RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/219/2023-TAXE **ATA/960/2023**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 septembre 2023

1ère section

dans la cause

A_____ **recourant**
représenté par Me Pascal RYTZ, avocat

contre

SERVICE DE LA TAXE D'EXEMPTION DE L'OBLIGATION DE SERVIR

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS **intimés**

EN FAIT

A. **a.** A_____ (ci-après : le contribuable), né le _____ 1998, a débuté son école de recrue le 15 janvier 2018.

b. Le 6 février 2018, il a subi un accident alors qu'il effectuait son école de recrues. Selon l'annonce d'accident adressée à la SUVA, son supérieur avait effectué sur sa personne une « clé de bras » lors d'une initiation aux menottes. Le docteur B_____, médecin du sport, a diagnostiqué une entorse capsulaire à l'épaule gauche et une tendinopathie réactive de la coiffe. Son incapacité de travail était totale pendant un à deux mois. Le médecin préconisait de la physiothérapie.

c. Le 14 mars 2018, il a été licencié médicalement de l'école de recrues.

d. Le 27 mars 2019, il a été déclaré inapte au service militaire et inapte à la protection civile.

B. **a.** Dans un formulaire du 19 mars 2020, le service médico militaire de la SUVA, assurance-militaire (ci-après : le service médico militaire), a retenu que le contribuable avait une affection préexistante (antérieure au service), aggravée par le service militaire. Selon le service, l'aggravation était sensible et avait pris fin le 31 décembre 2019.

b. À la suite de cet examen, le contribuable a été exonéré de la taxe d'exemption militaire (ci-après : taxe) pour l'année d'assujettissement 2019.

c. Il a été assujetti à une taxe provisoire pour l'année d'assujettissement 2020.

d. Le 1er mai 2021, le contribuable a formé une demande d'exonération au motif qu'il avait été blessé durant son école de recrue.

e. Le 17 juin 2021, le service médico militaire a procédé à un nouvel examen du contribuable. Les conclusions étaient les mêmes que lors du dernier examen, soit une aggravation d'une affection préexistante ayant pris fin le 31 décembre 2019.

f. Par décision du 1er juillet 2021, le service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : STEO) a rejeté la demande d'exonération pour l'année d'assujettissement 2020.

g. Le 2 août 2021, le contribuable a formé réclamation à l'encontre de cette décision.

h. Le 15 juillet 2022, le service médico militaire a procédé à un troisième examen du droit à l'exonération de la taxe du contribuable. Il a toutefois indiqué qu'il ne

disposait que d'anciens certificats médicaux, de sorte qu'aucune appréciation supplémentaire n'était possible.

i. Le 10 octobre 2022, le STEO a sollicité des renseignements complémentaires du contribuable.

j. En l'absence de réponse, le STEO lui a imparti un nouveau délai.

k. Le contribuable n'a pas réagi à cette relance.

l. Par décision du 22 décembre 2022, le STEO a rejeté sa réclamation.

Il n'était pas en possession de tous les éléments permettant de déterminer correctement son assujettissement à la taxe pour l'année 2020.

m. Par décision de taxation du même jour, sa taxe 2020 a été arrêtée à CHF 803.40.

C. **a.** Par acte du 23 janvier 2023, le contribuable a recouru par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) contre cette décision, concluant à son annulation, ainsi qu'à celle de la décision de taxation du 22 décembre 2022, et à ce que la chambre de céans constate qu'il était exonéré de la taxe pour l'année d'assujettissement 2020.

En 2018, il avait été victime d'une sévère blessure à l'épaule gauche, à savoir une entorse capsulaire doublée d'une tendinopathie de la coiffe, à la suite d'une démonstration de clef de bras pratiquée par un des sergents en poste à l'occasion d'un exercice lors de son école de recrues. Il avait été établi par la suite que son état de santé était irréversible. Il avait alors été informé de la suppression de son obligation de servir au sein de l'armée suisse et de ce qu'il serait désormais exempté de contribuer à la taxe militaire. Aucun élément probant au dossier ne venait corroborer l'affirmation de l'autorité selon laquelle son inaptitude aurait été préexistante ou aggravée par le service militaire. Il était au contraire établi qu'il n'avait aucun antécédent relatif à son épaule gauche. Il remplissait donc les conditions d'exonération prévues à l'art. 4 al. 1 let. b de la loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 (LTEO - RS 661) pour l'année 2020.

b. Le 7 mars 2023, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu au rejet du recours.

Le STEO avait fait constater, par deux fois, par le service compétent l'affection dont souffrait le recourant. La possibilité avait été donnée au recourant de présenter un nouveau certificat médical suite aux conséquences au niveau du droit de la taxe de ces prises de position. Le recourant n'y avait toutefois pas donné suite.

c. Le 22 mars 2023, le STEO a conclu au rejet du recours.

Selon la jurisprudence, l'exonération prenait fin au moment où était rétabli l'état de santé qui prévalait avant le service, ou s'il s'agissait d'une affection de nature à s'aggraver, au moment où l'état du malade aurait été le même s'il n'avait pas effectué le service militaire. Les formulaires d'examen de la SUVA mentionnaient que l'affection causée à l'épaule gauche du recourant par le service militaire avait pris fin au 31 décembre 2019. Le recourant n'avait fourni aucune pièce médicale établissant que son affection aurait persisté depuis lors, en dépit des demandes du STEO. Il était donc à nouveau assujetti au paiement de la taxe pour l'année 2020.

d. Le recourant n'a pas répliqué dans le délai imparti à cet effet.

e. Sur quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

EN DROIT

1. Il convient en premier lieu d'examiner la recevabilité du recours.

1.1 Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable en tant qu'il est dirigé contre la décision sur réclamation du 22 décembre 2022 (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 et 63 al. 1 let. a LPA ; art. 31 al. 1 LTEO ; art. 34 al. 1 et 37 al. 1 de l'ordonnance sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 30 août 1995 - OTEO - RS 661.1 ; art. 2 de la loi d'application des dispositions fédérales sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 14 janvier 1961 - LaTE - G 1 05).

1.2 Le recours est, en revanche, irrecevable en tant qu'il est dirigé contre la décision de taxation du 22 décembre 2022. En effet, conformément aux art. 30 al. 1 et 31 al. 1 LTEO, il appartenait au recourant d'agir par la voie de la réclamation, la chambre de céans étant une juridiction de recours.

La cause sera dès lors transmise au STEO en application de l'art. 64 al. 2 LPA. C'est le lieu de préciser que seul le calcul de la taxe pourra être contesté dans ce cadre, le principe de l'assujettissement à la taxe faisant l'objet du présent arrêt.

2. Le recourant sollicite son audition, sans toutefois y conclure.

2.1 Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il y soit donné suite (ATF 132 II 485 consid. 3.2 ; 127 I 54 consid. 2b). Ce droit n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une

appréciation anticipée de ces dernières, s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 138 III 374 consid. 4.3.2 ; 131 I 153 consid. 3). En outre, il n'implique pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; 130 II 425 consid. 2.1).

2.2 En l'espèce, le recourant a eu l'occasion d'exposer ses arguments et de produire des pièces, tant devant le STEO que la chambre de céans, étant précisé qu'il n'a pas répliqué. Il n'apparaît pas que son audition soit de nature à apporter d'autres éléments pertinents que ceux qu'il a déjà exposés par écrit ; il ne le soutient d'ailleurs pas.

Il ne sera donc pas donné suite à sa demande.

3. Le litige porte sur le bien-fondé de la perception de la taxe pour l'année 2020.

3.1 Tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire ou au service civil de remplacement (art. 59 al. 1 Cst. ; art. 2 al. 1 de la loi fédérale du 3 février 1995 sur l'armée et l'administration militaire – LAAM – RS 510.10). Celui qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement doit s'acquitter d'une taxe (art. 59 al. 3 Cst.), laquelle est régie par le droit fédéral, en particulier par la LTEO et par l'OTEO.

