

F1 24 49 (CCR 2023/4)

F1 24 103 (CCR 2023/4)

F1 24 104 (CCR 2023/4)

ARRÊT DU 14 SEPTEMBRE 2024

Tribunal cantonal du Valais

Cour de droit fiscal

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Dominique Morand, juge assesseur,

en les causes

X _____, recourant, représenté par Maître David Raedler, avocat, 1001 Lausanne

contre

**SERVICE DE LA SÉCURITÉ CIVILE ET MILITAIRE, SECTION DE LA TAXE
D'EXEMPTION DE L'OBLIGATION DE SERVIR**, autorité attaquée

(Taxe d'exemption de l'obligation de servir, périodes fiscales 2019, 2020 et 2021)

recours contre les décisions sur réclamation des 16 décembre 2022 et 6 juillet 2023

Faits

A. X _____, né le xx.xx1 1986, a été naturalisé suisse le xx.xx2 2018. Il a été exonéré de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) 2018 en application de l'art. 4 al. 1 let. e LTEO (acquisition de la nationalité suisse au cours de l'année d'assujettissement).

Le 17 juillet 2018, le Service de la sécurité civile et militaire (ci-après : SSCM) l'a informé qu'il avait été inscrit dans les rôles militaires et qu'eu égard à son âge, il n'était pas astreint à un service personnel dans l'armée ou la protection civile, mais soumis au paiement de la TEO.

Le 30 juillet 2018, X _____ s'est enquis, auprès de la Section de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : STEO), des possibilités de servir afin d'échapper au paiement de la TEO. La STEO a fait suivre cette demande au commandant d'arrondissement.

Le 21 août 2021, le commandant d'arrondissement lui a indiqué qu'eu égard à sa classe d'âge et en vertu de l'art. 9 al. 2 LAAM – norme prévoyant que les conscrits passent le recrutement au plus tôt au début de leur 19^e année et au plus tard à la fin de l'année au cours de laquelle ils atteignent l'âge de 24 ans –, il n'était plus recruté au sein des forces armées et, par conséquent, soumis au paiement de la TEO.

B. Le 1^{er} mai 2020, la STEO a procédé à la taxation provisoire de l'intéressé pour la période 2019.

Par courriel du 6 mai 2020, X _____ a formé opposition, arguant que la taxe était perçue en cas de refus ou d'impossibilité de servir. Tel n'était cependant pas son cas dans la mesure où il avait été disposé à accomplir du service en 2019, mais n'avait reçu aucune convocation.

Le jour même, la STEO l'a rendu attentif au caractère prématuré de sa réclamation en lui signalant simultanément que la convocation au service militaire, voire à la protection civile, ressortait à la compétence de l'armée. Dans ce sens, elle l'a invité à adresser une demande motivée au commandement d'arrondissement s'il souhaitait accomplir du service.

Le 4 décembre 2020, X _____ a rempli et retourné à la STEO le formulaire 13444 « Confirmation de la volonté d'effectuer du service militaire ».

Le 10 décembre 2020, la STEO lui a indiqué que ce processus était réservé aux personnes déclarées inaptes au service militaire et à la protection civile et qu'il ne le concernait donc pas du moment où il n'avait passé aucun recrutement militaire. La STEO l'a derechef invité à remettre une lettre dûment motivée au commandant d'arrondissement s'il souhaite effectuer du service militaire.

Le 6 janvier 2021, expliquant avoir appris avec grand étonnement que l'armée proposait à un naturalisé de 31 ans de participer à un recrutement, alors que la nouvelle loi prévoyait un recrutement jusqu'à 30 ans, X _____ a sollicité des clarifications de la part du commandant d'arrondissement.

Le 7 janvier 2021, ce dernier lui a répondu qu'il était du devoir de tout citoyen de se renseigner, personnellement et « pro-activement », tout en l'informant simultanément de la possibilité de déposer une demande écrite pour accomplir du service militaire sur une base volontaire.

S'en est suivi, le jour même, un échange de courriels avec le commandant d'arrondissement. Lors de celui-ci, X _____ a soutenu qu'il devait être libéré de la taxe pour 2019 et 2020 à tout le moins compte tenu de la demande de service qu'il avait formulée en 2018. Le commandant d'arrondissement lui a répondu qu'« après vérification de [son] dossier militaire, il n'y figur[ait] aucune demande écrite adressée au Personnel de l'armée (ou via la présente autorité) pour accomplir le service militaire ni une quelconque convocation dans un Centre de recrutement de l'armée ». Il lui a encore précisé que « [s]eul le Personnel de l'armée est l'autorité compétente en la matière ». X _____ a alors excipé du courriel reçu le 21 août 2018, sur quoi le commandant d'arrondissement a confirmé qu'il n'y avait effectivement plus de recrutement par l'armée d'une personne hors du délai légal et qu'une demande écrite personnelle devait être adressée à la bonne autorité, démarche que l'intéressé n'avait pas accomplie.

Le 14 janvier 2021, ensuite de cet échange, X _____ a déposé auprès du Personnel de l'Armée une demande de recrutement ultérieur selon l'art. 12 al. 2 OMi. Il s'y est présenté le 28 avril 2021 sur convocation et en est ressorti le jour même en étant déclaré inapte au service militaire et à la protection civile.

Le 1^{er} mai 2021, la STEO lui a notifié une décision de taxation provisoire relative à la période fiscale 2020.

Le 7 mai 2021, X _____ a objecté que, « suite au recrutement effectué en 2021 », aucune taxe n'était due pour les années 2019 à 2021.

Le 10 mai 2021, il s'est plaint auprès de la cheffe du SSCM d'un « fonctionnement hermétique » de ce service, déplorant notamment l'information que le commandant d'arrondissement lui avait transmise en 2018 quant à l'impossibilité d'effectuer du service. La cheffe du SSCM lui a répondu le 18 mai 2021 en constatant que, de son point de vue, le commandant d'arrondissement et la STEO avaient répondu « aux exigences légales qui [lui avait] permis d'accomplir le processus de A à Z comme tout autre citoyen ».

C. Le 1^{er} mai 2022, la STEO a procédé à la taxation provisoire 2021. Celle-ci a donné lieu à un échange infructueux entre X _____, qui maintenait qu'une taxe ne pouvait être réclamée que pour l'année suivant celle du recrutement, et la STEO (dossier de la STEO, pièce 16).

D.a Par deux décisions du 2 septembre 2022, la STEO a assujetti X _____ à la TEO pour 2019 et 2020, arrêtant le montant de la taxe à 2412 fr. pour chacune de ces années, intérêts moratoires en sus.

Le 3 septembre 2022, X _____ a formé réclamation à l'encontre de ces décisions, soutenant en substance que le Personnel de l'Armée avait illégalement admis sa demande de recrutement ultérieur faute de besoin. Le début d'assujettissement fixé à l'année suivant le recrutement ne devait donc pas être applicable dans son cas. S'il l'était néanmoins, cela signifiait que l'assujettissement à la TEO devait commencer en 2022 seulement. En outre, vu son âge, il se plaignait d'avoir été privé d'une réelle possibilité de répondre à une quelconque obligation militaire, ce qui remettait en cause la nature de la taxe comme contribution de remplacement. Pour ces mêmes motifs, les taxations litigieuses s'avéraient discriminatoires au regard de la situation de personnes appelées au recrutement à l'âge de 18 ans. Au surplus, elles se heurtaient à l'interdiction de la rétroactivité des lois.

La STEO a rejeté les réclamations par décisions séparées du 16 décembre 2022.

D.b Par deux mémoires du 18 janvier 2023 de teneur identique, X _____ a contesté ces décisions auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à leur réforme dans le sens d'un non-assujettissement à la TEO pour 2019 et 2020, subsidiairement à leur annulation et au renvoi du dossier à la STEO pour nouvelles décisions au sens des considérants. Le recourant a préalablement requis de joindre les causes et sollicité une suspension de la procédure jusqu'à droit connu sur le sort de recours pendants devant le Tribunal fédéral concernant l'application dans le temps de la

LTEO (causes 2C_978/222 et 2C_995/2022). A l'appui de ses conclusions, il a réitéré les différents moyens invoqués devant l'autorité de réclamation.

Déférant le 4 mai 2023 à la requête du recourant, la CCR a suspendu les causes.

E.a Par décision du 9 mai 2023 confirmée le 6 juillet 2023 sur réclamation, la STEO a assujetti X _____ à la TEO pour l'année 2021, fixant le montant de la taxe à 510 fr., intérêts moratoires en sus.

E.b Le 3 août 2023, X _____ a déféré ce prononcé auprès de la CCR, concluant à son annulation à l'appui d'une motivation identique à celle de ses deux autres recours, causes qu'il a demandé de réunir. En sus, il a argué d'un déni de justice en reprochant à la STEO de ne pas avoir statué sur sa requête en suspension de la procédure. Selon lui, ce vice justifiait un renvoi du dossier à l'autorité précédente afin qu'elle fasse droit à cette demande.

F. Le 24 août 2023, la CCR a annoncé joindre les causes et a confirmé au recourant que la procédure était suspendue.

Le 23 novembre 2023, la CCR a informé le recourant de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1^{er} janvier 2024

Interpellé le 23 février 2024 par la juridiction de céans sur la suite qu'il entendait donner à ses recours – le Tribunal fédéral ayant entre-temps tranché les causes susvisées –, le recourant a réclamé la reprise de la procédure, le 21 mars 2024. A cette occasion, il a répété avoir été empêché de participer au recrutement avant 2021 en raison des informations qui lui avaient été communiquées et soutient que les décisions de taxation antérieures à l'année suivant le recrutement, soit celles couvrant les années 2019 à 2021, devaient être annulées dès lors que point de départ de l'assujettissement à la TEO n'était pas atteint.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) a conclu au rejet des recours au terme de sa réponse du 7 mai 2024. La STEO en a fait de même le 17 mai 2024.

Le recourant n'a pas usé de la faculté d'émettre des observations complémentaires.

Considérant en droit

1.

1.1 Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA ; art. 7 LALTEO). Il lui appartient par conséquent de statuer sur les recours des 18 janvier et 3 août 2023, ceux-ci n'ayant pas été tranchés au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Les recours ont été régulièrement formés, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 31 LTEO ; art. 37 OTEO ; art. 4 LALTEO et 150a LF dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023).

1.3 Dans la mesure où elles se rapportent à un état de fait identique et soulèvent les mêmes questions juridiques, sous réserve du grief immédiatement examiné ci-après, il se justifie de joindre les causes et de les trancher dans un seul arrêt, ainsi que la CCR l'avait en son temps annoncé au recourant (art. 81a al. 2, 80 al. 1 let. d, 56 et 11b al. 1 LPJA).

2.

2.1 Dans un grief formel propre au recours F1 24 104, le recourant invoque un déni de justice. Il reproche à l'autorité précédente de ne pas avoir statué sur sa demande de suspension de procédure et explique avoir été ainsi contraint à déposer un recours, ce qui avait engendré des frais supplémentaires.

2.2 Selon la jurisprudence, une autorité commet un déni de justice formel et viole l'art. 29 al. 1 Cst. si elle omet de statuer sur une conclusion dont elle est saisie alors qu'elle est compétente pour le faire (arrêt du Tribunal fédéral 1C_24/2013 du 5 février 2013 consid. 2.1).

2.3 En l'occurrence, la STEO a, comme le relève le recourant lui-même, « rapidement » rendu une décision de fond sur la réclamation. Dans la mesure où ce prononcé a *de facto* tranché, en la rejetant implicitement, la requête de suspension que le recourant avait émise jusqu'à droit connu sur le sort de recours en matière de TEO pendants devant le Tribunal fédéral, le grief de justice formel tombe à faux. Pour le reste, vu que la procédure de recours a été suspendue dans l'attente des arrêts fédéraux, rendus dans l'intervalle, le renvoi de l'affaire F1 24 104 à la STEO requis par le recourant ne saurait entrer en ligne de compte. En outre, ce dernier ne dispose d'aucun intérêt à se plaindre

céans d'un grief de défaut de motivation en lien avec l'absence de décision sur sa demande de suspension devant la STEO.

3.

Sur le fond, le litige porte sur l'assujettissement du recourant à la taxe d'exemption de l'obligation de servir pour les années 2019 à 2021.

3.1 La taxe d'exemption de l'obligation de servir trouve son fondement à l'art. 59 Cst. Son al. 1 prévoit que tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire ou au service civil de remplacement (cf. aussi art. 2 al. 1 LAAM). Celui qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement s'acquitte d'une taxe (art. 59 al. 3 Cst.), laquelle est régie par le droit fédéral, en particulier par la LTEO et par l'OTEO. Cette taxe, qui constitue une contribution de remplacement, a pour but de garantir une égalité de traitement entre les personnes soumises à l'obligation de servir qui effectuent le service militaire ou le service civil et celles qui en sont exonérées (arrêt du Tribunal fédéral 9C_648/2022 du 9 janvier 2024 consid. 3.1 destiné à la publication).

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 (cf. 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.

3.3 L'art. 3 aLTEO (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018) prévoyait notamment ce qui suit:

« Art. 3 - Durée de l'assujettissement à la taxe

¹ L'assujettissement à la taxe commence au début de l'année au cours de laquelle la personne astreinte atteint l'âge de 20 ans. ² Il se termine: a. 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; [...] »

Dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2019, l'art. 3 LTEO dispose :

« Art. 3 - Début et durée de l'assujettissement à la taxe

¹ 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.

² 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. [...] »

4.

4.1 Dans un grief qu'il convient d'examiner en premier lieu, le recourant se plaint d'une violation de l'interdiction de la rétroactivité des lois. Il relève qu'au moment de sa naturalisation, il n'était, eu égard à son âge – 31 ans –, plus assujetti à la taxe en vertu des anciennes dispositions de la LTEO. Le soumettre au nouveau régime revenait à faire renaître une obligation qui s'était éteinte pour lui en 2018.

4.2 Le Tribunal fédéral a tranché cette question dans ses arrêts 9C_648/2022 précité (consid. 7.2) et 9C_707/2022 du 25 janvier 2024 (consid. 5.1). Après avoir rappelé que la taxe d'exemption de servir ne présentait pas les caractéristiques d'un état de fait durable, il a jugé que le fait de soumettre des citoyens, respectivement nés en 1998 et 1984, naturalisés suisses 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. Le Tribunal fédéral a constaté que les intéressés se trouvaient 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 : âgés de 31, respectivement 35 ans, ils n'étaient ni incorporés dans une formation de l'armée, ni soumis à l'obligation de servir dans le civil, ni n'accomplissait du service militaire ou civil.

4.3 Le même raisonnement s'applique ici. Les éléments de base déterminants servant de fondement à la TEO pour les années 2019 à 2021, ici litigieuses, se sont en effet produits ou existaient ces années-là, soit sous l'empire de la nouvelle loi : X _____, naturalisé suisse en 2018, n'était, en 2019, 2020 et 2021, 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 (cf. art. 2 al. 1 let. a et 3 LTEO). Partant et conformément à la jurisprudence précitée, l'application de la nouvelle LTEO et l'assujettissement du prénommé à la TEO qui en découle pour les années considérées ne constituent pas une application rétroactive de la loi. Le moyen pris d'une violation de l'interdiction de la rétroactivité doit donc être rejeté.

5.

5.1 Le recourant invoque ensuite une violation des art. 1, 2, 3 et 8 LTEO en lien avec les art. 9 LAAM et 12 al. 2 OMi. Il argue avoir présenté une demande de recrutement volontaire en 2021, à l'âge de 34 ans, soit largement après la limite de 24 ans fixée par la loi pour effectuer un recrutement. Selon lui, l'acceptation de sa demande était soumise

aux conditions de l'art. 12 al. 2 OMi, notamment à celle du besoin de l'armée, qui n'était, à son sens, cependant pas remplie. Subsidiairement, il fait valoir que, dans la mesure où l'assujettissement dépendrait de la participation au recrutement, qu'il avait effectué en 2021, il ne devrait être assujetti à la TEO qu'à partir de 2022. Dans son écriture du 21 mars 2024, le recourant soutient également avoir été empêché de participer au recrutement avant 2021 en raison des informations que lui avait transmises le commandant d'arrondissement dans son courriel du 21 août 2018 (cf. let. B *supra*).

5.2 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^e 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).

L'art. 12 al. 2 OMi dispose qu'à leur demande, le cdmt Instr peut prévoir un recrutement ultérieur pour les Suissesses et 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.

Déoulant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, 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. Selon la jurisprudence, 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 a) que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 146 I 105 consid. 5.1.1 et les références citées).

5.3 En l'espèce, l'information transmise le 21 août 2018 par le commandant d'arrondissement au recourant, selon laquelle celui-ci n'était, « compte tenu de [sa] classe d'âge 1986, et en vertu de l'art. 9 al. 2 LAAM, plus recruté au sein des forces armées », s'avérait lacunaire en tant qu'elle passait sous silence la possibilité d'effectuer un recrutement ultérieur. Ceci apparaît regrettable dès lors que le recourant s'était expressément enquis des possibilités de servir afin d'échapper au paiement de la taxe. Toujours est-il que le recourant a finalement pu se présenter au recrutement en 2021, l'année de ses 35 ans, soit à un âge où l'accomplissement de la totalité des obligations militaires, sous forme d'un service long, était encore envisageable (cf. BONADIO, Taxe militaire : les effets et les doutes autour de la loi sur la taxe d'exemption de servir in : NF 7/2021 p. 378 ss). Sachant que la taxe d'exemption payée est remboursée à l'homme astreint au service militaire ou au service civil s'il a accompli la totalité des jours de service obligatoires (art. 39 LTEO), la condition voulant que l'administré ait pris des dispositions irréversibles n'est donc pas remplie (sur la possibilité d'obtenir un remboursement de la TEO cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_170/2016 du 23 décembre 2016 consid. 6.3). L'on peut par ailleurs relever que la STEO avait, en mai 2020, pour sa part valablement renseigné le recourant sur le fait qu'une demande motivée devait être transmise au commandement d'arrondissement s'il souhaitait accomplir du service, démarche que le recourant n'a cependant pas accomplie avant 2021. Il s'ensuit que, pour leur part, les décisions de taxation 2020 et 2021 ne sauraient de toute manière être censurées sous l'angle de la bonne foi.

Pour le reste, il importe de rappeler que l'art. 2 al. 1 let. a LTEO assujettit à la taxe 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. Ainsi que le Tribunal fédéral l'a relevé dans l'arrêt 9C_648/2022 précité (consid. 8.1), le texte, clair, de cette disposition ne distingue pas les situations qui ont conduit à l'absence d'incorporation dans une formation de l'armée ou d'astreinte au service civil pendant plus de six mois, de sorte que le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il prétend qu'en n'ayant pas effectué le recrutement ultérieur au sens de l'art. 12 al. 2 OMi, son cas ne serait pas visé par les art. 2, 3 et 8 LTEO. Sa critique quant à la violation de la « qualification de taxe de remplacement de la TEO », fondée essentiellement sur son impossibilité de participer à un recrutement, tombe également à faux puisque le motif pour lequel la TEO doit être payée n'est pas déterminant (cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_648/2022 précité consid. 8.1 ; dans le même sens, cf. Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, Entscheid 1 WE.2022.1 du 18 novembre 2022 consid. 5a, arrêt de la Cour de justice du canton de

Genève GA/9717/2019 du 19 juillet 2017 consid. 3, arrêt du Tribunal cantonal vaudois FI.2010.0028 du 7 décembre 2011 consid. 3).

6.

Le requérant demande à ce qu'il soit tenu compte du fait qu'il avait correctement effectué l'entier de ses obligations militaires dans son pays d'origine, la Finlande. Le requérant perd cependant de vue que si les Suisses qui possèdent la nationalité d'un autre État dans lequel ils ont accompli leurs obligations militaires ou des services de remplacement ne sont en principe pas astreints au service militaire en Suisse (art. 5 al. 1 LAAM), l'obligation de s'annoncer et de s'acquitter de la taxe d'exemption, elle, subsiste en vertu de la réserve expresse contenue à l'art. 5 al. 2 LAAM, sous réserve d'un accord bilatéral – inexistant ici – prévoyant le contraire (art. 5 al. 3 LAAM ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.163/2004 du 29 septembre 2004 consid. 4.1). L'objection ne peut donc pas être retenue.

7.

7.1 Le requérant invoque enfin une violation des art. 8 Cst., 14 CEDH en relation avec l'art. 8 CEDH ainsi que des art. 26 et 17 Pacte ONU II. Il se plaint à cet égard d'avoir été soumis à la taxe sans avoir été convoqué à une quelconque obligation militaire et fait valoir que son cas différait de celui de personnes qui auraient en soi pu servir, mais qui n'avaient pas donné suite à leurs obligations de recrutement et de service « dans les temps nécessaires ». Le fait qu'il ait été ensuite, à sa propre demande, convoqué au recrutement, importait peu à cet égard. La TEO était discriminatoire en tant qu'elle n'impactait pas de la même manière les personnes appelées à participer au recrutement à l'âge de 18 ans et celles soumises au paiement de la taxe à plus de 30 ans. Ces dernières étaient bien avancées dans leur carrière et les montants des taxes étaient incomparables.

7.2 De jurisprudence constante, le droit à l'égalité est violé 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 (ATF 140 I 201 consid. 6.5.1). Ici, l'assujettissement du requérant à la TEO découle du fait que celui-ci réalise la circonstance légale, objective et indépendante des motifs ayant conduit à cette situation (cf. consid. 5.3 *supra*), tenant à une absence d'incorporation dans une formation de l'armée ou d'astreinte au service civil pendant plus de six mois. Force est à cet égard de constater que le requérant n'a pas été traité différemment d'autres assujettis se trouvant dans ce cas. Dans la mesure où l'intéressé a acquis la nationalité suisse à l'âge de 32 ans seulement (et par conséquent à un âge postérieur à celui jusqu'auquel un recrutement ordinaire est possible), une

comparaison avec le cas d'une personne née suisse ne saurait être valablement tirée. En réalité, la situation du recourant ne diffère pas de celle d'autres suisses du même âge n'ayant pas accompli leurs obligations l'année considérée. Sous l'angle financier, l'on peut relever que la taxe est perçue, selon la législation sur l'impôt fédéral direct, sur le revenu net total que l'assujetti réalise en Suisse et à l'étranger (art. 11 LTEO) et qu'elle tient compte ainsi du principe de la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst. ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_221/2009 du 21 janvier 2010 consid. 5). Par ailleurs, eu égard à l'ampleur des obligations auxquelles sont soumis les suisses appelés au recrutement ordinaire (art. 12 al. 1 let. a, 49 al. 4, 51 al. 2 LAAM ; cf. ég. art. 54a LAAM), respectivement aux 11 taxes que pourraient payer des jeunes assujettis à la taxe, l'on ne saurait retenir que le recourant serait, à l'instar des personnes ayant été naturalisées après l'âge jusqu'auquel un recrutement « ordinaire » est possible, victime d'inégalité de traitement (cf. Verwaltungsgesicht des Kantons Zug, Urteil A 2022 8 du 10 juillet 2023 consid. 4.3).

7.3 Le recourant excipe de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après: CEDH) rendue dans les arrêts Glor contre la Suisse du 30 avril 2009 (Requête n° 13444/04) et Ryser contre la Suisse du 12 janvier 2021. En tant qu'il dénonce une absence réelle d'alternative au paiement de la taxe eu égard à son âge, il convient de relever que, dans le contexte de la TEO, la possibilité de se prévaloir des garanties et libertés conventionnelles a été admise dans le contexte d'une discrimination liée à l'intégrité physique des assujettis (cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_441/2022 du 2 mai 2024 consid. 6). L'on constate qu'en l'espèce, le recourant a été déclaré inapte au service, pour des raisons qu'il n'a cependant pas détaillées. Il n'a pas été exonéré du paiement de la taxe, mais ne prétend pas, à cet égard, souffrir d'un handicap majeur justifiant une exonération conformément à l'art. 4 LTEO. Il ne se plaint pas davantage d'une impossibilité de servir qui serait spécifiquement imputable à son état de santé. Sur ce point, il sied de rappeler que le droit suisse prévoit, depuis le 1^{er} janvier 2013, la possibilité d'une incorporation spéciale dans l'armée (cf. ch. 4 de l'annexe 1 OAMAS), ce que le recourant sait pour avoir, le 4 décembre 2020, rempli le formulaire correspondant. Le 10 décembre 2020, à réception de ce document, la STEO lui a toutefois correctement signalé que le processus était réservé aux personnes déclarées inaptes au service militaire et au service civil au terme du recrutement militaire, que l'intéressé n'avait cependant pas (encore) accompli. Le recourant l'a effectué le 28 avril 2021 et en est ressorti en étant déclaré inapte au service militaire et à la protection civile. Depuis lors, il s'est toutefois borné à contester son assujettissement au paiement des TEO, sans jamais plus manifester sa volonté d'accomplir du service militaire avec

restrictions médicales particulières, ne serait-ce par exemple qu'en signalant à la STEO que sa demande du 4 décembre 2020 était toujours d'actualité. Le recourant s'est au contraire limité à contester devoir la taxe pour les motifs examinés précédemment. Sous l'angle de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), qui s'applique aussi bien à l'égard de l'administration que des administrés (ATF 136 I 254 consid. 5.2), il ne saurait dès lors valablement se plaindre – ce qu'il ne fait d'ailleurs pas, comme l'on a vu – d'une discrimination fondée sur son état de santé et prohibée par la CEDH. Parfaitement conscient qu'un service adapté était envisageable, le recourant aurait pu saisir cette possibilité en faisant preuve d'un minimum de diligence, étant relevé que celle-ci était susceptible de lui éviter *in fine* tout paiement de la taxe (cf. consid. 5.3 *supra* et arrêt 2C_170/2016 précité consid. 6.3).

7.4 Au surplus, le recourant n'explique pas en quoi les art. 17 et 26 du Pacte ONU II qu'il invoque lui offriraient une protection plus étendue que les dispositions constitutionnelles et conventionnelles précitées. Le grief doit donc être rejeté (*ibidem*).

8.

8.1 En définitive, les recours doivent être rejetés (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

8.2 Les frais, arrêtés à 1500 fr., sont mis à la charge du recourant, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 31 al. 2 et 2^{bis} LTEO ; art. 6 al. 2 LALTEO ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar ; art. 91 al. 1 *a contrario* LPJA).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Les causes F1 24 49, F1 24 103 et F1 24 104 sont jointes.
2. Les recours sont rejetés.
3. Les frais, par 1500 fr., sont mis à la charge du recourant, qui n'a pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à Maître David Raedler, avocat à Lausanne, pour le recourant, à la Section de la taxe d'exemption de l'obligation de servir, à Sion, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division DAT, Taxe d'exemption de l'obligation de servir, à Berne.

Sion, le 14 septembre 2024