée inapte au service militaire et au service de protection civile pour des raisons médicales. Si elle est assujettie à la taxe d'exemption ou qu'elle veut se mettre volontairement à la disposition de l'armée en tant que personne attribuée ou affectée et qu'elle a exprimé par écrit sa volonté d'effectuer du service, elle peut être incorporée comme soldat d'exploitation dans une formation de l'instruction et du support (détachement d'exploitation) par une CVS constituée spécialement à cet effet. Les exigences du service doivent correspondre à l'activité civile ainsi qu'aux capacités physiques et intellectuelles de la personne concernée. Le médecin qui préside la CVS peut émettre des réserves contraignantes en vue de l'accomplissement du service. Il y a lieu d'examiner systématiquement les contraintes ci-après: activités sportives et nécessité de loger chez soi. La personne concernée ne reçoit pas d'arme personnelle ou doit la restituer* ».

5.5. Récemment, la Chambre administrative de la Cour de Justice de la République et canton de Genève a dû se prononcer sur la conformité d'une décision relative à la taxe d'exemption de l'obligation de servir d'une personne astreinte au service militaire, mais déclarée inapte à celui-ci, de même qu'au service de protection civile et au service civil pour des raisons médicales, avec un taux d'invalidité inférieur à 40%, qui alléguait des convictions personnelles pour se prévaloir du droit à l'objection de conscience au sens de l'art. 9 CEDH (ATA/502/2024 du 23 avril 2024).

Dans son arrêt, la Cour a constaté que la discrimination invoquée par le recourant reposait sur un double motif lié à son inaptitude pour raison de santé avec un taux d'invalidité inférieur à 40%, cumulée à l'exercice du droit à l'objection de conscience. Elle a considéré sur cette base que

l'intéressé n'avait pas d'autre choix que de payer la taxe d'exemption de l'obligation de servir: d'une part, il ne pouvait pas accomplir le service civil qui n'était accessible qu'aux personnes tenues d'effectuer le service militaire; d'autre part, on ne pouvait exiger de lui qu'il demande à faire le service militaire avec restrictions médicales en raison de ses convictions personnelles protégées par l'art. 9 CEDH. Elle en a déduit qu'à défaut d'alternative au paiement de la taxe, contrairement aux personnes présentant la même inaptitude que lui pour des raisons médicales mais n'alléguant pas des convictions personnelles au sens de l'art. 9 CEDH pour s'opposer au service militaire avec restrictions médicales, la décision attaquée, qui soumettait le recourant à la taxe d'exemption de l'obligation de servir, le plaçait dans une situation qui était potentiellement susceptible de l'entraver dans l'exercice de sa liberté de conscience. Elle a retenu que cette différence de traitement, essentiellement liée à l'exercice du droit garanti par l'art. 9 CEDH, constituait une discrimination injustifiée au sens de l'art. 14 CEDH.

6. *Règles relatives à l'application des lois fédérales et du droit international*

6.1. A teneur de l'art. 190 Cst., le Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales.

Selon la jurisprudence, les autorités ne peuvent pas écarter l'application des lois fédérales, même si elle devait être inconstitutionnelle. Cette disposition n'instaure toutefois qu'une obligation d'appliquer les lois fédérales. Elle n'interdit pas un examen de la constitutionnalité d'une loi fédérale (ATF 149 II 385 consid. 5.2). Si, procédant à un tel contrôle, ils constatent une inconstitutionnalité, ils ne peuvent cependant la sanctionner par une annulation ou un refus d'appliquer la loi en question. L'art. 190 Cst. consacre ainsi, selon la terminologie allemande, un *Anwendungsgebot* et non un *Prüfungsverbot*.

6.2. L'art. 190 Cst. oblige également le Tribunal fédéral et les autres autorités à appliquer le droit international.

Il résulte du principe de la primauté du droit international sur le droit interne qu'il faut résoudre les conflits entre les lois fédérales et le droit international en faveur de ce dernier, autrement dit ne pas appliquer une loi fédérale contraire à des règles directement applicables figurant dans un traité international liant la Suisse (ATF 131 V 66 consid. 3.2; 119 V 178 consid. 4b), particulièrement à des règles de conventions internationales garantissant des droits fondamentaux, comme la CEDH (ATF 147 IV 182 consid. 2.1; 129 II 193; MARTENET *in* Commentaire romand Cst., 2021, art. 190, n° 58 ss).

7. *Discussion*

7.1. En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant a été déclaré inapte au service militaire, au service civil et au service de la protection civile lors de son recrutement en 2022. En conséquence, il n'était plus incorporé dans une formation de l'armée, ni astreint au service civil durant l'année d'assujettissement 2023, de sorte que les conditions de l'art. 2 al. 1 let. a LTEO sont réalisées.

Par ailleurs, le recourant ne prétend pas remplir les conditions d'exonération prévues à l'art. 4 LTEO, notamment celles relatives au handicap majeur.

Sous le seul angle de la LTEO, son assujettissement à la taxe d'exemption apparaît ainsi conforme au droit fédéral.

Cela étant, il convient d'analyser si les conséquences de l'assujettissement sont compatibles avec les garanties découlant de la CEDH et des droits constitutionnels, en examinant d'abord si le recourant peut effectivement se prévaloir d'une objection de conscience au vu des circonstances, puis, si tel est le cas, si l'assujettissement au paiement de la taxe constitue une discrimination injustifiée au sens de l'art. 14 CEDH, en lien avec l'exercice de ce droit.

7.2. Le recourant fait valoir qu'il refuse, pour des motifs de conscience, toute participation à l'institution militaire, y compris sous la forme d'un service militaire avec restrictions médicales. Il indique en revanche être disposé à accomplir un service civil adapté à ses limitations physiques. Selon lui, l'absence d'une telle possibilité le contraint à s'acquitter de la taxe d'exemption, sans qu'aucune forme de service personnel ne lui soit accessible.

Le SSCM considère, pour sa part, que l'existence d'une objection de conscience n'est pas établie. Il relève notamment que le recourant avait, avant son recrutement, sollicité un changement de planification de son école de recrues et demandé le report de son recrutement afin de pouvoir y participer, ce qui démontrerait qu'il entendait alors accomplir son service militaire.

Sur ce point, il est d'emblée relevé que la participation au recrutement est obligatoire pour tout homme suisse (cf. art. 9 LAAM). C'est précisément lors du recrutement que sera appréciée l'aptitude à effectuer le service militaire ou le service de protection civile (cf. art. 10 LAAM). Dans ces circonstances, la seule participation au recrutement ne démontre pas encore une volonté d'être engagé au service militaire.

Par ailleurs, les démarches entreprises par le recourant en novembre 2021 et en avril 2022 sont antérieures à la décision d'inaptitude rendue en septembre 2022, ainsi qu'aux prises de position ultérieures, de sorte qu'elles ne suffisent pas, en tant que telles, pour nier l'existence d'une objection de conscience. Un administré, initialement motivé à effectuer le service militaire, peut en effet développer par la suite une objection de conscience.

En l'espèce, il ressort du dossier que le recourant a expliqué de manière constante que ses convictions pacifistes se sont progressivement renforcées, notamment à la suite de l'invasion de l'Ukraine et du conflit au Proche-Orient. Dès le mois de juin 2024, soit avant même la taxation définitive, il a expressément indiqué qu'il refusait toute forme de service militaire pour des raisons de conscience, tout en recherchant activement une possibilité d'effectuer un service civil adapté.

Il a réitéré cette position dans sa réclamation, son recours, ainsi que dans une déclaration sur l'honneur produite devant la Cour. Ces éléments démontrent que son refus du service militaire repose sur des convictions personnelles, qu'il présente comme sincères et profondes et qu'il ne cherche pas à se soustraire à toute obligation envers la collectivité. Au contraire, il affirme être disposé à accomplir un service personnel, pour autant que celui-ci ne s'inscrive pas dans le cadre de l'institution militaire. Il s'est adressé à plusieurs reprises aux autorités afin de connaître les possibilités qui lui permettraient de satisfaire à son obligation de servir sans contrevenir à ses convictions.

Il ressort des réponses qui lui ont été données qu'aucune alternative ne lui était offerte. En particulier, le service militaire avec restrictions médicales institué à la suite de l'arrêt *Glor c. Suisse* demeure une forme de service militaire, accomplie au sein de l'armée. Pour le recourant, qui invoque précisément une objection de conscience à toute participation à l'institution militaire, cette solution ne constitue pas une alternative compatible avec ses convictions.

Il en résulte que le recourant peut valablement se prévaloir d'une objection de conscience suffisamment établie – basée sur ses convictions personnelles dont la sincérité et la profondeur n'est remise en question par aucun élément au dossier – protégée par la liberté de conscience et de croyance au sens des art. 9 CEDH et 15 Cst.

7.3. Le recourant se trouve ainsi placé dans une situation particulière, son inaptitude médicale l'empêchant d'accéder au service civil, alors même qu'un tel service personnel serait, par sa nature, adapté à ses convictions de conscience, tandis que celles-ci l'empêchent d'effectuer tout service militaire, y compris sous une forme tenant compte de ses restrictions médicales. En l'absence de la possibilité d'effectuer un service civil adapté à son état de santé, le recourant ne dispose dès lors d'aucune possibilité effective d'accomplir un service personnel et se voit contraint de s'acquitter de la taxe d'exemption.

En conséquence, à défaut d'alternative au paiement de la taxe, contrairement aux personnes présentant la même inaptitude que lui pour des raisons médicales mais n'alléguant pas des convictions personnelles au sens de l'art. 9 CEDH pour s'opposer au service militaire avec restrictions médicales, l'absence de forme de service adaptée conduit à imposer au recourant une charge pécuniaire en raison de caractéristiques personnelles. Dans ce sens, la décision attaquée qui soumet le recourant à la taxe d'exemption de l'obligation de servir, le place dans une situation qui est potentiellement susceptible de l'entraver dans l'exercice de sa liberté de conscience.

