

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3702/2023-TAXE

ATA/539/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 avril 2024

1^{ère} 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, calculé sur un revenu de CHF 71'000.-, a été fixé à CHF 2'130.-.

d. Il a formé réclamation contre cette décision le 4 décembre 2020.

Son assujéttissement à la TEO 2019 entraînait une violation du principe de non-rétroactivité des lois, de droits acquis et de bonne foi. Il s'opposait à toutes décisions de TEO futures.

e. Par courrier du 6 janvier 2021, le STEO a accusé réception de sa réclamation et a expliqué que la procédure durerait plus longtemps qu'usuellement au vu du nombre important de cas à traiter.

f. Par courrier du 18 janvier 2021, envoyé depuis la Belgique, le contribuable a expliqué que le courrier du 6 janvier 2021 avait été envoyé à une mauvaise adresse.

g. Le 24 juin 2021, il a élu domicile auprès d'un mandataire en Suisse.

h. Par décision sur réclamation du 9 octobre 2023, envoyée par courriel, le STEO a confirmé l'assujéttissement du contribuable à la TEO 2019. L'intéressé avait été naturalisé en 2017, soit dans sa 30^{ème} année. Il n'avait pas effectué de service militaire ou de service de remplacement (service civil) durant l'année 2019, et ce jusqu'à l'année de ses 37 ans.

B. a. Par acte du 6 novembre 2023, le contribuable a recouru devant de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre cette décision, concluant implicitement à son annulation.

La décision était irrégulière quant à sa forme. Elle ne respectait ni les délais pour statuer prévus par la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA-GE - E 5 10), ni les exigences de notification, puisqu'elle lui avait été notifiée par courriel alors qu'il avait élu domicile auprès d'un avocat.

S'agissant du fond, il ne rentrait pas dans le champ d'application personnel de la loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 (LTEO - RS 661) puisqu'il n'avait jamais été soumis à l'obligation d'effectuer un service militaire ou de remplacement. Il n'avait ainsi jamais été « contacté » par les autorités militaires, ni conscrit, ni *a fortiori* recruté. Il n'avait pas non plus été recruté pour le service de protection civile. L'application de la LTEO constituait par ailleurs un cas de rétroactivité inadmissible dans la mesure où il avait été

« définitivement libéré de payer la taxe sous l'ancienne LTEO ». La décision était également discriminatoire quant à l'origine, l'âge et le sexe.

b. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu au rejet du recours le 5 décembre 2023.

c. Le 12 décembre 2023, le STEO a conclu au rejet du recours.

La notification par courriel de la décision sur réclamation le 9 octobre 2023 était irrégulière puisque le recourant avait élu domicile auprès d'un mandataire en Suisse. Il n'avait cependant subi aucun préjudice puisqu'il avait reçu la décision et avait pu recourir en temps utile. Ayant adopté un comportement passif jusqu'à la réception de la décision sur réclamation, il ne pouvait soulever le grief de violation du principe de célérité. Le fait d'avoir dépassé l'âge auquel un recrutement pouvait avoir lieu ne déliait pas *ipso facto* les citoyens suisses de naissance ou naturalisés de leurs obligations militaires. Il n'avait entrepris aucune démarche visant à avoir une alternative à la taxe d'exemption. La modification de la LTEO étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019, il n'y avait aucune rétroactivité proprement dite puisque la loi applicable était celle qui était en vigueur au moment où les faits pertinents devaient être régis.

d. Le 7 janvier 2024, le recourant a persisté dans ses conclusions. Contrairement au service militaire effectué par obligation, les art. 12 al. 2 de l'ordonnance sur les obligations militaires du 22 novembre 2017 (OMi - RS 512.21) et 9 al. 3 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire (LAAM - 510.10) ne prévoyaient que la possibilité d'effectuer un service militaire volontaire nécessitant une demande expresse de l'intéressé. Il ne s'agissait toutefois pas d'une obligation si bien qu'on ne pouvait rien en déduire.

Il a notamment produit un courriel du 27 septembre 2023 dans lequel il rappelle que ses courriers sont restés sans réponse.

e. Le 9 janvier 2024, l'AFC-GE a renoncé à formuler des observations complémentaires.

f. Le 24 janvier 2024, le recourant a persisté dans ses conclusions.

g. Le 9 février 2024, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions et produit les arrêts du Tribunal fédéral 9C_648/2022 et 9C_707/2022.

h. Par réplique du 19 février 2024, le recourant a relevé que les arrêts produits par l'intimée ne traitaient pas de son grief principal, à savoir l'absence d'astreinte au service, une des conditions d'application de la LTEO. L'assujettissement à une taxe découlant de l'obligation de servir, sans qu'il existe de base légale à cette obligation dans son cas, portait atteinte au principe de sécurité juridique. Les arrêts du Tribunal fédéral contrevenaient au droit supranational en retenant qu'il était nécessaire d'avoir cherché de manière expresse ou insistante à effectuer un service pour pouvoir se prévaloir d'une discrimination. À aucun moment, la Cour européenne

des droits de l'homme (ci-après : CourEDH) n'avait-elle qualifié cet élément d'essentiel.

i. L'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

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

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 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).

2. Le recourant se prévaut de l'irrégularité de la notification de la décision entreprise.

2.1 Selon l'art. 47 LPA, une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties.

La jurisprudence n'attache pas nécessairement la nullité à l'existence de vices dans la notification ; la protection des parties est suffisamment garantie lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme ; ainsi l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance, de quelque manière que ce soit, de la décision qu'il entend contester (ATF 122 I 97 consid. 3a/aa ; 111 V 149 consid. 4c et les références ; RAMA 1997 n° U 288 p. 444 s. consid. 2b/bb). Cela signifie notamment qu'une décision, fût-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déferée au juge dans un délai raisonnable (SJ 2000 I p. 118). Les mêmes principes s'appliquent en cas de défaut de toute notification d'une décision administrative ; les exigences plus sévères dégagées par la jurisprudence s'agissant du défaut de notification d'un jugement civil ne se justifient pas eu égard à la procédure simple et dénuée de formalisme connue du droit administratif. Tant qu'elle ne leur a pas été notifiée, la décision n'est pas nulle mais simplement inopposable à ceux qui auraient dû en être les destinataires et elle ne peut dès lors les lier (MOOR/POLTIER, Droit administratif, volume II, 3^e éd., 2011, p. 374). Aussi, la personne à qui l'acte n'a pas été notifié doit s'en prévaloir en temps utile, dès lors que, d'une manière ou d'une autre, elle est au courant de la situation ; attendre passivement serait contraire au principe de la bonne foi (arrêts du Tribunal fédéral 9C_202/2014 du 11 juillet 2014 consid. 4.2 et les références ; 8C_188/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.1.2 et la référence).

2.2 En l'occurrence, il n'est pas contesté que la décision litigieuse a été notifiée de manière irrégulière, puisqu'elle a été communiquée par voie électronique au recourant alors qu'elle aurait dû être adressée à son mandataire, auprès duquel il avait élu domicile. Cette irrégularité ne l'a toutefois pas empêché de prendre connaissance de la décision et de la contester dans le délai légal de recours. Il n'a donc subi aucun préjudice du fait que la notification était irrégulière, si bien qu'il ne saurait invoquer ce vice devant la chambre de céans. Son grief doit partant être rejeté.

- 3.** Invoquant une violation du principe de célérité, le recourant critique un retard injustifié de la part de l'autorité intimée.

3.1 En vertu de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable (ATF 143 IV 373 consid. 1.3.1). Le caractère raisonnable du délai s'apprécie selon les circonstances particulières de la cause, compte tenu notamment de la complexité de l'affaire, du comportement du requérant et de celui des autorités compétentes, ainsi que de l'enjeu du litige pour l'intéressé (ATF 135 I 265 consid. 4.4; 130 IV 54 consid. 3.3.3). Peu importe les raisons du retard, un manque d'organisation ou une surcharge de travail n'empêchent pas de reprocher un retard injustifié. Le seul élément déterminant est que l'autorité n'agit pas dans les délais (ATF 144 II 486 consid. 3.2). Le Tribunal fédéral examine librement le point de savoir s'il y a déni de justice formel (ATF 144 II 184 consid. 3.1).

3.2 Le droit de procédure genevois prévoit des délais dans lesquels les décisions sur réclamation et sur recours doivent être prises : en cas de réclamation, l'art. 52 LPA prévoit que la nouvelle décision doit être prise dans les 60 jours dès la réception de la réclamation (al. 1). Si les circonstances l'exigent, l'autorité respectivement les juridictions administratives peuvent statuer dans un délai plus long. Les parties doivent toutefois être informées par écrit de cet ajournement et de ses raisons avant l'expiration du premier délai (al. 2).

3.3 Le délai de 60 jours est un délai d'ordre et sa violation n'a en principe aucune conséquence de ce seul fait (ATA/92/2009 du 24 février 2009 consid. 3 ; ATA/72/2008 du 19 février 2008 consid. 2 ; ATA/560/2006 du 17 octobre 2006 consid. 3). La véritable limite est en réalité l'interdiction du déni de justice (Romain JORDAN/Stéphane GRODECKI, Code annoté de procédure administrative genevoise, n. 629 ad art. 52 LPA).

3.4 En l'occurrence, il est constant qu'en rendant sa décision sur opposition le 9 octobre 2023 alors que l'opposition avait été formée le 4 décembre 2020, l'autorité intimée n'a pas respecté le délai d'ordre de 60 jours prévu par l'art. 52 LPA. L'autorité a toutefois dûment informé le recourant dans le délai de 60 jours, soit le 6 janvier 2021, que la procédure durerait plus longtemps qu'usuellement au vu du nombre important de cas à traiter. Ce procédé, qui respecte l'art. 52 al. 2 LPA, n'est pas critiquable, étant précisé que les délais d'ordre n'ont pas pour vocation

d'entraîner la perte d'un droit en cas d'inobservation, mais d'assurer une procédure diligente et efficace. La seule limite est l'interdiction du déni de justice. Or, il ne saurait être question de déni de justice formel puisque l'autorité a statué sur l'opposition formée par le recourant, et cela, dans les deux semaines qui ont suivi le rappel du recourant du 27 septembre 2023.

Le grief du recourant doit partant être écarté.

4. Le litige porte sur la conformité au droit de la décision prononçant l'assujettissement du recourant à la TEO pour 2019.

4.1 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'OTEO. 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_94/2023 du 29 janvier 2024 consid. 5.1 ; 9C_648/2022 du 9 janvier 2024, destiné à la publication, consid. 3.1).

4.2 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 commençait au début de l'année en cours de laquelle la personne astreinte atteignait l'âge de 20 ans (al. 1). Il se terminait pour les personnes qui n'étaient pas incorporées dans une formation de l'armée et qui n'étaient pas astreintes au service civil, à la fin de l'année au cours de laquelle elles atteignaient l'âge de 30 ans (al. 2 let. a).

L'art. 3 LTEO, dans sa version entrée en vigueur depuis le 1^{er} 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).

5. Dans un premier grief de fond, le recourant se plaint d'une violation de l'art. 2 al. 1 let. a LTEO. Naturalisé à l'âge de 30 ans, il ne pouvait plus participer au recrutement, et donc être intégré dans l'armée ou dans le service civil. Or, à défaut de pouvoir effectuer le service militaire ou un service de remplacement, il ne pouvait être assujéti à la taxe d'exemption de servir pour la période litigieuse.

5.1 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^{ème} 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).

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 OMi).

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 de la LAAM soient remplies et que le besoin de l'armée soit avéré. La demande ne peut être déposée qu'une seule fois (al. 2).

5.2 Dans l'arrêt 9C_648/2022 précité, le Tribunal fédéral a examiné la question de savoir si un citoyen suisse, naturalisé en 2017 à l'âge de 29 ans, n'ayant pas effectué de recrutement ultérieur, tombait sous l'application de l'art. 2 al. 1 let. a LTEO. Il a retenu que tel était le cas en l'occurrence, puisque le texte clair de cette disposition ne distinguait pas les situations qui avaient conduit à l'absence d'incorporation dans une formation de l'armée ou d'astreinte au service civil pendant plus de six mois. Le motif pour lequel la TEO devait être payée n'était ainsi pas déterminant (consid. 8.1). Cet arrêt a été confirmé par le Tribunal fédéral par arrêt du 25 janvier 2024 (9C_707/2022).

5.3 En l'occurrence, il n'est pas contesté que le recourant, naturalisé suisse en 2017, n'a jamais fait de demande de recrutement ultérieur selon l'art. 12 al. 2 OMi. Il se trouve ainsi dans la même situation que celle à l'origine de l'arrêt 9C_648/2022, destiné à la publication, et confirmé par l'arrêt 9C_707/2022. Il convient donc d'appliquer cette jurisprudence récente et de retenir que le citoyen, naturalisé suisse

après l'âge jusqu'auquel un recrutement « ordinaire » est possible et n'ayant pas effectué de recrutement ultérieur, doit être considéré comme « tout homme astreint au service domicilié en Suisse, qui n'était pas, pendant plus de six mois, ni incorporé dans une formation de l'armée ni astreint au service civil » au sens de l'art. 2 al. 1 let. a LTEO. Seul est déterminant à cet égard le fait que le citoyen n'ait pas été incorporé dans une formation de l'armée ni astreint au service civil durant la période litigieuse. Le motif de l'absence d'incorporation n'a revanche aucune incidence sur l'assujettissement à la taxe. N'est pas non plus pertinent le fait qu'il n'avait jamais été « contacté » par les autorités militaires. Les dispositions précitées prévoient en effet clairement qu'il appartient au citoyen, du point de vue individuel, d'effectuer toutes les démarches visant à profiter de la possibilité d'effectuer un tel recrutement ultérieur.

Le grief du recourant tiré de la violation de l'art. 2 al. 1 let. a LTEO doit partant être écarté.

6. Le recourant invoque ensuite une violation du principe de non-rétroactivité des lois, faisant valoir que son assujettissement à la TEO en 2019 fait renaître une obligation qui était éteinte lors de sa naturalisation en 2017.

6.1 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_648/2022 précité consid. 6.1 et les références citées).

Il n'y a toutefois pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend régler 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_648/2022 précité 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_648/2022 précité 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).

6.2 Dans l'arrêt 9C_648/2022 précité, le Tribunal fédéral a rappelé 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^{er} janvier 2019 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_648/2022 précité, consid. 7).

6.3 Il en va en l'occurrence de même pour le recourant. En effet, l'application de la nouvelle LTEO dès l'année 2019 et l'assujettissement du recourant à la TEO qui en découle pour cette année-là ne constituent pas une application rétroactive de la loi. À l'instar de ce qui a été jugé dans l'affaire 9C_648/2022, les éléments de base déterminants servant de fondement à la TEO pour l'année 2019 se sont produits ou existaient cette année-là, soit sous l'empire de la nouvelle loi : le recourant, alors âgé de 30 ans, n'était ni incorporé dans une formation de l'armée, ni soumis à l'obligation de servir dans le 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 ne pouvait être assujetti lors sa naturalisation en 2017 parce qu'il avait déjà atteint l'âge de 30 ans, 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. C'est ainsi en vain que le recourant affirme que son assujettissement à la taxe était « définitivement terminé ». Le grief tiré de la non-rétroactivité des lois doit partant être rejeté.

7. Le recourant considère que la décision litigieuse consacre une discrimination quant à l'origine, l'âge et le sexe, incompatible avec les art. 8 Cst. et 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101).

7.1 L'art. 8 par. 1 CEDH garantit le droit au respect de la vie privée et familiale, c'est-à-dire le droit de toute personne de disposer librement de sa personne et de son mode de vie, le droit d'établir des rapports avec d'autres êtres humains et avec le monde extérieur en général ou le droit d'entretenir librement ses relations familiales et de mener une vie de famille. Le droit au respect de la vie privée protège notamment l'intégrité physique et morale, l'identité, le respect de la sphère intime et secrète (en particulier le domicile), l'honneur et la réputation d'une personne, ainsi que ses relations avec les autres. Le droit au respect de la vie familiale protège la personne contre les atteintes que pourrait lui porter l'État et qui auraient pour but ou pour effet de séparer la famille ou, au contraire, de la contraindre à vivre ensemble, ou encore d'intervenir d'une manière ou d'une autre dans la relation familiale, notamment dans les rapports entre les parents et leurs enfants. En d'autres mots, le droit au respect de la vie privée et familiale garantit à l'individu un espace de liberté dans lequel il peut se développer et se réaliser (ATF 139 I 257 consid. 5.2.1 ; 139 I 155 consid. 4.1 ; 133 I 58 consid. 6.1).

En vertu de l'art. 14 CEDH, la jouissance des droits et libertés reconnus dans la Convention 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. D'après la jurisprudence constante de la CourEDH, l'art. 14 CEDH complète les autres clauses normatives de la Convention et des Protocoles. Il n'a pas d'existence indépendante puisqu'il vaut uniquement pour "la jouissance des droits et libertés" qu'elles garantissent. Certes, il peut entrer en jeu même sans un manquement à leurs exigences et, dans cette mesure, possède une portée autonome, mais il ne saurait trouver à s'appliquer si les faits du litige ne tombent pas sous l'empire de l'une au moins desdites clauses (arrêt de la CourEDH *Glor c. Suisse* du 30 avril 2009, par. 45 ; ATF 139 I 257 consid. 5.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_396/2012 du 23 novembre 2012 consid. 2.3 ; 9C_521/2008 du 5 octobre 2009 consid. 4.2).

En relation avec les art. 8 et 14 CEDH, la CourEDH a, dans l'arrêt *Glor c. 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 (arrêt *Glor*

précité, par. 97 s.; aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_170/2016 du 23 décembre 2016 consid. 6.1 et les références). 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 (arrêt Glor précité, par. 94; voir aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_170/2016 précité consid. 6.1 et les références). Selon la CourEDH, 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 » (arrêt Glor précité, par. 96 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_170/2016 précité consid. 6.1 et les références citées).

Dans le récent arrêt Ryser, la CourEDH a considéré que la similarité avec la cause Glor et l'absence de différences factuelles ne justifiaient pas de s'écarter du résultat concernant l'arrêt Glor. Elle prenait note des changements apportés à la législation à la suite de l'arrêt Glor, mais observait qu'ils étaient postérieurs aux faits pertinents de l'affaire Ryser et n'étaient, donc, pas applicables à ce dernier (arrêt Ryser précité par. 61 et 62).

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 (arrêts du Tribunal fédéral 9C_548/2022 précité consid. 8.2.2 ; 2C_170/2016 précité 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).

La problématique du service civil a été toutefois traitée différemment par la chambre de céans dans le cas d'une personne jugée inapte au service militaire et à la protection civile dans un récent arrêt, non définitif (ATA/502/2024) du 23 avril 2024.

7.2 Selon l'art. 8 Cst. tous les êtres humains sont égaux devant la loi (al. 1). Nul ne doit subir de discrimination du fait notamment de son origine, de sa race, de son sexe, de son âge, de sa langue, de sa situation sociale, de son mode de vie, de ses convictions religieuses, philosophiques ou politiques ni du fait d'une déficience corporelle, mentale ou psychique (al. 2). D'après l'art. 8 al. 3 Cst. (qui concrétise la clause interdisant toute discrimination notamment basée sur le sexe, ancrée à l'art. 8 al. 2 Cst.), l'homme et la femme sont égaux en droit; la loi pourvoit à l'égalité de droit et de fait, en particulier dans les domaines de la famille, de la formation et du travail; l'homme et la femme ont droit à un salaire égal pour un travail de valeur égale. Bien que l'art. 8 al. 3, 2^e phr., Cst. ne s'adresse formellement qu'au législateur, cet article oblige aussi les autorités d'application du droit (administration, juges) à

contribuer, dans les limites de leurs attributions, à la mise en œuvre de l'égalité entre les sexes (ATF 140 I 201 6.4.2 et les nombreuses références citées).

Cette disposition entre en conflit avec l'art. 59 al. 3 Cst. qui, comme il a déjà été exposé (*supra* consid. 4.1), prévoit notamment que tout homme de nationalité suisse qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement s'acquitte d'une taxe. Or, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, l'art. 59 al. 3 Cst. prime, en tant que *lex specialis*, sur le principe général d'égalité de traitement de l'art. 8 Cst. Le fait que seuls les hommes de nationalité suisse soient astreints au paiement de la taxe d'exemption a ainsi été jugé conforme à la Cst. (arrêts du Tribunal fédéral 2C_170/2016 du 23 décembre 2016 consid. 7.2 ; 8C_232/2014 du 21 avril 2015 consid. 5.2.3 ; 2C_221/2009 du 21 janvier 2010 consid. 2.1 ; 2A.47/2002 du 23 mai 2002 consid. 2.2).

7.3 En l'occurrence, le recourant ne saurait se prévaloir d'une discrimination des personnes naturalisées après l'âge jusqu'auquel un recrutement « ordinaire » est possible. Il n'est en effet pas contesté que le recourant n'a jamais effectué de demande de recrutement ultérieur selon l'art. 12 al. 2 OMi, ce qui lui aurait permis, le cas échéant, d'accomplir un service militaire ou un service civil. Partant, et conformément à la jurisprudence récente du Tribunal fédéral, rappelée à plusieurs reprises à la suite de l'arrêt Glor, le recourant n'a pas effectué, du point de vue individuel, toutes les démarches visant à profiter de la possibilité d'effectuer un tel recrutement ultérieur, de sorte qu'il ne peut pas se plaindre d'une discrimination fondée sur les art. 8 Cst., ainsi que 8 et 14 CEDH et l'arrêt de la CourEDH Glor précité. Le fait que la possibilité d'effectuer un service militaire suite à une demande fondée sur l'art. 12 OMi est liée aux besoins de l'armée ne change rien au fait qu'une telle possibilité a été prévue par le législateur et que le recourant n'a pas essayé de la mettre en œuvre.

Enfin, en tant qu'il se plaint de ce que son « équivalent féminin » n'est pas assujéti à la taxe, force est de rappeler que, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le fait que seuls les hommes de nationalité suisse soient astreints au paiement de la taxe d'exemption a été jugé conforme à la Constitution. Il n'y a pas lieu de revenir sur cette jurisprudence.

La décision de taxation 2019 est en conséquence conforme au droit.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

- 8.** 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^{bis} LTEO).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 novembre 2023 par A_____ contre la décision sur réclamation du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 9 octobre 2023 ;

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

la présidente siégeant :

M. RODRIGUEZ ELLWANGER

F. PAYOT ZEN-RUFFINEN

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

