

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1638/2012-TAXE

ATA/683/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 août 2014

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

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

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, né le _____ 1983, de nationalités suisse et chypriote, était domicilié dans le canton de Genève entre le 1^{er} octobre 2008 et le 9 août 2009.
 - 2) Le 23 décembre 2010 le service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : STEOS), dépendant de l'administration fiscale cantonale genevoise, lui a adressé une décision concernant l'année d'assujettissement 2009.
 - 3) Il était astreint au versement de la somme de CHF 1'441.25 au titre de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) calculée au taux de 3% sur la base du revenu déterminant fixé pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2009, soit sur un montant de CHF 46'000.-, additionné de frais administratifs pour CHF 50.- et d'intérêts moratoires pour CHF 11.25.
 - 4) Le 11 avril 2011, M. A_____ a adressé une réclamation au STEOS contre le bordereau de taxation précité en annexant sa déclaration TEO pour l'année 2009. Le revenu sur la base duquel la taxe était calculée était erroné, n'ayant travaillé que six mois durant l'année 2009. Ne résidant plus en Suisse, il n'avait pas reçu sa déclaration TEO 2009 à temps.
 - 5) Par courrier simple du 26 avril 2011, le STEOS a renvoyé la copie de sa déclaration TEO 2009 pour que M. A_____ complète, signe et annexe des justificatifs nécessaires.
 - 6) Par courrier simple du 10 janvier 2012 et courrier recommandé du 28 mars 2012, le STEOS a réitéré cette demande.
 - 7) Par décision du 25 avril 2012, le STEOS a rejeté la réclamation de M. A_____.
- N'ayant pas reçu de réponse aux demandes de renseignements complémentaires, le STEOS n'était pas en possession de tous les éléments pour déterminer correctement le revenu de M. A_____ soumis à la TEO pour l'année d'assujettissement 2009.
- 8) Le 30 avril 2012, M. A_____ a envoyé au STEOS un courrier rédigé en anglais. Il ne résidait pas en Suisse durant l'année 2009. Par conséquent, il devait être exempté de la TEO. Il demandait, dès lors, la reconsidération de la taxe confirmé par la décision du 25 avril 2012.
 - 9) Le 7 mai 2010, le STEOS a retourné ledit courrier à M. A_____. À première vue, l'intéressé contestait la décision sur réclamation du 25 avril 2012.

Cependant, il demandait également l'exonération de la taxe du fait qu'il était domicilié à l'étranger durant l'année 2009. Les requêtes devaient être rédigées en respectant une certaine forme, notamment la langue et l'indication claire de l'objet de la contestation.

- 10) Le 9 mai 2012, M. A_____ a reformulé sa demande en français. Il ne résidait pas en Suisse la majeure partie de l'année 2009, de sorte qu'il devait être exempté de la taxe.
- 11) Par décision du 22 mai 2012, le STEOS a rejeté la demande d'exonération pour l'année d'assujettissement 2009 de M. A_____.

Aux termes des dispositions législatives en vigueur, un citoyen suisse qui séjournait à l'étranger n'était exonéré du paiement de la TEO que si, au 1^{er} janvier de l'année d'assujettissement, il était domicilié à l'étranger depuis plus de trois ans.

Selon les informations provenant de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP), devenu l'office cantonal de la population et des migrations depuis le 1^{er} décembre 2013 (ci-après : OCPM), M. A_____ avait quitté la Suisse le 9 août 2009, puis était revenu s'y installer le 1^{er} février 2011, pour repartir le 28 février 2012 à Singapour. Partant, il ne remplissait pas les conditions d'exonération.

- 12) Le 23 mai 2012, M. A_____ a saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre cette décision, concluant à son annulation et à l'exonération de la TEO.

Il avait vécu jusqu'à l'âge de ses 20 ans à Chypre, ayant servi dans l'armée chypriote. Il avait été informé par les autorités suisses qu'il n'y avait pas de convention entre la Suisse et Chypre relative au service militaire des double-nationaux, de sorte qu'il était obligé d'honorer ses obligations militaires en Suisse également. Même s'il était prêt à y effectuer son service militaire, les autorités helvétiques l'avaient exempté, l'obligeant à payer la TEO. Par conséquent, il était victime d'une inégalité de traitement en comparaison des autres double-nationaux qui bénéficiaient d'un accord conclu entre la Suisse et leur autre pays d'origine et pouvaient être exonérés du paiement de toute taxe militaire.

- 13) Dans sa réponse du 19 septembre 2012, le STEOS a conclu au rejet du recours. La réclamation de M. A_____ ne portait expressément que sur le montant de la taxe. C'était au stade du recours auprès de la chambre administrative qu'il remettait en question pour la première fois le principe de son assujettissement à la TEO. En vertu de la jurisprudence, un recourant n'était pas autorisé à prendre dans son mémoire de recours des conclusions qui sortaient du cadre des questions qui avaient été traitées dans la procédure antérieure. Partant, le grief relatif au principe d'assujettissement devait être écarté.

Dans l'hypothèse où la chambre administrative décidait tout de même d'entrer en matière sur ce grief, il n'en demeurerait pas moins que M. A_____ n'avait produit aucun justificatif concernant le service militaire qu'il avait accompli à Chypre. Même si tel était le cas, les jours de services militaires accomplis par l'intéressé à Chypre n'étaient pas assimilables à des jours de service militaire dans l'armée suisse. De ce fait, et en l'absence d'accord international entre Chypre et la Suisse, l'intéressé devait faire face à ses obligations militaires dans les deux pays. Ayant été exempté de celles-ci en Suisse en raison du fait qu'il était âgé de plus de 25 ans lors de son arrivée officielle, il était tenu de s'acquitter de la taxe qui devait être comprise comme un succédané du service militaire.

- 14) Par acte rédigé en anglais reçu par la chambre administrative le 26 octobre 2012, M. A_____ a répliqué.
- 15) Le même jour la chambre de céans a retourné le courrier à l'expéditeur au motif que les mémoires et la correspondance devaient être rédigés uniquement en français.
- 16) Par courrier reçu par la chambre administrative le 22 novembre 2012, M. A_____ a reformulé sa réplique en français.

L'armée chypriote faisant partie des forces armées européennes, les double-nationaux suisses/chypriotes ne devaient pas subir de discrimination par rapport aux citoyens suisses ainsi qu'aux ressortissants de pays européens avec lesquels la Suisse avait conclu une convention réglant la question de la double incorporation dans une formation militaire.

- 17) Le 7 octobre 2013, les parties ont été avisées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable de ce point de vue (art. 30 et 31 de la loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir - LTEO - RS 661 ; art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) a. Selon l'art. 68 LPA, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuve nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, sauf exception prévue par la loi. A contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.

b. La jurisprudence de la chambre administrative montre une pratique beaucoup plus restrictive. Ainsi, l'objet d'une procédure administrative ne peut pas s'étendre ou se modifier qualitativement au fil des instances. Il peut uniquement se réduire, dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours (ATA/560/2006 du 17 octobre 2006).

Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été traitées dans la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/737/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/145/2013 du 5 mars 2013 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 ; ATA/163/2010 du 9 mars 2010 ; ATA/503/2009 du 6 octobre 2009 ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009 ; ATA/168/2008 du 8 avril 2008 ; ACOM/49/2008 du 17 avril 2008 ; Benoit BOVAY, Procédure administrative, 2000, p. 390/391).

c. En l'espèce, selon le STEOS, la réclamation de M. A_____ ne portait expressément que sur le montant de la taxe et ne remettait pas en question le principe de son assujettissement à la TEO.

Or, le STEOS confond la réclamation du 11 avril 2011 de M. A_____ contre le bordereau de taxation d'un montant de CHF 1'441.25 avec celle du 9 mai 2012 sollicitant l'exonération de la taxe militaire.

Même si le recours ne désigne pas expressément la décision attaquée, il découle toutefois de son texte qu'il est bien dirigé contre la décision du 22 mai 2012 du STEOS et non contre celle du 25 avril 2012.

Il en résulte que le recourant n'invoque pas de nouveaux griefs qui n'auraient pas été évoqués au cours de la procédure de réclamation. Dès lors, le grief remettant en question le principe de son assujettissement à la TEO est recevable.

3) a. Tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire (art. 59 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101 ; art. 2 al. 1 de la loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire du 3 février 1995 - LAAM - RS 510.10).

b. Dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2010 - applicable au présent litige, dès lors que celui-ci porte sur l'année d'assujettissement 2009 -, l'art. 8 al. 1 aLAAM prévoyait que l'obligation de participer au recrutement prenait naissance au début

de l'année où la personne astreinte aux obligations militaires atteignait 19 ans et s'éteignait à la fin de l'année au cours de laquelle elle atteindrait 25 ans. Selon l'art. 8 al. 4 LAAM, toute personne qui n'a pas été recrutée n'est pas astreinte au service militaire.

c. Celui qui n'accomplit pas son service militaire ou son service de remplacement doit s'acquitter d'une taxe (art. 59 al. 3 Cst.). Ce principe est rappelé à l'art. 1 LTEO, selon lequel les citoyens suisses qui n'accomplissent pas ou n'accomplissent qu'en partie leurs obligations de servir sous forme de service personnel (service militaire ou service civil) doivent fournir une compensation pécuniaire.

Les militaires qui ne sont pas incorporés dans une formation sont, dès lors, assujettis à la taxe pour les années durant lesquelles ils n'effectuent pas le service militaire que les hommes astreints aux obligations militaires de même grade, de même fonction et de même âge doivent accomplir (art. 5 de l'ordonnance sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 30 août 1995 - OTEO - RS 661.1). Si les conditions de l'assujettissement à la taxe sont remplies au cours de l'année d'assujettissement, ce dernier subsiste pour l'année entière (art. 9 LTEO).

L'objectif poursuivi par la taxe n'est pas de sanctionner un comportement, mais d'astreindre celui qui n'accomplit pas ses obligations militaires à une contribution publique de remplacement (ATF 121 II 166 consid. 4 p. 170 ; ATA/587/2010 du 31 août 2010 consid. 3 ; ATA/766/2005 du 15 novembre 2005 ; ATA/381/2001 du 29 mai 2001). La taxe militaire a pour but d'éviter, parmi les personnes soumises aux obligations militaires, les inégalités criantes entre celles qui effectuent un service et celles qui n'en font pas ; elle constitue à ce titre une contribution de remplacement. Le militaire qui est dispensé d'un service en tire normalement un avantage par rapport aux autres astreints de sa classe d'âge. La perception d'une taxe doit compenser cet avantage, sous la forme d'une prestation financière (ATA/766/2005 précité).

d. La possession d'une autre nationalité n'a en principe aucune influence sur les obligations militaires d'un citoyen suisse. Toutefois, les Suisses qui prouvent la détention d'une nationalité d'un autre État et qui y ont accompli leur service militaire, ont été soumis au service civil ou ont fait une prestation de remplacement sous forme de taxe, ne sont pas tenus d'accomplir leur service militaire en Suisse (art. 5 al. 1 LAAM). Ils sont soumis, par contre, aux déclarations obligatoires et à la taxe d'exemption (art. 5 al. 2 LAAM). Sont réservés les accords bilatéraux concernant le service militaire des doubles-nationaux (art. 5 al. 3 LAAM). La Suisse a conclu de tels accords avec la France, l'Allemagne, les États-Unis d'Amérique, la Colombie, l'Argentine, l'Autriche et l'Italie (Convention du 16 novembre 1995 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relative au service militaire des doubles-nationaux - RS 0.141.134.92 ; Convention du 20 août 2009 entre la Confédération

suisse et la République fédérale d'Allemagne relative au service militaire des double-nationaux - RS 0.141.113.6; Convention du 11 novembre 1937 entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique relative aux obligations militaires de certains doubles nationaux - RS 0.141.133.6 ; Convention du 15 janvier 1959 entre la Suisse et la Colombie concernant le service militaire - RS 0.141.126.3 ; Convention du 19 mars 1999 entre la Confédération Suisse et la République d'Autriche relative au service militaire des doubles-nationaux - RS 0.141.116.3 ; Convention du 26 février 2007 entre la Confédération suisse et la République italienne relative au service militaire des doubles-nationaux - RS 0.141.145.42).

e. Selon l'art. 2 al. 1 let. c 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), n'effectuent pas le service militaire ou le service civil qui leur incombe en tant qu'hommes astreints au service sauf si un motif d'exonération est réalisé au sens des art. 4 ou 4a LTEO.

Aux termes de l'art. 4a al. 1 LTEO, est exonéré de la taxe le Suisse de l'étranger qui, pendant au moins six mois au cours de l'année d'assujettissement, est domicilié à l'étranger si : au début de l'année d'assujettissement, il est domicilié à l'étranger sans interruption depuis plus de trois ans (lit. a) ; au cours de l'année d'assujettissement, il doit accomplir un service militaire effectif ou un service civil dans l'État étranger où il est domicilié ou payer une taxe correspondant à la taxe d'exemption suisse (lit. b) ; au cours de l'année d'assujettissement, en qualité de ressortissant de l'État étranger où il est domicilié, il est à la disposition de l'armée ou du service civil de cet État, après y avoir accompli les services réglementaires (lit. c).

- 4) Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment (ATF 138 V 176 consid. 8.2 p. 183 ; 131 I 1 consid. 4.2 p. 6/7 ; 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss ; Vincent MARTENET, Géométrie de l'égalité, 2003, p. 260 ss).
- 5) a. En l'espèce, M. A_____ a été exempté d'incorporation dans l'armée suisse, parce qu'il était âgé de plus de 25 ans lors de son arrivée officielle dans le pays le 1^{er} octobre 2008. Durant l'année 2009, il n'a pas effectué de service militaire comme les hommes astreints aux obligations militaires de même grade, de même fonction et de même âge. Dès lors, il était assujetti à la taxe d'exemption de servir.

Le fait que le recourant possède également la nationalité chypriote n'a aucune incidence sur ses obligations militaires en tant que citoyen suisse. Même, s'il avait prouvé qu'il avait accompli à Chypre son service militaire - ce qui n'est pas le cas en l'occurrence - cela n'aurait pas conduit à l'exemption d'incorporation dans l'armée suisse.

b. Le recourant se plaint d'être victime d'une inégalité de traitement. L'armée chypriote faisant partie des forces armées européennes, les double-nationaux suisses/chypriotes subissent une discrimination par rapport aux citoyens suisses et aux ressortissants de pays européens avec lesquels la Suisse a conclu une convention réglant la question de la double incorporation dans une formation militaire.

Cette argumentation ne saurait être suivie. La règle de base est que tout homme de nationalité suisse est astreint au service militaire. Celui qui n'accomplit pas ce service ou le service de remplacement doit s'acquitter d'une taxe. Le Conseil fédéral peut, cependant, conclure des traités internationaux avec d'autres États portant sur la reconnaissance réciproque de l'accomplissement du service militaire par les double nationaux. De telles conventions constituent, dès lors, l'exception. La Suisse a conclu ce type d'accord jusqu'à ce jour avec quatre États (l'Allemagne, l'Autriche, la France et l'Italie), parmi les vingt-huit États-membres de l'Union européenne (ci-après : UE).

Dès lors, le traitement différencié d'un double-national suisse/chypriote par rapport à un double-national suisse/allemand, suisse/autrichien, suisse/français ou suisse/italien est fondé sur un motif juridique et le recourant ne peut se prévaloir d'une violation du principe de l'égalité de traitement comparé aux ressortissants de ces derniers pays. Il est donc tenu à ses obligations militaires en Suisse s'il y réside, et s'il ne les accomplit pas, au paiement de la taxe d'exemption.

c. Ayant vécu en Suisse entre le 1^{er} janvier et le 9 août 2009 et n'ayant pas accompli de service militaire ou civil effectif ni payé une taxe correspondant à une taxe d'exemption dans aucun autre État étranger, M. A_____ ne remplissait pas les conditions d'exonération de la taxe d'exemption de servir pour l'année civile 2009. Par conséquent, c'est à juste titre que le STEOS l'a assujetti à ladite taxe.

- 6) Au vue de ce qui précède, le recours sera rejeté.
- 7) Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 400.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 mai 2012 par Monsieur A_____ contre le jugement du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 22 mai 2012 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 400.- ;

dit qu'il ne lui 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 Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, 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 ;

communiqua le présent arrêt à Monsieur A_____, au service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :