

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2522/2024-TAXE

ATA/1033/2025

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 23 septembre 2025**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

A \_\_\_\_\_

**recourant**

contre

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

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**intimés**

---

## EN FAIT

A. a. A\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1987, a été naturalisé suisse le 25 septembre 2017.

b. Il a quitté la Suisse pour la Belgique le 31 août 2020.

c. Par décision de taxation de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : STEO) du 27 novembre 2020, il a été assujéti à la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) pour l'année 2019. Le montant dû a été fixé à CHF 2'130.-.

Le 4 décembre 2020, il a formé une réclamation contre cette décision, laquelle a été confirmée par décision du 9 octobre 2023.

Le recours qu'il a formé auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre cette décision sur réclamation a été rejeté par arrêt du 30 avril 2024 (ATA/539/2024).

Contre cet arrêt, A\_\_\_\_\_ a formé un recours auprès du Tribunal fédéral, déclaré irrecevable par arrêt 9C\_337/2024 du 28 novembre 2024.

d. Par trois décisions séparées datées du 29 mars 2024, le STEO a assujéti A\_\_\_\_\_ à la TEO pour les années 2020, 2021 et 2022 et arrêté les montants dus à ce titre à, respectivement, CHF 1'890.- pour l'année d'assujéttissement 2020, CHF 1'170.- pour l'année d'assujéttissement 2021 et CHF 954.- pour l'année d'assujéttissement 2022.

e. Par lettre du 7 avril 2024, A\_\_\_\_\_ a contesté ces décisions au motif, notamment, qu'il n'était pas assujéti à la TEO. Il s'est également prévalu de la Convention de double-imposition conclue le 28 août 1978 entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après : la Convention de double-imposition avec la Belgique - RS 0.672.917.21), laquelle faisait selon lui obstacle à tout prélèvement sur ses revenus générés hors de Suisse.

f. Traitant cette contestation comme une demande d'exonération, le STEO l'a rejetée par décision du 15 mai 2024.

Selon l'art. 4a let. a de la loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 (LTEO - RS 661), les citoyens suisses séjournant à l'étranger n'étaient exonérés du paiement de la TEO que si, au début de l'année d'assujéttissement, ils étaient domiciliés à l'étranger depuis plus de trois ans. Ayant quitté la Suisse dans le courant de l'année 2020, l'intéressé ne pourrait le cas échéant prétendre à une exonération qu'à compter de l'année d'assujéttissement 2024.

g. Par lettre du 21 mai 2024, A\_\_\_\_\_ a derechef contesté cette décision. Il n'avait pas sollicité son exonération de la TEO mais avait contesté son assujéttissement en tant que tel, ainsi qu'invoqué l'impossibilité en vertu de la Convention de double-

imposition avec la Belgique d'effectuer un prélèvement sur ses revenus de source étrangère.

**h.** Par décision sur réclamation du 2 juillet 2024, le STEO a rejeté cette nouvelle contestation.

Le principe de l'obligation de servir dans l'armée ou dans un service de remplacement (service civil) reposait sur une disposition constitutionnelle, tout comme le paiement d'une taxe pour celui qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement. Tout citoyen suisse naturalisé était soumis au droit militaire ainsi qu'à la LTEO dès l'année qui suivait sa naturalisation. Étaient en particulier astreints au paiement de la TEO les citoyens qui, au cours d'une année civile (année d'assujettissement), n'étaient pas, pendant plus de six mois, incorporés dans une formation de l'armée ou n'étaient pas astreints au service civil. En l'espèce, l'intéressé avait été naturalisé en 2017, l'année de ses 30 ans, et n'avait pas effectué de service militaire ou de service de remplacement durant les années 2020, 2021 et 2022. Il était donc assujetti à la TEO et, n'ayant quitté la Suisse qu'en 2020, ne remplissait pas les conditions d'une exonération.

**B. a.** Par acte adressé le 31 juillet 2024 à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), A\_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision, qui présentait selon lui deux irrégularités. D'une part, il n'était pas astreint à l'obligation de servir et n'entraînait donc pas dans le champ d'application personnel de la TEO. D'autre part, tout prélèvement sur ses revenus de source étrangère violait le droit international, en l'occurrence la Convention de double-imposition avec la Belgique.

**b.** Dans ses observations du 27 août 2024, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu au rejet du recours. Quand bien même le recourant avait atteint l'âge de 30 ans avant l'entrée en vigueur, au 1<sup>er</sup> janvier 2019, de la nouvelle teneur de la LTEO, il était, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1005/2021 du 27 avril 2022 consid. 4.3), assujetti en principe au paiement de la taxe jusqu'à la fin de l'année au cours de laquelle il atteindrait ses 37 ans, conformément à l'art. 3 al. 1 LTEO. Le fait qu'il ait été recruté ou non n'était déterminant que pour la forme sous laquelle l'obligation de servir prévue par l'art. 59 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) serait accomplie. À cet égard, et selon la jurisprudence, une éventuelle discrimination au sens des art. 8 et 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) ne pouvait être invoquée, en relation avec l'absence d'alternative au paiement de la TEO, que si la personne concernée avait effectué toutes les démarches visant à profiter de la possibilité d'un recrutement ultérieur au sens de l'art. 12 al. 2 de l'ordonnance sur les obligations militaires du 22 novembre 2017 (OMi – RS 512.21). Enfin, la TEO ne constituant ni un impôt sur le revenu ni un impôt sur la fortune, la Convention de double-imposition avec la Belgique ne lui était pas applicable.

c. Le 4 septembre 2024, l'AFC-GE a sollicité la suspension de la cause jusqu'à droit jugé sur le recours interjeté auprès du Tribunal fédéral par le recourant contre l'arrêt ATA/539/2024 (cf. let. A.c ci-dessus).

d. Par lettre du 16 septembre 2024, le recourant a persisté dans son argumentation.

e. L'AFC-CH s'en est rapportée à justice sur le principe d'une suspension de la cause par courrier du 1<sup>er</sup> octobre 2024.

f. Par décision du 7 octobre 2024, la chambre administrative a prononcé la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé dans la cause 9C\_337/2024, alors pendante devant le Tribunal fédéral.

g. Sur demande de l'administration cantonale, la reprise de la procédure a été prononcée par décision du 8 août 2025, après que le recourant a indiqué vouloir maintenir son recours.

h. Dans ses observations du 15 août 2025, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Âgé respectivement de 33, 34 et 35 ans en 2020, 2021 et 2022, et n'ayant au cours de ces années ni été incorporé dans l'armée ni astreint au service civil, il était en principe assujéti à la LTEO et ne remplissait pas les conditions d'une exonération.

i. Par lettre du 1<sup>er</sup> septembre 2025, le recourant a persisté dans son argumentation.

j. Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

1. Le recours a été interjeté en temps utile devant la juridiction compétente (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).
2. Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (al. 2).
  - 2.1 Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, la jurisprudence fait preuve d'une certaine souplesse s'agissant de la manière par laquelle sont formulées les conclusions du recourant. Le fait qu'elles ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est, en soi, pas un motif d'irrecevabilité, pour autant que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/634/2025 du 5 juin 2025 consid. 2.1).
  - 2.2 En l'espèce, le recourant n'a pas pris de conclusions formelles. L'on comprend toutefois de ses écritures qu'il demande l'annulation de la décision attaquée, portant sur son assujettissement à la LTEO pour les années 2020, 2021 et 2022. Le recours est donc recevable.
3. Le litige porte sur la conformité au droit de la décision prononçant l'assujettissement du recourant à la TEO pour les années d'assujettissement 2020, 2021 et 2022.

4. Dans un premier argument, le recourant conteste être astreint à une obligation de servir faute de base légale. L'absence de cette obligation aurait pour conséquence que la LTEO ne lui serait pas applicable.

**4.1** Selon l'art. 59 al. 1 Cst., tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire ou au service civil de remplacement ; l'art. 2 al. 1 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire du 3 février 1995 répète ce principe (LAAM - RS 510.10). Celui qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement s'acquitte d'une taxe (art. 59 al. 3 Cst.), laquelle est régie par le droit fédéral, en particulier par la loi fédérale du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (LTEO - RS 661) et par l'ordonnance du 30 août 1995 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (OTEO - RS 661.1). 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 (ATF 150 I 144 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 3.1 et les références).

Selon l'art. 1 LTEO, les citoyens suisses qui n'accomplissent pas ou n'accomplissent qu'en partie leur obligation de servir sous forme de service personnel (service militaire ou service civil) doivent fournir une compensation pécuniaire. Cette taxe est fixée chaque année (art. 25 al. 1 LTEO).

Aux termes de l'art. 2 al. 1 let. a LTEO, sont notamment 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.

Selon la jurisprudence (ATF 150 I 144 précité consid. 7.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1005/2021 du 26 avril 2022), la LTEO règle de manière autonome la durée de l'obligation de remplacement par la TEO. L'art. 3 LTEO dans sa teneur entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019 – dont l'application aux années d'assujettissement 2020 à 2022 résulte de la jurisprudence (ATF 150 I 144 précité consid. 7.2 et références citées) et n'est au demeurant pas contestée par le recourant – prévoit à cet égard que l'assujettissement à la taxe commence au plus tôt au début de l'année au cours de laquelle l'homme astreint atteint l'âge de 19 ans et se termine au plus tard à la fin de l'année au cours de laquelle il atteint l'âge de 37 ans (al.1). Pour les assujettis visés par l'art. 2 al. 1 let. a LTEO, soit ceux n'ayant été, pendant l'année d'assujettissement, ni incorporés dans une formation de l'armée ni astreints au service civil, et qui n'effectuent pas de service de protection civile, l'assujettissement à la taxe commence l'année qui suit le recrutement et dure onze ans (al. 2).

**4.2** Il résulte en l'espèce du dossier que le recourant est de sexe masculin et de nationalité suisse. Il est donc astreint au service militaire (ou au service civil de remplacement) en vertu des art. 59 al. 1 Cst. et 2 al. 1 LAAM, qui constituent les

bases constitutionnelle et légale de l'obligation de servir incombant à tous les hommes de nationalité suisse.

Contrairement à ce que paraît soutenir le recourant, cette obligation de servir – ou alternativement de payer une taxe en cas de non accomplissement personnel de service militaire (art. 59 al. 3 Cst.) – ne dépend pas de l'exécution préalable des obligations militaires prévues par les art. 7 ss. LAAM, telles la conscription (art. 7 al. 1 LAAM), l'obligation de s'annoncer (art. 7 al. 2 LAAM), la participation à une séance d'information (art. 8 LAAM) et le recrutement (art. 9 et 10 LAAM). Quand bien même il n'est pas litigieux que le recourant, qui a acquis la nationalité suisse alors qu'il était âgé de 30 ans, ne pouvait plus être soumis à ces obligations en raison de son âge, et n'était par voie de conséquence pas tenu à l'accomplissement personnel d'un service militaire au sens des art. 12 ss. et 49 al. 2 LAAM, cela demeure sans influence sur le fait qu'à compter de sa naturalisation il était astreint à une obligation de servir. Faute d'accomplissement personnel d'un service militaire ou de remplacement, cette astreinte se traduit, conformément aux art. 59 al. 3 Cst. et 1 LTEO, par le paiement d'une compensation pécuniaire sous forme d'une taxe de remplacement.

L'argument tiré d'un non assujettissement à la TEO en raison d'une absence d'astreinte à l'obligation de servir doit donc être rejeté.

Le recourant ne conteste pour le surplus pas ne pas avoir été incorporé dans une formation de l'armée au cours des années d'assujettissement 2020, 2021 et 2022 (art. 2 al. 1 let. a LTEO), ne pas avoir atteint l'âge limite de 37 ans (art. 3 al. 1 LTEO) et ne pas encore avoir été soumis à la taxe pendant onze ans (art. 3 al. 2 LTEO). Il n'invoque aucun motif d'exonération de la taxe au sens des art. 4 et 4a LTEO. Le principe de l'assujettissement à la TEO pour les années 2020, 2021 et 2022 doit donc être confirmé. Le montant même de la taxe ne fait pour sa part l'objet d'aucune contestation.

5. Dans un second moyen, le recourant invoque une violation de la Convention de double-imposition avec la Belgique, dont les art. 14 et 15 prohiberaient selon lui tout prélèvement sur les revenus d'un résident belge réalisés en Belgique.

5.1 Selon son art. 2, la Convention de double-imposition avec la Belgique s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un État contractant ou des deux États contractants (§ 1). Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts ordinaires et extraordinaires perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts payés sur les plus-values (§ 2). Les impôts auxquels s'applique la Convention sont notamment, pour la Suisse (« impôts suisses »), les impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur le revenu (revenu total, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital et autres revenus) et sur la fortune (fortune totale, fortune mobilière et immobilière,

fortune industrielle et commerciale, capital et réserves et autres éléments de la fortune) (§ 3 ch. 2).

Bien que la Convention de double-imposition avec la Belgique, établie selon le modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE), ne définisse pas spécifiquement le terme « impôt », il est admis que cette notion vise une contribution publique obligatoire et sans contrepartie, ce qui exclut les taxes causales ou d'autres redevances perçues en échange d'une contre-prestation personnelle ou d'un avantage étatique particulier (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 5<sup>e</sup> éd., 2022, n. 432).

**5.2** Selon la jurisprudence (ATF 143 I 220 consid. 4.2 et références citées), les contributions causales se distinguent des impôts, qui sont dus inconditionnellement en tant que participation des citoyens aux charges de la collectivité, en ce qu'elles représentent la contrepartie d'une prestation spéciale ou d'un avantage particulier appréciable économiquement accordé par l'État. Elles reposent ainsi sur une contreprestation étatique qui en constitue la cause.

Les taxes causales se subdivisent généralement en trois sous-catégories, soit les émoluments, les charges de préférence et les taxes de remplacement (ATF 143 I 220 consid. 4.2 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>e</sup> éd., 2021, §1 n. 6 à 10).

Les taxes de remplacement sont dues par une personne dispensée d'un devoir public. La TEO en est l'exemple typique (ATF 150 I 144 précité consid. 3.1 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, §1 n. 9).

**5.3** Il résulte des considérants qui précèdent que la Convention de double-imposition avec la Belgique, en tant qu'elle vise les impôts sur le revenu et la fortune, ne s'applique pas à la TEO, qui est une taxe de remplacement. Le fait que cette taxe soit perçue, selon la législation de l'impôt fédéral direct, sur le revenu net total réalisé en Suisse et à l'étranger par l'assujetti (art. 11 LTEO), ne modifie en rien sa nature.

Le second argument soulevé par le recourant doit ainsi lui aussi être écarté, ce qui conduit au rejet du recours.

6. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 200.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe, et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA et 31 al. 2 et 2<sup>bis</sup> LTEO).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS  
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 31 juillet 2024 par A\_\_\_\_\_ contre la décision du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 2 juillet 2024 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de A\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 200.- ;

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

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 au 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 A\_\_\_\_\_, au service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Patrick CHENAUX, président, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

le président siégeant :

M. RODRIGUEZ ELLWANGER

P. CHENAUX

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :