

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3516/2024-TAXE

ATA/361/2025

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 1<sup>er</sup> avril 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 17 mai 2015.
- b.** En 2020, A\_\_\_\_\_ a déposé une demande de recrutement ultérieur. Il a été convoqué, conformément à un ordre de marche du 31 juillet 2020, à se présenter à Payerne les 2 et 3 septembre 2020.
- Le 3 septembre 2020, il s'est engagé à accomplir l'intégralité de son service militaire sans interruption, en qualité de militaire en service long. Il a été affecté aux troupes sanitaires, avec une entrée en service fixée le 18 janvier 2021 et une date de licenciement le 10 novembre 2021.
- c.** Par courrier reçu par le commandement du recrutement le 7 septembre 2020, A\_\_\_\_\_ a sollicité le report et la réaffectation de son école de recrues. Étudiant, il ne serait pas disponible avant l'été 2021, en raison de ses examens. Il souhaitait être incorporé à l'école de recrues de soldat d'hôpital aspirant médecin.
- d.** La demande de report et de réaffectation a été refusée le 9 septembre 2020 au motif que la fonction sollicitée n'existait pas en service long.
- e.** Le 29 septembre 2020, A\_\_\_\_\_ a été déclaré inapte au service militaire ainsi qu'à la protection civile.
- f.** 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 30 avril 2021, A\_\_\_\_\_ a été assujetti à la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) pour l'année 2019. Le montant dû, calculé sur un revenu soumis à la taxe de CHF 33'000.- a été fixé à CHF 590.-.
- g.** Par décision de taxation du STEO du 25 juin 2021, il a été assujetti à la TEO pour l'année 2020 d'un montant de CHF 2'157.85 calculé sur un revenu soumis à la taxe de CHF 71'900.-.
- h.** Le 9 juillet 2021, il a formé réclamation contre la décision de la TEO 2020.
- Il avait dépassé l'âge de 30 ans en 2019 et n'était plus assujetti à la taxe. Le principe de la non-rétroactivité de la loi avait été violé. Il avait participé au recrutement en 2020, au terme duquel il avait été déclaré inapte.
- Il contestait aussi la TEO 2019.
- i.** Par décision de taxation du STEO du 28 juin 2024, il a été assujetti à la TEO pour l'année 2023 d'un montant de CHF 1'065.90 calculé sur un revenu soumis à la taxe de CHF 35'400.-.
- j.** Il a formé réclamation contre la décision de taxation 2023 le 1<sup>er</sup> juillet 2024.
- Le principe de non-rétroactivité de la loi avait été violé.

**k.** Par décisions sur réclamations du 2 octobre 2024, le STEO a confirmé l'assujettissement de A\_\_\_\_\_ à la TEO pour les années 2019 et 2020 d'une part, et 2023 d'autre part. Il avait été naturalisé en 2015, soit dans sa 28<sup>e</sup> année et n'avait pas effectué de service militaire ou de service de remplacement (service civil) durant les années 2019, 2020 et 2023. Il était assujetti aux TEO des années concernées, étant rappelé qu'il devait s'acquitter de onze TEO jusqu'à l'année de ses 37 ans.

**B. a.** Par acte du 24 octobre 2024, A\_\_\_\_\_ a recouru devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ces décisions, concluant à leur annulation.

À la suite de l'acquisition de sa nationalité, il avait été considéré comme trop âgé pour intégrer l'armée, ayant plus de 25 ans. Il avait été exempté de recrutement en 2015 en application de l'art. 9 al. 3 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire du 3 février 1995 (LAAM - RS 510.10). Il avait par la suite été assujetti à une TEO dès 2016. Sa réclamation contre la décision de taxation pour ladite année avait été rejetée le 18 janvier 2018. Il avait spontanément pris contact avec les autorités militaires en 2020 afin de leur offrir ses services et avait été déclaré inapte le 2 octobre 2020, à teneur du tampon humide dans son livret de service.

Les décisions sur réclamation n'étaient pas suffisamment motivées, ne répondant pas à ses arguments.

Il a repris son argumentation relative à la violation du principe de la non-rétroactivité de la loi.

Des garanties lui avaient été fournies lors de sa naturalisation. Les lois en vigueur fixaient alors l'âge maximal d'assujettissement à 30 ans. Il pouvait ainsi, de bonne foi, considérer que ses obligations fiscales en matière de loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 (LTEO - RS 661) prendraient fin en 2018.

Il avait reçu, le même jour que les décisions sur réclamation, des décisions de taxation pour les années 2021 et 2022 qu'il contesterait. Les taxations pour des années postérieures à 2019 et 2020 ne pouvaient pas être traitées tant que celles-là n'étaient pas définitives, sauf à violer le principe de la bonne foi.

L'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) avait été violé dès lors qu'il n'avait pas eu la possibilité de faire l'armée tant qu'il n'était pas encore suisse. La décision créait une inégalité fondée sur la nationalité.

À l'instar d'une affaire traitée par la chambre administrative, il n'avait pas pu « exercer son droit d'objecteur de conscience » entre 2015 et 2019 et n'avait plus pu effectuer de recrutement étant considéré comme trop âgé. Après 2020, il avait été déclaré inapte. Les jurisprudences de la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après : Cour EDH) dans les affaires GLOR (arrêt rendu le 30 avril 2009 par la Cour EDH concernant l'affaire GLOR c. Suisse, req. n° 13444/04 –

ci-après : ACEDH GLOR) et RYSER (ACEDH RYSER c. Suisse du 12 janvier 2021, req. n° 23040/13) lui étaient aussi applicables. Il avait activement cherché à accomplir son service militaire ou de la protection civile.

Dans l'affaire GLOR, il avait été jugé que « les autorités internes n'avaient pas ménagé un juste équilibre entre la sauvegarde des intérêts de la communauté et le respect des droits et libertés garanties au requérant ». Se posait la question de la proportionnalité entre l'impact que l'exigibilité du paiement de la TEO sur sept années supplémentaires aurait sur sa situation économique, lequel était loin d'être négligeable, et son impact réel sur le financement de la défense nationale. « Le besoin de garantir la défense et la sécurité nationale, par l'intermédiaire de la taxe, n'était donc pas véritablement avéré » à teneur de l'arrêt GLOR. Ceci était d'autant plus vrai au vu de la décision du conseil national du 19 septembre 2024 d'accorder une hausse de 4 milliards de francs supplémentaires au budget de l'armée suisse.

Enfin, une taxation, cinq ans après les faits, était non seulement légalement mais aussi moralement contestable. L'impact sur sa situation financière pourrait compromettre ses efforts d'insertion socioprofessionnelle.

**b.** Les administrations fiscales cantonale et fédérale ont conclu au rejet du recours.

**c.** Dans sa réplique, le recourant a détaillé sa situation au moment de son recrutement, en septembre 2020. Il était médecin, inséré professionnellement et avait un parcours académique défini, que ledit processus de recrutement avait contribué à perturber. N'ayant pas été convoqué préalablement aux journées d'information comme il était d'usage pour les jeunes de 17-18 ans, il avait effectué son recrutement sans avoir tous les éléments en mains pour apprécier de manière complète son engagement. Aucune alternative à cette affectation ne lui avait été présentée, qu'il s'agisse d'un service court avec cours de répétition ultérieurs ou de la protection civile. Il n'avait pas été affecté à une fonction correspondant à ses qualifications.

Si les autorités militaires suisses n'avaient pas évalué aussi rapidement son aptitude à la suite de son recrutement du 3 septembre 2020 ou maintenu son affectation, il aurait vraisemblablement souhaité exercer son droit d'objecteur de conscience « à un moment donné », celle-ci devant intervenir avant la fin de l'école de recrues. Elle pouvait se développer progressivement chez une personne qui n'y avait pas été confrontée par le passé et se retrouvait soudainement dans une situation d'obligation de servir. Il était dès lors vraisemblable qu'il aurait développé et formulé une objection de conscience avant la fin de son école de recrues.

**d.** Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

- 1.** Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (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.** Dans un grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner en premier lieu, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu pour défaut de motivation de la décision querellée, le STEO n'ayant pas répondu à son argumentation.

**2.1** La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de droits constitutionnels a déduit du droit d'être entendu le droit d'obtenir une décision motivée (ATF 148 III 30 consid. 3.1 ; 142 II 154 consid. 4.2). L'autorité n'est toutefois pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives, mais doit se prononcer sur celles-ci (ATF 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2). Il suffit, du point de vue de la motivation de la décision, que les parties puissent se rendre compte de sa portée à leur égard et, le cas échéant, recourir contre elle en connaissance de cause (ATF 148 III 30 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_548/2021 du 24 février 2023 consid. 5.2).

**2.2** En l'espèce, la décision entreprise détaille les dispositions légales applicables avant de motiver, de façon certes brève, la situation de l'intéressé. Elle précise toutefois les motifs sur lesquels le STEO s'est fondé et a permis au recourant de développer son argumentation pour s'y opposer.

Le grief sera écarté.

- 3.** Le litige porte sur la conformité au droit des décisions prononçant l'assujettissement du recourant à la TEO pour les années 2019, 2020 et 2023. Le montant de la TEO n'est pas contesté.

**3.1** L'art. 59 Cst. prévoit que tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire. La loi prévoit un service civil de remplacement (al. 1). 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 (al. 2). Cette taxe est régie par le droit fédéral, en particulier par la LTEO et l'ordonnance sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 30 août 1995 (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 (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_94/2013 du 29 janvier 2024 consid. 5.1 ; 9C\_648/2022 du 9 janvier 2024, publié aux ATF 150 I 144, consid. 3.1 non publié).

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

Aux termes de l'art. 2 al. 1 let. a LTEO, sont assujettis à la taxe les hommes astreints au service qui sont domiciliés en Suisse ou à l'étranger et qui, au cours d'une année

civile (année d'assujettissement), ne sont, pendant plus de six mois, ni incorporés dans une formation de l'armée ni astreints au service civil.

L'art. 3 aLTEO, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018 (RO 2010 6032), prévoyait que l'assujettissement à la taxe commence au début de l'année en cours de laquelle la personne astreinte atteint l'âge de 20 ans (al. 1). Il se termine : pour les personnes qui ne sont pas incorporées dans une formation de l'armée et qui ne sont pas astreintes au service civil, à la fin de l'année au cours de laquelle elles atteignent l'âge de 30 ans (al. 2 let. a).

L'art. 3 LTEO, dans sa version entrée en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, prévoit 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. Il 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 à l'art. 2 al. 1 let. a qui n'effectuent pas de service de protection civile, l'assujettissement à la taxe commence l'année qui suit le recrutement. Il dure onze ans (al. 2).

**3.3** Selon l'art. 9 LAAM, les conscrits participent au recrutement. Le Conseil fédéral peut prévoir des exceptions pour les cas manifestes d'inaptitude au service (al. 1). Les conscrits passent le recrutement au plus tôt au début de leur 19<sup>ème</sup> année et au plus tard à la fin de l'année au cours de laquelle ils atteignent l'âge de 24 ans (al. 2). Le Conseil fédéral peut prévoir un recrutement ultérieur si les services d'instruction obligatoires (art. 42) peuvent encore être accomplis dans les limites d'âge visées à l'art 13. Le recrutement ultérieur est soumis au consentement des personnes concernées (al. 3 ; art. 49 al. 3 LAAM).

L'art. 9 al. 3 LAAM est concrétisé par l'art. 12 OMi, selon lequel les conscrits sont convoqués au recrutement au plus tard dans l'année où ils atteignent l'âge de 24 ans (al. 1). À leur demande, le commandement de l'Instruction peut prévoir un recrutement ultérieur pour les Suisses qui n'ont pas été convoqués au recrutement jusqu'à la fin de l'année au cours de laquelle ils ont atteint l'âge de 24 ans ou qui n'ont pas fait l'objet d'une décision définitive quant à leur aptitude dans ce délai, pour autant que les conditions de l'art. 9 al. 3 LAAM soient remplies et que le besoin de l'armée soit avéré. La demande ne peut être déposée qu'une seule fois (al. 2).

Selon l'art. 13 al. 1 let. a LAAM, l'obligation de servir dans l'armée s'éteint pour les militaires de la troupe et les sous-officiers à la fin de la douzième année après l'achèvement de l'école de recrues. L'école de recrues commence au plus tôt trois mois et au plus tard douze mois après le recrutement. Le commandement de l'Instruction peut exceptionnellement prolonger ce délai si les besoins de l'armée l'exigent (art. 56 al. 1 de l'ordonnance sur les obligations militaires du 22 novembre 2017 - OMi - RS 512.21).

4. Dans un premier grief, le recourant invoque une violation du principe de non-rétroactivité des lois, faisant valoir que son assujettissement à la TEO de 2019,

2020 et 2023 fait renaître une obligation qui s'était éteinte lors de l'année de ses 30 ans, en 2017.

**4.1** Selon un principe général de droit intertemporel, les dispositions légales applicables à une contestation sont celles en vigueur au moment où se sont produits les faits juridiquement déterminants pour trancher celle-ci. Liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, l'interdiction de la rétroactivité des lois résulte du droit à l'égalité de traitement (art. 8 Cst.), de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi (art. 5 et 9 Cst.). L'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur, car les personnes concernées ne pouvaient, au moment où ces faits se sont déroulés, connaître les conséquences juridiques découlant de ces faits et se déterminer en connaissance de cause. Une exception à cette règle n'est possible qu'à des conditions strictes, soit en présence d'une base légale suffisamment claire, d'un intérêt public prépondérant, et moyennant le respect de l'égalité de traitement et des droits acquis. La rétroactivité doit en outre être raisonnablement limitée dans le temps (ATF 150 I 144 consid. 6.1 et les références citées).

Il n'y a toutefois pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend réglementer un état de chose qui, bien qu'ayant pris naissance dans le passé, se prolonge au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit. Cette rétroactivité improprement dite est en principe admise, sous réserve du respect des droits acquis (ATF 150 I 144 consid. 6.1 et les arrêts cités).

En ce qui concerne les normes juridiques qui font dépendre la survenance de la conséquence juridique de plusieurs éléments de fait (état de fait dit composite), le Tribunal fédéral a jugé qu'il est déterminant de savoir sous l'empire de quelle norme l'ensemble des faits s'est produit de manière prépondérante (ATF 150 I 144 consid. 6.2 et les arrêts cités).

À l'occasion de la modification de la LTEO du 16 mars 2018, le Parlement n'a adopté aucune disposition transitoire spécifique relative à l'art. 3 LTEO (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 4.2). Partant, en l'absence d'une disposition transitoire explicite ou qui pourrait se déduire d'une interprétation du texte légal, il convient de se référer aux principes généraux relatifs du droit intertemporel qui viennent d'être rappelés (ATF 148 V 70 consid. 5.3).

**4.2** Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de traiter d'une argumentation similaire à celle présentée par le recourant. Il a d'abord retenu qu'en matière de prélèvement de la LTEO, la taxe d'exemption de servir ne présentait pas les caractéristiques d'un état de fait durable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1005/2021 du 26 avril 2022 consid. 5.2). En effet, les éléments de base déterminants servant de fondement à la taxe d'exemption de servir étaient : l'incorporation (ou non) dans une formation de l'armée, la soumission (ou non) à l'obligation de servir dans le civil et l'accomplissement (ou non) du service militaire ou civil pendant l'année d'exemption (art. 2 al. 1 LTEO), puis, selon l'art. 3 al. 1 LTEO, l'âge de la personne

astreinte à la taxe pendant l'année d'assujettissement et enfin la date du début de l'assujettissement à la taxe selon les art. 3 al. 2, 3, 4 et 5 LTEO. À l'exception du début de l'obligation de remplacement consistant en le paiement d'une taxe, les autres éléments s'apparentaient à des faits et des situations qui se produisaient ou existaient durant l'année d'assujettissement et qui étaient limités dans le temps par celle-ci. La circonstance que les faits pertinents existaient encore à la fin de l'année d'assujettissement n'était pas déterminante, pas plus que les faits qui ne se produisaient qu'après la fin de celle-ci. Le Tribunal fédéral a ensuite considéré que le fait de soumettre un citoyen naturalisé suisse en 2017 à l'obligation de payer la TEO en 2019, en vertu de la nouvelle loi, ne constituait pas une application rétroactive de celle-ci. En effet, l'assujetti en question avait été soumis à la TEO pour l'année d'assujettissement 2019, sur la base des éléments de fait survenus cette année-là et en application de la législation entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2019 (ATF 150 I 144 consid. 7).

**4.3** En l'espèce, le recourant a été naturalisé en 2015, à l'âge de 27 ans. Avec l'introduction de la LAAM révisée, le 1<sup>er</sup> janvier 2018, bien que dans sa 30<sup>e</sup> année, étant né le \_\_\_\_\_ 1987, il demeurerait soumis à ses obligations militaires. En effet, celles-ci s'adressent à tout citoyen suisse astreint au service militaire. Avec la modification de la LAAM, la période durant laquelle ces obligations doivent être accomplies a été étendue jusqu'à l'âge de 37 ans. Selon le nouveau droit, l'âge pendant lequel les citoyens suisses sont astreints au service militaire s'étend de la 19<sup>e</sup> année à la 37<sup>e</sup> année incluse, le recrutement pouvant avoir lieu au plus tôt au début de leur 19<sup>e</sup> année et au plus tard à la fin de l'année au cours de laquelle ils atteignent l'âge de 24 ans et prenant fin, au plus tôt, la 12<sup>e</sup> année après l'achèvement de l'école de recrues (art. 13 al. 1 let. a LAAM). Tout comme la situation ayant donné lieu à l'ATA/1094/2022 du 1<sup>er</sup> novembre 2022, le fait d'avoir dépassé l'âge auquel un recrutement peut avoir lieu ne délie pas *ipso facto* les citoyens suisses, suisses de naissance ou naturalisés, de leurs obligations militaires.

Le recourant a participé à un recrutement ultérieur les 2 et 3 septembre 2020. Il a été déclaré apte au service militaire et a été recruté en tant que soldat sanitaire. Il s'était engagé par écrit à accomplir son service militaire sans interruption en qualité de militaire en service long. Sa demande de report et de réaffectation de son école de recrues, du 7 septembre 2020, a été refusée par le commandant du recrutement. Le recourant a, par la suite, été déclaré inapte pour des raisons médicales au service militaire, au service civil, ainsi qu'à la protection civile, le 29 septembre 2020.

Alors âgé respectivement de 32 ans en 2019, 33 en 2020 et 36 en 2023, il n'était ni incorporé dans une formation de l'armée, ni soumis à l'obligation de servir dans le service civil, ni n'accomplissait du service militaire ou civil (art. 2 al. 1 let. a et 3 LTEO). Le fait que, sous l'ancien droit, il s'était déjà acquitté de la TEO, et qu'il a été soumis à nouveau, en vertu du nouveau droit, à l'obligation de payer la taxe d'exemption de servir ne constitue pas une application rétroactive de la loi (Louise BONADIO, Taxe militaire: les effets et les doutes autour de la loi sur la taxe

d'exemption de l'obligation de servir, in *Novità fiscali* 7/2021 375, p. 377). L'élévation de la limite d'âge de 30 ans à l'âge de 37 ans se rapporte à l'âge actuel de la personne concernée dans l'année considérée, de sorte qu'il n'y a pas de rétroactivité à cet égard.

L'application de la nouvelle LTEO dès l'année 2019 et l'assujettissement du recourant à la TEO qui en découle pour les années 2019, 2020 et 2023 (art. 3 LTEO) ne constituent pas une application rétroactive de la loi. N'ayant pas accompli son obligation militaire sous forme de prestation personnelle ni en 2019, 2020 ni en 2023, le recourant reste ainsi tenu au paiement de la TEO pour ces années-là.

5. Le recourant soutient que des garanties lui avaient été fournies lors de sa naturalisation. Les lois en vigueur fixaient alors l'âge maximal d'assujettissement à 30 ans. Il pouvait ainsi, de bonne foi, considérer que ses obligations fiscales en matière LTEO prendraient fin en 2018.

Or, il ne découle pas des dispositions légales précitées que le législateur aurait conféré des droits acquis s'agissant de l'absence d'assujettissement à la TEO pour des situations telles que celle du recourant. Aucune assurance ne lui a été donnée sur le fait qu'il ne devrait plus s'acquitter de la TEO à partir de l'année 2018. Ainsi, en l'absence de comportement contradictoire de la part de l'autorité, un éventuel grief tiré de la violation du principe de la bonne foi serait, lui aussi, sans fondement.

6. Le recourant considère que les taxations pour des années postérieures à 2019 et 2020 ne peuvent pas être traitées tant que celles-là ne sont pas définitives, sauf à violer le principe de la bonne foi.

**6.1** Ancré à l'art. 9 Cst., et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_596/2022 du 8 novembre 2022 consid. 8.1 ; ATA/175/2023 du 28 février 2023 consid. 4b). En particulier, l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 138 I 49 consid. 8.3).

**6.2** En l'espèce, il ressort des considérants qui précèdent que c'est conformément au droit que les autorités intimées ont taxé les années 2019 et 2020. La taxation 2023 devant se fonder sur les faits de l'année concernée, il n'est pas nécessaire que les années antérieures aient fait l'objet de décisions définitives exécutoires. Les éléments fondant les décisions de taxation pour les années 2019, 2020 et 2023 sont remplis conformément aux considérants qui précèdent.

Le grief sera écarté.

7. Le recourant se plaint que l'art. 8 Cst. aurait été violé dès lors qu'il n'avait pas eu la possibilité de faire l'armée tant qu'il n'était pas encore suisse. La décision créerait une inégalité fondée sur la nationalité.

**7.1** Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment (ATF 146 II 56 consid. 9.1 ; 145 I 73 consid. 5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 8C\_449/2022 du 3 février 2023 consid. 2.2.1 ; 1C\_695/2021 du 4 novembre 2022 consid. 3.1.2).

**7.2** Comme relevé dans la jurisprudence constante de la chambre de céans, une autre solution introduirait une inégalité de traitement injustifiée entre les citoyens suisses naturalisés, âgés au moment de leur naturalisation entre 24 ans et 36 ans, et les citoyens suisses (ou devenus suisses avant leurs 24 ans) du même âge (ATA/1094/2022 du 1<sup>er</sup> novembre 2022 ; ATA/1056/2022 du 13 décembre 2022).

Le grief sera rejeté.

- 8.** Le requérant se prévaut d'une affaire traitée par la chambre administrative en matière d'objection de conscience ainsi que des jurisprudences GLOR et RYSER. Il avait activement cherché à accomplir son service militaire ou de protection civile.

**8.1** L'art. 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) dispose que la jouissance des droits et libertés reconnus dans la CEDH doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation.

Selon l'art. 8 § 1 CEDH, toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui (art. 8 § 2 CEDH).

**8.1.1** En relation avec les art. 8 et 14 CEDH, la CourEDH a, dans l'arrêt GLOR contre Suisse du 30 avril 2009, 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 avec l'art. 8 CEDH. 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. 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. À 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 ».

**8.1.2** Pour tenir compte de l'ACEDH GLOR, le droit suisse a été modifié, d'abord dès le 1<sup>er</sup> janvier 2013 au niveau de l'annexe 1 de l'ordonnance concernant l'appréciation médicale de l'aptitude au service militaire et de l'aptitude à faire du service militaire du 24 novembre 2004 (OAMAS - RS 511.12), puis dès le 1<sup>er</sup> janvier 2018 à l'art. 6 al. 1 LAAM.

L'annexe 1 de l'OAMAS concrétise l'art. 9 al. 1 OAMAS, selon lequel la commission de visite sanitaire (ci-après : CVS) prend une décision concernant l'aptitude au service militaire conformément aux prescriptions de l'annexe 1. Cette décision est sujette à un recours interne (art. 14 OAMAS). Ladite annexe contient une liste énumérant les décisions des CVS concernant l'aptitude au service militaire ; elle en précise la teneur et les effets.

**8.1.3** Un assujetti ne peut pas se prévaloir d'une discrimination fondée sur les art. 8 Cst., ainsi que sur les art. 8, 14 CEDH et la jurisprudence de la CourEDH Glor contre Suisse du 30 avril 2009, en l'absence de démarches concrètes visant à effectuer un « recrutement ultérieur » (ATF 150 I 144 consid. 8).

**8.2** L'ATA/502/2024 du 23 avril 2024 traitait de la situation d'une personne astreinte au service militaire mais déclarée inapte à celui-ci, au service de protection civile et au service civil pour des raisons médicales avec un taux d'invalidité inférieur à 40 %, qui alléguait de convictions personnelles pour se prévaloir du droit à l'objection de conscience au sens de l'art. 9 CEDH. Le requérant invoquait une discrimination à l'égard des objecteurs de conscience déclarés inaptés comme lui, la seule option étant la TEO alors qu'il était disposé à accomplir le service civil.

**8.2.1** Selon l'art. 9 CEDH, toute personne a droit à la liberté de pensée, de conscience et de religion ; ce droit implique la liberté de changer de religion ou de conviction, ainsi que la liberté de manifester sa religion ou sa conviction individuellement ou collectivement, en public ou en privé, par le culte, l'enseignement, les pratiques et l'accomplissement des rites (§ 1). La liberté de manifester sa religion ou ses convictions ne peut faire l'objet d'autres restrictions que celles qui, prévues par la loi, constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité publique, à la protection de l'ordre, de la santé ou de la morale publiques, ou à la protection des droits et libertés d'autrui (§ 2).

**8.2.2** Dans un arrêt récent (ACEDH KANATLI c. Turquie du 12 mars 2024, req. n° 18382/15), la CourEDH a constaté la violation de l'art. 9 CEDH concernant un requérant se plaignant d'avoir été condamné pénalement pour avoir refusé en 2009 d'accomplir le service de réserve d'une journée, refus motivé par des raisons de conscience, après avoir accompli le service militaire en 2005 et le service de réserve d'une journée de 2006 à 2008. La CourEDH a confirmé sa jurisprudence relative à l'art. 9 CEDH en rappelant qu'un système qui ne prévoit aucun service de remplacement et aucune procédure accessible et effective au travers de laquelle un individu aurait pu faire établir s'il pouvait ou non bénéficier du droit à l'objection de conscience, ne peut passer pour avoir ménagé un juste équilibre entre l'intérêt de la société dans son ensemble et celui des objecteurs de conscience (§ 67).

Ayant déjà jugé qu'en tant que philosophie, le pacifisme peut être considéré comme une conviction protégée par l'art. 9 CEDH (§ 45) et que la liberté de conscience est protégée sans réserve et fait partie du noyau dur de l'art. 9 CEDH (§ 60), la CourEDH rappelle que l'opposition au service militaire, 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, constitue une conviction atteignant un degré suffisant de force, de sérieux, de cohérence et d'importance pour entraîner l'application des garanties de l'art. 9 CEDH (§ 42). Dans le même temps, elle a estimé que lorsqu'un individu, invoquant l'art. 9 CEDH, demande à bénéficier d'un privilège ou du droit à l'objection de conscience, il n'est pas contraire à l'art. 9 CEDH d'exiger un certain niveau de preuve pour justifier cette demande et de ne pas accorder le bénéfice demandé si cette justification n'est pas fournie. La question de la portée et des limites de la liberté de religion et de conscience est alors en jeu (§ 43).

**8.3** En l'espèce, le recourant se prévaut d'un double motif lié à son inaptitude pour raisons de santé avec un taux d'invalidité inférieur à 40%, cumulée à l'exercice du droit à l'objection de conscience au sens de l'art. 9 CEDH qu'il revendique.

Dans le cas genevois précité, où le recourant se prévalait aussi de ce double motif, la demande à bénéficier du droit à l'objection de conscience avait été justifiée par l'intéressé, ce qui n'était pas contesté par les autorités intimées. *In casu*, le recourant n'a jamais évoqué, avant le recours devant la chambre de céans le 23 octobre 2024, la problématique de l'objection de conscience. À juste titre, les autorités intimées relèvent que le recourant aurait pu en faire état après avoir été déclaré apte au service militaire le 3 septembre 2020, notamment en sollicitant une incorporation au service civil. Il a toutefois requis, le 7 septembre 2020, un report et une réaffectation de son école de recrues, démontrant ainsi sa volonté d'accomplir son service militaire. Il n'a de même invoqué l'objection de conscience dans aucune de ses trois réclamations contre les décisions de taxation, les 9 juillet, 23 septembre 2021 et 1<sup>er</sup> juillet 2024. Il n'a jamais évoqué de convictions profondes et sincères à l'origine de son objection. Enfin, devant la chambre de céans, il se limite à indiquer

qu'il s'agit d'un processus évolutif et qu'il aurait « vraisemblablement souhaité exercer son droit d'objecteur de conscience à un moment donné ».

Uniquement hypothétique, l'argumentation du recourant ne peut être suivie. De même, il ne peut être suivi lorsqu'il impute aux autorités intimées un défaut d'information lors de son recrutement ultérieur. Il lui appartenait non seulement de se renseigner avant celui-ci, mais à tout le moins d'interpeller ses interlocuteurs lors de celui-ci sur cette problématique en cas de questions, ce qu'il n'a à l'évidence pas fait, sollicitant tout au contraire son incorporation dans l'armée tant le 3 que le 7 septembre 2020.

9. Le recourant allègue que dans l'affaire GLOR, il avait été jugé que « les autorités internes n'avaient pas ménagé un juste équilibre entre la sauvegarde des intérêts de la communauté et le respect des droits et libertés garanties au requérant ».

Or, comme précédemment mentionné, plusieurs dispositions ont été modifiées à la suite de l'ACEDH GLOR. Le recourant n'ayant pas tenu compte desdites modifications pour étayer son argumentation et en l'absence de précisions, le grief sera rejeté.

10. Enfin, le recourant se plaint qu'une taxation, cinq ans après les faits, était non seulement légalement mais aussi moralement contestable. L'impact sur sa situation financière pourrait compromettre ses efforts d'insertion socioprofessionnelle.

À teneur de l'art. 38 al. 1 LTEO, les taxes se prescrivent par cinq ans dès la fin de l'année de taxation. Les décisions querellées respectent en conséquence ce délai.

Le grief sera écarté.

Au vu de ce qui précède, les décisions de taxation 2019, 2020 et 2023 sont conformes au droit. Le recours est donc infondé.

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

\* \* \* \* \*

### **PAR CES MOTIFS**

### **LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

#### **à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 24 octobre 2024 par A\_\_\_\_\_ contre les décisions du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 2 octobre 2024 ;

#### **au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de A\_\_\_\_\_ ;

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 : Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. HÜSLER ENZ

la présidente siégeant :

F. PAYOT ZEN-RUFFINEN

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :