

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4269/2023-TAXE

ATA/541/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 avril 2024

1^{ère} section

dans la cause

A _____

recourant

contre

ADMNISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

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

intimés

EN FAIT

A. A_____, né le _____ 1989, a été naturalisé le _____ 2012.

B. a. Dans le cadre de l'accomplissement des obligations militaires lui incombant en sa qualité de citoyen suisse, il s'est présenté, les 7 et 8 janvier 2013, au recrutement. À cette occasion, il a été déclaré inapte tant pour le service militaire que pour la protection civile. Cette décision a toutefois été annulée lors d'un nouveau recrutement ayant eu lieu le 10 juillet 2013, à la suite duquel il a été déclaré apte au service militaire.

Il a commencé son école de recrue le 28 octobre 2013 mais a été licencié 45 jours plus tard, le 13 décembre 2013, en raison de problèmes de santé. Par nouvelle décision du 12 décembre 2013, il a derechef été déclaré inapte tant pour le service militaire que pour la protection civile.

b. 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 20 janvier 2015, il a été assujéti à la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) pour l'année 2013.

Le 9 février 2015, il a formé une réclamation contre cette décision, faisant valoir que l'atteinte à la santé qui, selon les médecins militaires, lui avait rendu impossible l'accomplissement de son service militaire était survenue pendant ledit service.

Dans le cadre de l'instruction de cette réclamation, le service médico-militaire du département fédéral de la défense, de la protection de la population et des sports a établi, le 13 février 2015, une attestation dont il résulte que A_____ souffrait d'une affection préexistante au service militaire, mais qui avait été aggravée par ledit service ; cette aggravation provoquée par le service militaire s'était terminée à la fin de l'année 2014.

Au vu de cette attestation, et en application de l'art. 4 al. 1 let. b de la loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 (LTEO – RS 661), le STEO, par décision du 7 avril 2015, a admis la réclamation de l'intéressé et l'a exonéré de la TEO « à partir de l'année d'assujéttissement 2013 et aussi longtemps que les conditions y relatives demeurent remplies ».

c. Par décision du 29 avril 2016, le STEO a assujétti A_____ à la TEO pour l'année 2015.

L'intéressé a formé, le 3 mai 2016, une demande d'exonération de la TEO pour l'année 2015, faisant valoir que l'affection à la santé ayant conduit à la décision d'inaptitude du 12 décembre 2013 (une hernie discale source de lombalgies chroniques) le faisait toujours souffrir.

Dans le cadre de l'instruction de cette demande, le service médico-militaire du département fédéral de la défense, de la protection de la population et des sports

(ci-après : le département fédéral) a confirmé le 15 juillet 2016 son attestation du 13 février 2015.

Par décision du 22 juillet 2016, le STEO a rejeté la demande d'exonération du 3 mai 2016 ; l'aggravation due au service militaire de l'affection à la santé de l'intéressé ayant pris fin en 2014, celui-ci ne pouvait plus, à compter de la période d'assujettissement 2015, invoquer l'exonération de la TEO prévue par l'art. 4 al. 1 let. b LTEO.

A_____ n'a pas formellement contesté cette décision et s'est acquitté du montant de la TEO mis à sa charge par la décision de taxation du 29 avril 2016. Il a en revanche adressé au département fédéral, le 9 août 2016, un courrier par lequel, d'une part, il persistait à attribuer à un incident survenu lors de son service militaire en 2013 les problèmes de dos dont il continuait à souffrir, lesquels avaient des conséquences sur sa vie privée et professionnelle, et, d'autre part, sollicitait des clarifications sur sa situation : paraissant considérer que le rejet de sa réclamation signifiait qu'il n'était plus inapte, il émettait en effet le souhait d'être affilié à la protection civile ou au service civil, estimant avoir la capacité d'accomplir ce genre de service.

d. Le 18 mai 2017, il a formé une nouvelle demande d'exonération de la TEO, motivée comme la précédente par sa situation de santé. Dans un courrier électronique adressé le même jour au département fédéral, il a par ailleurs confirmé son souhait de servir dans la protection civile et indiqué avoir pris contact avec « les personnes compétentes pour la protection civil [sic] », lesquelles lui auraient toutefois répondu qu'il était trop âgé.

Cette nouvelle demande d'exonération a été rejetée par décision du 7 juillet 2017 au motif qu'aucun fait nouveau n'était intervenu depuis la précédente décision du 22 juillet 2016. L'intéressé n'a pas contesté ce rejet et s'est acquitté du montant mis à sa charge au titre de la TEO pour l'année d'assujettissement 2016.

e. Entre 2018 et 2020, l'intéressé n'a pas déposé de nouvelle demande d'exonération de la TEO ni n'a formé de réclamation contre les décisions de taxation de l'assujettissant au paiement de la TEO pour les années 2017 à 2019 ; il s'est acquitté des montants mis à sa charge à ce titre.

f. Par décision de taxation du 22 décembre 2021, le STEO a assujetti A_____ à la TEO pour l'année 2020.

Le 30 décembre 2021, l'intéressé a formé une réclamation contre cette décision de taxation, invoquant une situation financière difficile à la suite de l'entrée en vigueur de la modification de la LTEO, l'atteinte à sa santé subie lors de son service en 2013 et son inaptitude depuis lors.

Par décision du 27 novembre 2023, le STEO a rejeté la réclamation. Selon la nouvelle teneur de la LTEO, qui selon la jurisprudence s'appliquait également aux citoyens naturalisés, l'assujettissement à la taxe prenait naissance, au plus tôt, au début de l'année au cours de laquelle l'homme atteignait l'âge de 19 ans et

s'éteignait, au plus tard, à la fin de l'année au cours de laquelle il atteignait l'âge de 37 ans. Durant cette période, les assujettis qui n'étaient ni incorporés dans une formation de l'armée ni astreints au service civil devaient acquitter onze taxes d'exemption ce qui, comme sous l'ancien droit, correspondait à onze années (soit à compter de l'année des 20 ans jusqu'à l'année des 30 ans). La nouvelle LTEO ne créait donc pas de nouvelles obligations, respectivement de nouvelles charges, car il s'agissait des mêmes obligations, à savoir le paiement de onze taxes. Elles étaient depuis lors réparties différemment dans le temps en raison de la flexibilité dans l'étalement des années de service. L'intéressé avait en l'occurrence été naturalisé en 2012, année de ses 30 ans (recte : 23 ans) et n'avait pas effectué de service militaire ou de service de remplacement durant l'année 2020, de telle sorte que son assujettissement à la TEO pour cette année devait être confirmé.

- B. a.** Par acte du 23 décembre 2023, A_____ a recouru devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision du 27 novembre 2023, sans prendre de conclusion expresse.

Considérant que la motivation de la décision contestée ne traitait pas spécifiquement de sa situation particulière, il a souhaité pouvoir s'entretenir directement avec les personnes responsables afin d'obtenir des explications détaillées. Sur le fond, il a exposé que, après avoir été déclaré inapte à la suite d'un accident survenu lors de son école de recrue, il avait spontanément procédé aux démarches nécessaires afin de pouvoir accomplir un service civil, ce qui lui avait été à l'époque refusé en raison de son âge trop avancé. Il souhaitait donc que son cas soit étudié et qu'une décision finale, « la plus juste », soit prise.

- b.** Le 20 février 2024, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu au rejet du recours.

La version modifiée de la LTEO, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019, avait porté à 37 ans l'âge maximum d'assujettissement à la TEO (art. 3 al. 1 LTEO). Dans la mesure où la TEO ne se rattachait pas à un état de fait durable selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, cette dernière disposition était en l'espèce applicable pour déterminer l'assujettissement de l'intéressé pour l'année 2020, au cours de laquelle il avait atteint l'âge de 31 ans. Ce principe avait été confirmé par le Tribunal fédéral dans deux décisions récentes (arrêts du Tribunal fédéral 9C_707/2022 du 25 janvier 2024 et 9C_648/2022 du 9 janvier 2024).

L'accomplissement en 2020 d'un service de protection civile serait demeuré sans effet sur l'assujettissement à la TEO mais aurait éventuellement pu entraîner une réduction de la taxe. L'accomplissement d'un service civil n'était pour sa part pas possible au vu de l'inaptitude du recourant (art. 1 de la loi fédérale sur le service civil du 6 octobre 1995 - LSC - RS 824.0). En tout état, et renseignements pris auprès de l'office fédéral du service civil ainsi que du service médical militaire, selon courriers électroniques produits, l'intéressé n'avait jamais présenté aucune demande formelle en ce sens.

Pour cette même raison, il ne pouvait être retenu que le recourant aurait établi avoir été disposé à servir à compter de l'année 2020, de telle sorte qu'il ne pouvait invoquer une discrimination. Selon les vérifications effectuées, il n'avait en particulier pas présenté de demande d'effectuer un service militaire avec restrictions médicales particulières ni de demande formelle de nouvelle appréciation médicale.

Enfin, le service médical militaire avait constaté à deux reprises que l'aggravation de l'affection – préexistante – à la santé du recourant survenue lors de l'accomplissement de son école de recrue avait pris fin au terme de l'année 2014. Les conditions d'une exonération de la TEO en application de l'art. 4 al. 1 let. b LTEO n'étaient donc pas réalisées pour l'année 2020.

c. Le 23 février 2024, l'AFC-GE a elle aussi conclu au rejet du recours.

Comme tout citoyen suisse, le recourant était, conformément aux art. 1 et 2 al. 1 let. a LTEO, assujetti à la TEO si, au cours d'une année civile, il n'avait, pendant plus de six mois, pas été incorporé dans une formation de l'armée ni été astreint au service civil, ce qui était le cas en l'occurrence.

La nouvelle teneur de la LTEO étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019, son application à la période d'assujettissement 2020 ne constituait pas un cas de rétroactivité proprement dite. L'application de la nouvelle à des citoyens naturalisés ne s'étant pas encore acquittés de onze TEO et n'ayant pas atteint l'âge limite de 37 ans lors de son entrée en vigueur avait du reste été confirmée par le Tribunal fédéral dans deux décisions rendues en janvier 2024. Bien qu'ayant atteint l'âge de 30 ans en 2019 – ce qui, sous l'empire de l'ancienne teneur de la LTEO, aurait entraîné la fin de son assujettissement à la TEO dès l'année 2020 – le recourant demeurait donc soumis à l'obligation de payer cette taxe jusqu'en 2025, puisqu'il se serait alors acquitté de onze TEO.

Pour l'année 2020, le recourant, bien qu'il ait affirmé avoir la volonté d'accomplir un service militaire ou un service de remplacement, n'avait ni sollicité une nouvelle appréciation de son aptitude au service selon l'art. 20 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire du 3 février 1995 (LAAM – RS 510.10) ni demandé à accomplir son service militaire avec restrictions médicales particulières. En raison de son inaptitude, il ne pouvait effectuer de service civil ; il n'avait au demeurant pas établi avoir entrepris des démarches en ce sens. L'accomplissement d'un service de protection civile serait pour sa part demeuré sans effet sur l'assujettissement à la TEO.

L'exonération prévue par l'art. 4 al. 1 let. b LTEO dans les cas où le service militaire ou le service civil avait porté atteinte à la santé de la personne en principe assujettie ne s'appliquait, lorsque le service n'était pas la cause de l'atteinte mais l'avait aggravée et que cette aggravation n'était que temporaire, que jusqu'au moment de la disparition de cette aggravation. En l'occurrence, le service médical militaire avait, par deux fois, constaté que l'affection préexistante dont souffrait le recourant avait certes été aggravée par le service militaire exécuté en 2013 mais que cette

aggravation s'était terminée à la fin de l'année 2014. En application de l'art. 29 LTEO, il lui aurait dès lors incombé d'établir que des faits nouveaux essentiels étaient survenus, ce qu'il n'avait pas fait.

d. Le recourant a répliqué le 8 mars 2024.

Après son licenciement, il avait entrepris toutes les démarches administratives envisageables à l'époque, compte tenu de son âge, afin de comprendre ce qui se passait et allait se passer jusqu'à ce qu'il atteigne l'âge de 30 ans. Il s'était en particulier entretenu avec « les impôts militaires, l'arrondissement militaire de Genève ainsi que Berne » et tous ses interlocuteurs lui avaient donné à comprendre qu'il n'avait pas d'autre possibilité que celle de payer ses taxes, le responsable genevois du service civil lui ayant notamment répondu qu'il était trop âgé et que ses effectifs étaient déjà au complet. Se fondant sur ces informations erronées, et faute d'alternatives, il s'était résigné à payer ses taxes jusqu'à l'âge de 30 ans. Il s'estimait donc victime d' « une injustice, d'un manque de professionnalisme et d'un manque d'information lors de [s]es premiers échanges avec les parties intimées après [s]on accident ». Si on lui avait proposé à l'époque un moyen d'accomplir ses obligations militaires compatibles avec son état de santé, il aurait accepté avec plaisir.

e. La cause a été gardée à juger le 12 mars 2024.

EN DROIT

1. Le recours est 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 ; art. 31 al. 1 LTEO ; art. 34 al. 1 et 37 al. 1 de l'ordonnance sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 30 août 1995 - OTEO - RS 661.1 ; art. 2 de la loi d'application des dispositions fédérales sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 14 janvier 1961 - LaTE - G 1 05).

1.1 L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (art. 65 al. 2 1^{re} phr. LPA).

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant. Le fait que ces dernières ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas en soi un motif d'irrecevabilité, pourvu que le tribunal et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant. Une requête en annulation d'une décision doit par exemple être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a de manière suffisante manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne développe pas d'effets juridiques (ATA/1273/2023 du 28 novembre 2023 consid. 2.2).

1.2 Le recourant n'a pas pris de conclusions formelles. On comprend toutefois sans peine à la lecture de son recours qu'il souhaite l'annulation de la décision sur réclamation du 27 novembre 2023 en ce sens qu'il ne devrait pas avoir à s'acquitter de la TEO pour l'année 2020, ni du reste pour les années suivantes. Il a par ailleurs exposé, certes de manière fluctuante et parfois imprécise voire confuse, les raisons pour lesquelles il estime que cette décision devrait être annulée.

Le recours répond ainsi aux exigences de l'art. 65 LPA, si bien qu'il convient d'entrer en matière au fond.

- 2.** On comprend du recours que le recourant sollicite la comparution personnelle des parties.

2.1 Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour la personne intéressée de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Il n'empêche toutefois pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_359/2022 du 20 avril 2023 consid. 3.1 et les références citées).

2.2 Le recourant a motivé sa requête initiale de comparution personnelle des parties par son souhait d'obtenir des explications détaillées sur la manière dont son cas avait été traité, qu'il estimait ne pas avoir reçues jusqu'alors. Tant l'AFC-GE que l'AFC-CH se sont ensuite exprimées par écrit de manière approfondie et spécifique sur la manière dont le dossier du recourant avait été traité et celui-ci, dans sa réplique, n'a pas répété sa demande. Il peut donc être admis que son souhait de recevoir des explications détaillées a été satisfait.

Les parties ont pour le surplus eu la possibilité de faire valoir leurs arguments par écrit et de produire des pièces. Le recourant a, à cet égard, expressément indiqué dans sa réplique ne pas avoir d'autres preuves à offrir. Il faut ainsi considérer que la cause est en état d'être jugée.

Il ne sera donc pas donné suite à la requête de comparution personnelle des parties formulée par le recourant.

- 3.** Le litige porte sur la conformité au droit de la décision prononçant l'assujettissement du recourant à la TEO pour l'année 2020.
- 4.** Sans l'invoquer de manière claire, le recourant paraît considérer qu'il ne pourrait plus être assujéti à la TEO pour les années postérieures à 2019, ayant alors atteint l'âge de 30 ans.

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_648/2022 du 9 janvier 2024 consid. 3.1 ; 2C_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 3.1 et les références).

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.

4.3 L'art. 3 aLTEO, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018, 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 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).

4.4 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).

4.5 En matière de prélèvement de la LTEO, le Tribunal fédéral a jugé que la TEO 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 TEO sont : 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 en 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'apparentent à des faits et des situations qui se produisent ou existent durant l'année d'assujettissement et qui sont limités dans le temps par celle-ci. La circonstance que les faits pertinents existent encore à la fin de l'année d'assujettissement n'est pas déterminante, pas plus que les faits qui ne se produisent qu'après la fin de celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 9C_648/2022 précité consid. 6.1 et les références citées ; 2C_1005/2021 précité consid. 5.1).

4.6 Bien qu'il existe un lien entre la LTEO et la LAAM du point de vue de la durée de l'obligation de remplacement, la LTEO règle de manière autonome la durée de l'obligation de remplacement par la TEO (arrêt du Tribunal fédéral 9C_648/2022 précité consid. 7.2). Partant, c'est uniquement à la lumière de la LTEO qu'il convient de répondre aux premiers griefs.

4.7 Sous le terme de droit acquis est désigné un ensemble assez hétérogène de droits des administrés envers l'État dont la caractéristique commune est qu'ils bénéficient d'une garantie particulière de stabilité. Des droits acquis peuvent être conférés par la loi lorsque celle-ci les qualifie comme tels ou lorsqu'elle garantit leur pérennité, soit si le législateur a promis dans la loi que celle-ci ne serait pas modifiée ou serait maintenue telle quelle pendant un certain temps (ATA/48/2024 du 16 janvier 2024 consid. 4.13 et l'arrêt cité).

Un droit acquis peut être créé dans les mêmes conditions que par la loi par une décision individuelle. En tant que telle, la répétition de décisions successives de contenu identique ne crée pas non plus de droit acquis. La catégorie la plus importante de droits acquis est constituée de ceux qui sont créés par un contrat entre l'État et les administrés. La stabilité particulière du droit est ici fondée sur le principe *pacta sunt servanda* (principe de la confiance ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^e éd. ; p.266 et 267).

4.8 En l'occurrence, l'assujettissement du recourant à la TEO pour l'année 2020 a été déterminé, conformément aux principes décrits ci-dessus, en application de la LTEO dans sa teneur entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019 et en considération des faits et circonstances relatives à l'année prise en considération. Il est à cet égard établi qu'en 2020 le recourant n'a été ni incorporé dans une formation de l'armée ni astreint au service civil (art. 2 al. 1 let. a LTEO), n'avait pas encore atteint l'âge de 37 ans constituant la limite supérieure de la période d'assujettissement (art. 3 al. 1 LTEO) et ne s'était pas encore acquitté de onze TEO (art. 3 al. 2 LTEO) : sous réserve d'une cause d'exonération, il était donc assujetti à la taxe.

Dans la mesure où l'application de la LTEO dans sa teneur à compter du 1^{er} janvier 2019 à la situation du recourant en 2020 n'est pas constitutive d'une rétroactivité, dès lors que les éléments dont dépend l'assujettissement se rapportent à l'année concernée et non à une période passée, celui-ci ne peut tirer aucun argument en sa faveur de l'ancienne teneur de la LTEO qui limitait à l'âge de 30 ans la période d'assujettissement.

Le recourant ne peut davantage se plaindre de la violation d'un droit acquis dès lors qu'aucune loi ou décision ne garantit au recourant la pérennité de la situation qui prévalait avant l'entrée en vigueur du nouveau droit.

- 5.** Le recourant se prévaut du fait que son inaptitude aurait été causée par un accident survenu lors du service qu'il avait effectué en 2013.

5.1 Selon l'art. 4 al. 1 let. b LTEO, est exonéré de la TEO quiconque, au cours de l'année d'assujettissement, a été déclaré inapte ou dispensé du service parce que le service militaire ou le service civil a porté atteinte à sa santé. Une atteinte est portée à la santé de l'homme astreint à l'obligation de servir lorsqu'il n'est plus apte au service par suite d'une affection ou d'un danger de rechute causé ou aggravé entièrement ou en partie par le service militaire ou le service civil (art. 2

al. 1 OTEO). L'exonération ne porte que sur la durée pour laquelle la personne est dispensée de servir (art. 2 al. 2 OTEO).

Selon la jurisprudence, l'exonération cesse dès le moment où l'état antérieur au service est rétabli, soit au moment où, sans le service, l'état de la personne concernée eût été le même (ATF 95 I 57 consid. 1 et la jurisprudence citée ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_701/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.2 ; 2A.464/2001 du 18 février 2002 consid. 2.1).

5.2 Lorsque l'autorité de taxation doit déterminer si un assujetti a droit à l'exonération de la taxe pour une durée supérieure à celle de l'année d'assujettissement, elle prend sur ce point une décision spéciale. Une telle décision, si elle est passée en force, reste valable tant que des faits nouveaux essentiels ne surviennent pas (art. 29 al. 1 et 2 LTEO).

5.3 Il est établi en l'espèce que, lors du service qu'il a exécuté en 2013, le recourant a connu des problèmes de santé qui ont conduit à son licenciement, et dont on peut penser qu'ils ont été pris en considération dans la décision de double inaptitude (service militaire et protection civile) prononcée le 12 décembre 2013.

Si la nature exacte de ces problèmes de santé ne résulte pas du dossier (le recourant évoquant à cet égard une hernie discale et des lombalgies), leur origine, leur éventuelle aggravation, leur relation avec le service militaire accompli en 2013 et la durée des éventuelles conséquences de ce service ont été instruites lors de l'examen par l'autorité de taxation des demandes d'exonération formées pour les années 2013 et 2015. Par attestations des 13 février 2015 et 15 juillet 2016, le service médical militaire a ainsi constaté que l'affection dont souffrait le recourant était préexistante au service militaire mais que l'accomplissement de ce service l'avait sensiblement aggravée, les effets de cette aggravation ayant toutefois disparu à la fin de l'année 2014.

Ces constatations n'ont pas été contestées par le recourant. Il n'a pas non plus formellement contesté la décision du 7 juillet 2017 par laquelle l'autorité de taxation a rejeté sa demande d'exonération pour les années d'assujettissement 2016 et suivantes. Postérieurement à cette décision, et jusqu'à réception de la décision de taxation du 22 décembre 2021, il n'a plus sollicité d'exonération et s'est régulièrement acquitté des TEO mises à sa charge pour les années d'assujettissement 2017 à 2019.

Dans le cadre de la présente procédure, le recourant n'a pas produit de certificat médical récent. Le document de ce type le moins ancien figurant au dossier, soit une attestation du 8 juin 2016 du docteur Willy GROSS produite en même temps que la demande d'exonération pour l'année 2016, fait état d'une « lombalgie chronique récidivante sur troubles statiques de la colonne lombaire, rétrolisthésis de 3 mm de L5 sur S1, petite scoliose à convexité gauche » et mentionne que le patient avait évoqué la découverte d'une hernie discale lombaire lors d'un examen IRM effectué par l'armée au centre de Zoug ; il ne permet donc de tirer aucune

conclusion sur l'éventuelle persistance d'effets néfastes du service militaire effectué en 2013 sur la santé du recourant au cours de l'année 2020.

Il n'existe ainsi aucune raison de s'écarter des constatations de l'autorité de taxation selon lesquelles l'affection dont souffre le recourant était antérieure à l'accomplissement de son service militaire et que l'aggravation de cette affection imputable à ce service avait pris fin en 2014.

Les conditions d'une exonération en application de l'art. 4 al. 1 let. b LTEO ne sont donc pas réalisées.

6. À titre principal, le recourant fait valoir qu'il a toujours souhaité accomplir son obligation de servir, que ce soit sous forme de service militaire, de service civil ou de service de protection civile, et qu'à la suite de la constatation de son inaptitude il avait entrepris toutes les démarches pouvant être attendues de sa part, au vu de son jeune âge, afin de pouvoir servir.

6.1 Aux termes de l'art. 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance (al. 1). Quant à l'art 14 CEDH, il prévoit que 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 (ATA/1091/2023 du 3 octobre 2023 consid. 3.3 et les arrêts cités) mais peut entrer en jeu sans un manquement à leurs exigences et, dans cette mesure, possède une portée autonome (ATA/502/2024 du 23 avril 2024 consid. 4.5).

Dans l'arrêt 9C_648/2022 (consid. 8.2), le Tribunal fédéral rappelle que, 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 inaptées au service exemptées de ladite taxe et celles qui étaient néanmoins obligées de la verser, était discriminatoire. 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. 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).

Un intéressé ne peut pas 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_648/2022 précité consid. 8.2.2 et les nombreux arrêts cités).

6.2 L'aptitude d'un citoyen à effectuer le service militaire ou le service de protection civile est appréciée lors du recrutement (art. 10 al. 1 let. b LAAM).

Les citoyens déclarés inaptes ont toutefois la possibilité de demander une nouvelle appréciation de leur aptitude au service militaire ou civil (art. 20 al. 1bis let. a LAAM ; art. 7 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). Une possibilité semblable est prévue par l'art. 5 al. 3 let. b OPCi pour les citoyens ayant fait l'objet d'une décision d'inaptitude à effectuer un service de protection civile.

En application de l'art. 6 al. 1 let. c LAAM adopté le 18 mars 2016 à la suite de l'arrêt GLOR précité et entré en vigueur le 1^{er} janvier 2018, les citoyens déclarés inaptes au service militaire et inaptes au service de protection civile souhaitant accomplir personnellement du service militaire plutôt que payer la TEO ont par ailleurs la possibilité de demander à accomplir ce service avec des restrictions médicales particulières ; leur dossier sera alors soumis à une commission de visite sanitaire (CVS) spécialement constituée, qui pourra les déclarer « apte[s] au service militaire uniquement dans des fonctions particulières, sous réserve, inapte[s] au tir » et fixer les conditions d'accomplissement du service (annexe 1 ch. 4 OAMAS). La procédure devant être suivie pour déposer une telle demande est décrite de manière détaillée sur le site internet de l'administration fédérale des contributions, sous la rubrique consacrée à la TEO.

6.3 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. 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_596/2022 du 8 novembre 2022 consid. 8.1).

Le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_204/2022 du 21 mars 2023 consid. 5.1 ; ATA/386/2023 du 18 avril 2023 consid. 6a). Ainsi, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à

condition que (1) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore (4) qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et (5) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 146 I 105 consid. 5.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_204/2022 du 21 mars 2023 consid. 5.1 ; ATA/386/2023 du 18 avril 2023 consid. 6a).

6.4 Il ressort en l'espèce du dossier, en particulier des pièces produites par les autorités intimées, qu'à aucun moment, postérieurement à la décision du 7 juillet 2017 rejetant sa demande d'exonération de la TEO pour l'année 2016, et plus particulièrement en relation avec l'année d'assujettissement 2020, le recourant n'a engagé de démarche formelle en vue de pouvoir accomplir l'un de ces services. Il n'a en particulier pas déposé de demande de nouvelle appréciation de son aptitude à accomplir un service militaire, ou de demande d'accomplissement du service militaire avec des restrictions médicales particulières. Il n'a pas non plus, depuis 2017, manifesté de toute autre manière de volonté d'accomplir un service militaire ou de remplacement selon la marche à suivre disponible sur le site de l'administration.

Dans les communications qu'il a eues avec l'autorité de taxation jusqu'en 2017, puis à nouveau dans sa réclamation contre la décision de taxation pour l'année 2020, le recourant a certes évoqué les démarches qu'il avait effectuées à la suite de la constatation de son inaptitude afin d'accomplir néanmoins un service militaire, civil ou de protection civile, ainsi que sa frustration face aux réponses qui lui avaient été données. Même s'il n'existe aucune raison de douter de sa bonne foi, ni de son souhait d'accomplir un service militaire ou équivalent, de telles démarches informelles – essentiellement des demandes d'information – ne sauraient être considérées comme la démonstration d'une véritable activité déployée en vue de pouvoir accomplir un service militaire notamment. Surtout, ces démarches se sont interrompues au plus tard en 2017, date à laquelle le recourant paraît avoir renoncé à effectuer un service militaire ou équivalent et s'être résigné à s'acquitter en lieu et place de la TEO : elles ne peuvent donc être prises en considération pour déterminer l'assujettissement du recourant à la TEO pour l'année 2020.

La décision contestée n'est donc pas contraire aux art. 8 et 14 CEDH.

Le recourant ne peut non plus se prévaloir du principe de la bonne foi de l'administration. En l'absence de toute allégation précise de sa part, et surtout de toutes pièces relatives aux réactions des autorités administratives saisies, il n'est en effet pas possible de déterminer quelles informations il aurait requises à l'époque (entre 2014 et 2017) de quelles autorités administratives et quelles réponses il aurait reçues. Il paraît à cet égard résulter de ses explications qu'à tout le moins une partie de ses démarches aurait été effectuée auprès des autorités fiscales, compétentes en

matière de TEO mais pas de service militaire, de service civil ou de service de protection civile, respectivement auprès des autorités cantonales compétentes en matière de protection civile, alors que l'accomplissement d'un service de protection civile est sans influence sur le principe de l'assujettissement à la TEO. La teneur précise des réponses qu'il aurait obtenues est inconnue, étant relevé qu'il paraît confondre les différents types de service prévus par la loi, en particulier le service civil et le service de protection civile. Enfin, l'éventuel caractère inexact des informations données aurait aisément pu être constaté par la consultation des sites internet des administrations compétentes.

La décision de taxation pour l'année d'assujettissement 2020 est ainsi conforme au droit, de telle sorte que le recours sera rejeté.

7. 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 2bis LTEO).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2023 par A_____ contre la décision sur réclamation rendue le 27 novembre 2023 par le service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir ;

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 :