7.4. Par ailleurs, cette différence de traitement, liée à l'exercice du droit garanti par l'art. 9 CEDH, ne repose sur aucune justification objective et raisonnable. En particulier, aucun motif pertinent ne permet de justifier que les personnes cumulant une inaptitude médicale et une objection de conscience soient traitées, sur le plan de la taxe d'exemption, moins favorablement que les personnes présentant la même inaptitude médicale sans objection de conscience.

La différence de traitement constatée ne saurait notamment être justifiée par des considérations d'ordre organisationnel ou logistique. En ce sens, les arguments avancés par l'AFC dans le cadre de sa détermination du 25 juin 2024 ne peuvent être suivis, dans la mesure où il appartient à l'Etat d'offrir à tout objecteur de conscience de bénéficier d'une procédure effective et accessible permettant d'accéder à ce statut et donc de bénéficier d'un service civil de remplacement. L'impossibilité, pour des motifs tenant à l'organisation du service civil, d'offrir une telle possibilité aux personnes cumulant une objection de conscience et une inaptitude médicale ne saurait justifier que celles-ci soient, en définitive, financièrement pénalisées en raison de l'exercice de leur liberté de conscience.

Au demeurant, la mise en place d'une possibilité de service civil adaptée aux restrictions médicales du recourant ne saurait être considérée comme imposant à l'Etat des contraintes insoutenables. Le système du service civil prévoit déjà l'accomplissement du service auprès d'un nombre important d'établissements d'affectation, de sorte que des modalités permettant de tenir compte des restrictions médicales individuelles ne paraissent pas, par principe, incompatibles avec son fonctionnement.

Dès lors, au vu de ce qui précède, la différence de traitement opérée par la décision litigieuse constitue une discrimination injustifiée au sens de l'art. 14 CEDH.

7.5. En ce qu'elle contrevient aux garanties protégées par la CEDH, la décision attaquée doit dès lors être annulée. Pour ce qui est de la violation des droits constitutionnels du recourant, la Cour de céans ne peut que se limiter à constater l'inconstitutionnalité du système actuel.

8. *Sort du recours, frais de procédure et indemnité de partie*

8.1. Au vu de ce qui précède, le recours est admis et la décision sur réclamation annulée.

Le montant de la taxe payé par le recourant le 25 novembre 2024 devra lui être restitué avec un intérêt rémunérateur de 1.25%, tel que requis par le recourant (application analogique de l'art. 34a al. 2 LTEO en lien avec l'art. 4 al. 3 let. a ch. 2 de l'ordonnance du Département fédéral des finances du 25 juin 2021 sur les taux d'intérêts [RS 631.014]; voir également arrêt TF 9C_38/2014 du 24 avril 2014 en matière d'assurances sociales).

8.2. A teneur de l'art. 131 al. 1 du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), applicable par renvoi de l'art. 31 al. 2^{bis} LTEO notamment en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de procédure. Conformément à l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent toutefois pas être exigés des collectivités publiques, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargés de tâches de droit public, sauf lorsque leurs intérêts patrimoniaux sont en cause.

Ainsi, en dépit du gain de cause du recourant, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est en conséquence pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais versée par le recourant lui sera restituée.

8.3. Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause, une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. L'art. 140 CPJA précise que l'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance (let. a), ainsi que les autres frais de la partie, notamment ses frais de déplacement (let. b).

En l'espèce, le recourant, qui obtient gain de cause, sollicite l'allocation d'une indemnité de partie de CHF 61.50 correspondant aux frais occasionnés par la présente procédure, soit les frais de copies et les frais de port. Il précise que les frais d'envoi correspondent aux frais effectivement payés, lesquels figurent sur les enveloppes d'envoi en possession de la Cour. S'agissant des frais de copies, ceux-ci ont été calculés au prix unitaire de 40 centimes conformément à l'art. 9 al. 2 du tarif cantonal du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA; RSF 150.12).

Ayant obtenu gain de cause, il se justifie d'allouer au recourant une indemnité pour ses « autres frais de partie », au sens de l'art. 140 let. b CPJA, laquelle peut être arrêtée à CHF 61.50 et mise à la charge de l'État, par la Direction de la sécurité, de la justice et du sport (DSJS).

(dispositif en page suivante)

la Cour arrête :

I. Le recours est admis.

Partant, la décision sur réclamation du 21 août 2025 est annulée et le montant de la taxe payé par le recourant le 25 novembre 2024 devra lui être restitué, intérêt rémunérateur de 1.25% en sus.

II. Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de CHF 500.- versée par le recourant lui est restituée.

III. Une indemnité de partie de CHF 61.50 est allouée au recourant. Elle est mise à la charge de l'Etat (Direction de la sécurité, de la justice et du sport DSJS).

IV. Notification.

Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

Fribourg, le 10 septembre 2026/anm

Le Président

La Greffière