La taxe prévue à l'art. 59 al. 3 Cst. est le corollaire du non-accomplissement de l'obligation de servir personnelle. Elle présuppose une obligation de servir. C'est le service militaire ou civil non accompli qui provoque l'obligation de verser la taxe d'exemption. Les citoyens suisses qui n'accomplissent pas ou qui n'accomplissent que partiellement leur service personnel doivent s'acquitter d'une taxe d'exemption, réserve faite des exceptions admises par la loi (Message 1996, FF 1997 I 1ss, p. 242-243). Celle-ci est calculée sur les bases de l'impôt fédéral direct
(ci-après : IFD), étant entendu, d'une part, que le revenu imposable de l'assujetti à la taxe est déterminant, d'autre part, que l'année de taxation est celle qui suit l'année d'assujettissement, ce qui implique que la taxe est perçue en fonction du service militaire ou civil effectué l'année précédente (Message 2017, FF 2017 5837, p. 5840).

3.2 Ce principe est rappelé à l'art. 1 LTEO, selon lequel les citoyens suisses qui n'accomplissent pas ou qu'en partie leurs obligations de servir sous forme de service personnel (service militaire ou service civil) doivent fournir une compensation pécuniaire.

Aux termes de l'art. 2 al. 1 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 (al. a) ou n'effectuent pas le service militaire ou le service civil qui leur incombent en tant qu'hommes astreints au service (let. c).

De jurisprudence constante, 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 2C_955/2014 du 12 octobre 2016 consid. 4.1 ; 2C_924/2012 du 29 avril 2013 consid. 5.3).

3.3 Selon l'art. 4 al. 1 let. b LTEO, est exonéré de la taxe quiconque, au cours de l'année d'assujettissement, a été déclaré inapte au service ou dispensé du service parce que le service militaire ou le service civil a porté atteinte à sa santé.

Une atteinte est portée à la santé par le service militaire ou le service civil (art. 4 al. 1, let. b LTEO) lorsque l'homme astreint à l'obligation de servir n'est plus apte au service par suite d'une affection ou d'un danger de rechute, causé ou aggravé entièrement ou en partie par le service militaire ou le service civil (art. 2 al. 1 OTEO). Celui qui est dispensé en raison d'une atteinte portée à la santé par le service militaire ou le service civil n'est exonéré de la taxe que pour la durée de sa dispense (al. 2)

La jurisprudence a précisé que l'exonération cessait dès le moment où l'état antérieur au service était rétabli, soit au moment où, sans le service, l'état du malade eût été le même (ATF 95 I 57 consid. 1 et la jurisprudence citée ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_701/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.2 ; 2A.464/2001 du 18 février 2002 consid. 2.1).

3.4 L'autorité établit les faits d'office. Elle n'est pas limitée par les allégués et les offres de preuves des parties (art. 19 LPA).

À teneur de l'art. 20 LPA, l'autorité réunit les renseignements et procède aux enquêtes nécessaires pour fonder sa décision (al. 1). Elle apprécie les moyens de preuve des parties. Elle recourt s'il y a lieu aux moyens de preuve suivants : a) documents ; b) interrogatoires et renseignements des parties ; c) témoignages et renseignements de tiers ; d) examen par l'autorité ; e) expertise. Les mesures probatoires effectuées dans le cadre d'une procédure contentieuse font l'objet de procès-verbaux signés par la personne chargée d'instruire, le cas échéant par le greffier et, après lecture de leurs dires, par toutes les personnes dont les déclarations ont été recueillies. Les dispositions spéciales de la présente loi relatives aux témoignages sont réservées (al. 2). Les mesures probatoires effectuées dans le cadre d'une procédure contentieuse font l'objet de procès-verbaux signés par la personne chargée d'instruire, le cas échéant par le greffier et, après lecture de leurs dires, par toutes les personnes dont les déclarations ont

été recueillies. Les dispositions spéciales de la présente loi relatives aux témoignages sont réservées (al. 3).

Selon l'art. 22 LPA, qui figure dans les règles générales de procédure et vaut donc également en procédure non contentieuse, les parties sont tenues de collaborer à la constatation des faits dans les procédures qu'elles introduisent elles-mêmes, dans celles où elles prennent des conclusions indépendantes ainsi que dans les autres cas prévus par la loi. Le principe de l'instruction d'office est contrebalancé par le devoir de collaboration des parties qui sont tenues de collaborer à la constatation des faits dans les procédures qu'elles introduisent elles-mêmes (Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2e éd. 2018, n. 1560).

3.5 En l'occurrence, le 19 mars 2020, le service médico militaire a retenu que le recourant souffrait d'une affection préexistante, soit antérieure au service, et que celle-ci avait été aggravée par le service militaire. Cette aggravation sensible avait pris fin le 31 décembre 2019. Il s'est fondé en cela sur le dossier médical du recourant, soit en particulier l'annonce à la SUVA remplie par le Dr B_____, les rapports médicaux du docteur C_____des 21 février 2018 et 13 mars 2018, ainsi que l'IRM de l'épaule gauche du 15 mars 2018. Interpellé à nouveau par le STEO, le service médico militaire a, le 17 juin 2021, confirmé son diagnostic précédent. Le 15 juillet 2022, le service médico militaire a retenu qu'un examen de la situation actuelle n'était possible qu'en présence de documents médicaux actualisés.

Devant la chambre de céans, le recourant se contente d'alléguer qu'aucun élément probant de son dossier ne vient corroborer l'affirmation selon laquelle son inaptitude aurait été préexistante ou aggravée par le service militaire. Il perd toutefois de vue que l'appréciation selon laquelle il avait une affection préexistante, aggravée par le service militaire, a été rendue par un médecin sur la base des pièces médicales au dossier. On relèvera en particulier que, dans le formulaire d'annonce à la SUVA, le Dr B_____ avait fixé la durée probable de son incapacité de travail à un ou deux mois. Ainsi, en sollicitant le service médico militaire à trois reprises afin qu'il se détermine sur la situation médicale du recourant, l'autorité intimée s'est dûment conformée à son obligation d'instruire d'office tous les faits pertinents. Si le recourant entendait contester les conclusions médicales prises par le service médico militaire, il lui appartenait de produire des pièces médicales établissant que son affection aurait persisté au-delà du 31 décembre 2019. Or, dûment interpelé sur ce point par l'autorité intimée, le recourant n'a pas donné suite à ses demandes de pièces et de renseignements complémentaires. Ainsi, faute de pièces médicales permettant de remettre en cause l'appréciation du service médico militaire, c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé d'exempter le recourant de la taxe du service militaire pour l'année 2020.

Enfin, sans invoquer le grief de protection de la bonne foi, le recourant affirme qu'il aurait été informé qu'il était exempté de contribuer à la taxe militaire. Il ne donne toutefois aucune indication sur l'autorité qui lui aurait donné cette assurance, ni ne prétend qu'il aurait pris des dispositions sur lesquelles il lui serait difficile de revenir. Ainsi, même à supposer qu'il invoque le grief tiré de la violation de la bonne foi, celui-ci serait en tout état rejeté.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'irrecevabilité du recours en tant qu'il est dirigé contre la décision de taxation du 22 décembre 2022 et à son rejet en tant qu'il est dirigé contre la décision sur réclamation du 22 décembre 2022.

4. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA et 31 al. 2 et 2bis LTEO) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare irrecevable le recours interjeté le 23 janvier 2023 par A_____ contre la décision de taxation du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 22 décembre 2022 ;

le déclare recevable en tant qu'il est dirigé contre la décision sur réclamation du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 22 décembre 2022 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de A_____ un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

transmet le recours au service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir en tant qu'il est dirigé contre la décision de taxation du 22 décembre 2022 ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens

de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé, s'il est formé avant le 1er janvier 2023 au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, s'il est formé après le 1er janvier 2023 au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Pascal RYTZ, avocat du recourant ainsi qu'au service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Valérie LAUBER, présidente, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
M. RODRIGUEZ ELLWANGER	V. LAUBER

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :