RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/179/2023-PROC **ATA/1239/2023**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 14 novembre 2023

2ème section

dans la cause

A_____ **demandeur**
représenté par Me Cassandre DÄHNE, avocate

contre

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

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

COUR DE JUSTICE - CHAMBRE ADMNISTRATIVE **intimés**

EN FAIT

A. **a.** A_____ est né à B_____ (Italie) le _____ 1984.

b. Il possède la nationalité italienne depuis sa naissance.

B. **a.** Le _____ 2002, au moment de son 18e anniversaire, il habitait C_____(Italie).

b. Le 6 novembre 2002, A_____ a été convoqué à la visite de conscription par l'arrondissement militaire de D_____ (Italie). Sur sa demande, dans la mesure où il effectuait alors ses études universitaires, ladite visite a été reportée.

c. Le service militaire obligatoire a été supprimé en Italie avec effet au 1er janvier 2005.

d. A_____ a alors été suspendu de la conscription et du service militaire en Italie.

e. Installé en Suisse, dans le canton de Genève, à partir du 1er septembre 2008, au bénéfice d'une autorisation de séjour avec activité lucrative, A_____ a acquis en date du 5 décembre 2019 la nationalité suisse par voie de naturalisation ordinaire.

f. Par décision du 5 mai 2020, le service (ci-après : STEO) de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a exonéré A_____ de la TEO pour l'année 2019, au motif de sa naturalisation et en se référant à l'art. 4 al. 1 let. e de la loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 (LTEO - RS 661). Il était indiqué en outre : « dans les années suivantes vous aurez à payer la taxe ».

g. Par courriel du 6 mai 2021, A_____ a sollicité des autorités militaires italiennes un certificat concernant sa situation militaire en Italie. Après avoir été convoqué en novembre 2002, il avait été dispensé de ses obligations militaires.

h. Le 24 mai 2021, les autorités militaires italiennes (soit le « Comando Forze Operative Nord ») ont envoyé à A_____ un formulaire D basé sur l'art. 6 de la convention entre la Confédération suisse et la République italienne relative au service militaire des doubles-nationaux, du 26 février 2007 (RS 0.141.145.42, ci-après : la convention).

Était cochée la case « n'est pas astreint aux obligations militaires en raison de la suspension/suppression du service militaire obligatoire » (*Non è tenuto ad adempiere gli obblighi militari, a seguito della sospensione/soppressione del servizio militaro obbligatorio*).

Étaient en revanche tracées différentes hypothèses concernant sa situation militaire, notamment : « a été exempté en raison de son inaptitude physique » (*È stato esentato a causa della sua inattitudine fisica), « a été exempté ou dispensé des obligations militaires » (È stato esonerato o dispensato dagli obblighi militari*) et « a accompli effectivement les obligations militaires auxquelles il était soumis en [Italie] (*Ha assolto effettivamente gli obblighi militari ai quali era sottoposto in Italia*).

i. Par décision de taxation du 27 août 2021, le STEO a arrêté définitivement le montant de la TEO 2020 de A_____ à CHF 5'397.-, dont CHF 600.- avaient déjà été versés sur la base du bordereau provisoire.

j. Le 22 septembre 2021, A_____ a formé réclamation contre la décision de taxation précitée, concluant à son annulation.

k. Par « décision d'exonération » du 29 septembre 2021, le STEO a rejeté la « demande d'exonération de la TEO pour l'année 2020 ».

La circulaire 2017/1 relative à l'assujettissement des doubles nationaux avec convention prévoyait que le double national était soumis aux obligations militaires dans l'État où il avait sa résidence habituelle le 1er janvier de l'année au cours de laquelle il atteignait l'âge de 18 ans.

Selon l'art. 1 let. b de la convention, par « obligations militaires », on entendait pour l'Italie le service militaire sous toutes ses formes, ou tout autre service ou prestation jugés équivalents. Avec la suspension de l'obligation du service militaire, différentes formes de service volontaire avaient été créées. Toutes les formes d'accomplissement des obligations militaires en Italie, que ce soit le service militaire obligatoire jusqu'en 2005 ou l'un des nouveaux services volontaires conduisaient en principe à l'exonération de la TEO en Suisse. Celui qui n'avait pas accompli de service était assujetti à la TEO en Suisse.

Une mise en pratique uniforme de la convention devait toutefois être garantie, dans laquelle une limite inférieure de 90 jours de service était fixée. Ces 90 jours correspondaient à la durée de l'instruction de base généralisée et de l'instruction de base à la fonction dans l'armée. Au regard du dossier de A_____, ce dernier n'avait effectué aucun jour de service militaire ni de service civil en 2020, si bien que son assujettissement à la TEO était maintenu.

l. Par décision du département fédéral de la défense, de la protection de la population et des sports (ci-après : DDPS) du 15 octobre 2021, A_____ a été mis au bénéfice de la convention ; il ne pouvait pas être incorporé dans l'armée suisse, était affecté aux doubles nationaux non incorporés et n'était pas astreint au service militaire.

m. Le 27 octobre 2021, A_____ a formé réclamation contre la « décision d'exonération » du 29 septembre 2021.

n. Par décision sur réclamation du 17 décembre 2021, le STEO a rejeté la réclamation de A_____.

o. Par acte déposé le 17 janvier 2022, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision sur réclamation précitée, concluant préalablement à la production par le STEO de la circulaire 2017/1, ainsi qu'à son audition et à celle d'un représentant de l'AFC-GE, et principalement à l'annulation de la décision attaquée, à ce qu'il soit exempté de la TEO et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

p. Par arrêt du 22 novembre 2022 (ATA/1173/2022), la chambre administrative a rejeté le recours.

Conformément à l'art. 4 al. 2 de la convention, dont A_____ se prévalait aussi, les obligations militaires seraient, pour la Suisse, considérées comme accomplies dans trois cas de figure : s'il avait déjà accompli des obligations militaires en Italie, ou s'il en avait été exempté ou libéré. Aucune de ces hypothèses n'était pertinente en lien avec sa situation, compte tenu du fait qu'il avait reporté sa conscription en Italie et n'avait plus été rappelé par les autorités militaires italiennes à la suite de l'abolition, en 2005, du service militaire obligatoire. Cela ressortait clairement du formulaire D, les autorités militaires italiennes n'ayant coché aucune des trois cases correspondantes. Son cas était en fait autre et s'assimilait à celui des personnes n'ayant jamais subi de conscription. Il ne s'était donc pas acquitté de la totalité de son obligation de servir (en Italie) conformément à l'art. 4 al. 2bis LTEO, si bien qu'il restait assujetti à la taxe militaire jusqu'à l'âge limite prévu par la législation pertinente.

C. **a.** Par requête du 10 janvier 2023, A_____ a requis du STEO la reconsidération de sa décision sur réclamation du 17 décembre 2021. À l'appui de celle-ci, il a produit une nouvelle version du formulaire D datée du 23 décembre 2022 émise par les autorités militaires italiennes.

Y était cochée la case « a accompli effectivement les obligations militaires auxquelles il était soumis en Italie (SOSPENSIONE OBBLIGO LEVA) » (*Ha assolto effettivamente gli obblighi militari ai quali era sottoposto in ITALIA (SOSPENSIONE OBBLIGO LEVA*), les autres hypothèses étant biffées.

Cette nouvelle version du formulaire devait être considérée comme un fait « nouveau ancien », dans la mesure où la situation retranscrite dans ce formulaire existait déjà au moment de la prise de décision, mais qu'elle n'avait pas pu être alléguée par le recourant, les autorités militaires italiennes ayant commis une erreur lorsqu'elles avaient rempli le formulaire D pour la première fois le 21 mai 2021.

b. Le 18 janvier 2023, l'AFC-GE, relevant l'incompétence du STEO pour traiter la requête de A_____, l'a transmise à la chambre de céans.

c. Par envoi du 24 février 2023, A_____ a indiqué accepter que sa demande de reconsidération déposée le 10 janvier 2023 par-devant l'AFC-GE soit considérée comme une demande en révision de l'arrêt ATA/1173/2022 du 22 novembre 2022. Reprenant le motif déjà exposé dans la requête de reconsidération, il a conclu à la révision de cet arrêt, et statuant à nouveau, à son exemption du paiement de la taxe d'exemption de l'obligation de servir.

d. Le 18 avril 2023, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), a conclu au rejet de la demande de révision.

La situation militaire de A_____ n'avait aucunement changé. Il n'avait jamais accompli de service militaire effectif en Italie et aucun jour de service accompli n'était documenté, que ce fût le service militaire obligatoire avant 2005 ou un

service volontaire de 90 jours en Italie dès 2005. Ayant uniquement reporté sa visite de conscription, il n'avait pas non plus été exempté, libéré/dispensé ou exclu du service militaire.

La formulation employée dans le formulaire D daté du 23 décembre 2022 soulevait une question matérielle : l'indication « *SOSPENSIONE OBBLIGO LEVA* » soit la suspension de la circonscription, serait contradictoire avec l'indication selon laquelle il avait accompli effectivement les obligations militaires auxquelles il était soumis. La présence de cette contradiction matérielle sur ledit formulaire était propre à susciter des doutes sur son authenticité.

e. Le 19 avril 2023, le STEO a indiqué qu'il faisait siens les développements et les conclusions de l'AFC-CH.

f. Le 24 avril 2023, le juge délégué a imparti aux parties un délai au 26 mai 2023 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

g. Le 28 avril 2023, le STEO a indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations complémentaires à formuler.

h. Le 26 mai 2023, A_____ a produit un échange de courriels en langue italienne entre lui-même et les autorités militaires italiennes tendant à démontrer l'authenticité du formulaire D daté du 23 décembre 2022. Il en ressortait qu'il les avait contactées le 22 décembre 2022 au sujet du formulaire D du 24 mai 2021, qu'il trouvait problématique, et requis sa modification afin de lui éviter des problèmes avec les autorités suisses. Pour le surplus, il a persisté dans ses conclusions.

Contrairement à ce que prétendait l'AFC-CH, l'indication sur ledit formulaire n'était pas contradictoire. Celui-ci constituait un fait nouveau justifiant une révision de l'arrêt entrepris, dans la mesure où il apportait la preuve que les autorités militaires italiennes considéraient qu'il avait effectivement accompli ses obligations militaires en Italie.

i. L'AFC-CH n'ayant formulé dans le délai imparti ni requêtes ni observations complémentaires, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Déposée en temps utile, la demande en révision est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 40 de l'Ordonnance sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 30 août 1995 - OTEO – RS 661.1), étant précisé que l'introduction de la demande auprès de la STEO, dans un premier temps, ne prête pas à conséquence puisqu'elle est réputée déposée à la date à laquelle elle a été adressée à cette autorité avant sa transmission d'office, dans un second temps, à la chambre de céans pour raison de compétence (art. 64 al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA - E 5 10).

2. Dès lors que la demande de A_____ du 10 janvier 2023 se réfère à un fait nouveau ou, plutôt, à un nouveau moyen de preuve susceptible de remettre en cause l'ATA/1173/2022 du 22 novembre 2022 rendu par la chambre administrative, elle constitue bien une demande en révision au sens des art. 40 et 41 OTEO.

3. Reste à examiner si la présente demande en révision remplit les conditions ouvrant la voie à la révision.

3.1 Selon l'art. 40 al. 1 OTEO, l'autorité de taxation ou l'instance de recours procède à la révision d'une décision entrée en force, d'office ou à la demande de la personne touchée par celle-ci : si des faits nouveaux importants sont allégués ou de nouveaux moyens de preuve produits (let. a) ; si l'autorité n'a pas tenu compte de faits ou de demandes importants établis par pièces (let. b) ; si l'autorité a violé des principes essentiels de la procédure, en particulier le droit de consulter les pièces et celui d'être entendu (let. c).

Ces motifs de révision correspondent à ceux prévus à l'art. 147 al. 1 et 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), de sorte que l'on peut, dans leur interprétation, se fonder sur la jurisprudence et la doctrine relatives à l'impôt fédéral direct (arrêts du Tribunal fédéral 2C 212/2016 du 6 septembre 2016 consid. 5.2 ; 2C_564/2008 du 12 septembre 2008 consid. 5).

Est nouveau le fait qui était inconnu, mais qui existait déjà au moment de la décision. Les faits en question sont donc des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite. Les faits et moyens postérieurs à la décision sont donc en principe exclus. S'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision en ce qu'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (arrêts du Tribunal fédéral 2C_93/2021 du 9 novembre 2021 consid. 7 ; 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références citées).

En outre, le fait doit être important, en ce sens que son existence est de nature à influencer la décision dans un sens favorable au demandeur (arrêt du Tribunal fédéral 9C_674/2022 du 12 avril 2023 consid. 7.1). Ainsi, la procédure de révision ne vise pas à prendre en considération un autre point de vue juridique qui se serait développé dans l'intervalle. Il en résulte qu'une nouvelle appréciation juridique de l'état de fait, une nouvelle jurisprudence ou la modification d'une jurisprudence existante ne constituent pas des cas de révision (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.3 et 2A.710/2006 du 23 mai 2007 consid. 3.2).

3.2 La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence pouvant raisonnablement être exigée de lui (art. 40 al. 2 OTEO). À l'instar de l'art. 147 al. 2 LIFD, il faut, selon la jurisprudence, admettre que même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de

manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées).

4. Selon l'art. 4 al. 1 de la convention, sous réserve de l'al. 2, le citoyen de l'un des deux États contractants qui acquiert la nationalité de l'autre État après le 1er janvier de l'année au cours de laquelle il atteint l'âge de 18 ans est astreint aux obligations militaires de l'État dans lequel il a sa résidence habituelle au moment de sa naturalisation. Il peut néanmoins, dans le délai d'une année dès sa naturalisation, déclarer vouloir accomplir ses obligations militaires à l'égard de l'autre État contractant.

Le double-national qui, avant sa naturalisation, a accompli des obligations militaires à l'égard de l'État dont il possédait déjà la nationalité, ou en a été exempté ou libéré, ne reste astreint à d'éventuelles autres obligations militaires qu'à l'égard de son État d'origine. Vis-à-vis de l'État dont il acquiert la nationalité par naturalisation, les obligations militaires sont considérées comme accomplies (art. 4 al. 2 de la convention).

À la demande du double-national, l'autorité compétente de l'État à la législation duquel il est soumis, soit par sa résidence, soit par son choix, établit un certificat conforme au modèle D annexé à la convention et le lui remet. Ce certificat lui sert à prouver sa situation à l'égard de l'autre (art. 6 al. 1 de la convention).

5. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1137/2023 du 17 octobre 2023 consid. 7.3 ; ATA/970/2023 du 5 septembre 2023 consid. 2.5).

La constatation des faits, en procédure administrative, est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves, qui signifie que le juge forme librement sa conviction, en analysant la force probante des preuves administrées, dont ni le genre, ni le nombre n'est déterminant, mais uniquement leur force de persuasion (art. 20 al. 1, 2e phr., LPA ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_2/2020 du 13 mai 2020

consid. 3.1 ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; ATA/1016/2023 du 19 septembre 2023 consid. 6.1 ; ATA/930/2023 du 29 août 2023 consid. 6.1).

6. En l'espèce, le demandeur se prévaut du formulaire D du 23 décembre 2022 rempli et délivré par les autorités militaires italiennes pour solliciter la révision de l'ATA/1173/2022. Ce certificat est censé prouver sa situation militaire à l'égard de la Suisse. À sa lecture, il énonce que le demandeur « a accompli effectivement les obligations militaires auxquelles il était soumis en Italie (*SOSPENSIONE OBBLIGO LEVA*) » (*Ha assolto effettivamente gli obblighi militari ai quali era sottoposto in ITALIA* (*SOSPENSIONE OBBLIGO LEVA*). L'adjonction au stylo de l'indication "*SOSPENSIONE OBBLIGO LEVA"* se réfère à la suspension de la conscription. Il faut convenir avec l'AFC-CH qu'il y a une contradiction à faire figurer sur le formulaire que le demandeur a effectivement accompli ses obligations militaires, suivi de la référence à la suspension de la conscription. Soit il a effectivement accompli ses obligations militaires, soit sa conscription a été suspendue.

Outre que ces indications sont contradictoires, elles sont également dépourvues de cohérence au regard des informations retenues dans la procédure ordinaire. Il ressort en particulier du formulaire D du 24 mai 2021, produit dans celle-ci et rempli par les mêmes autorités militaires italiennes, que le demandeur n'avait pas été astreint aux obligations militaires en raison de la suspension/suppression du service militaire obligatoire par l'Italie en 2005. En effet, il est clairement établi, sans que cela soit contesté, que le demandeur avait reporté sa conscription et n'avait plus été rappelé par les autorités militaires italiennes à la suite de la suppression du service militaire obligatoire en 2005. Ainsi, la chambre de céans a constaté de manière décisive que le demandeur n'avait jamais subi de conscription en Italie.

En conséquence, il y a lieu de douter de la véracité des informations figurant sur le formulaire D du 23 décembre 2022. Elles ne sont corroborées par aucun nouvel élément concret et tangible. Tant les autorités italiennes que le demandeur ne justifient les modifications apportées aux indications relatives à la situation militaire de ce dernier opérées sur le formulaire le 23 décembre 2022 par rapport à celles antérieures issues du formulaire D du 24 mai 2021. Tout au plus, le demandeur se contente de produire un échange de courriels qu'il a eu avec les autorités militaires italiennes, duquel il ressort que le formulaire D a été modifié à sa demande expresse, à la suite de l'arrêt entrepris.

Aussi et surtout, le demandeur aurait pu obtenir des autorités militaires italiennes que les indications dont il se prévaut dans la présente procédure soient transcrites à l'origine sur le formulaire D du 24 mai 2021, ou du moins corrigées avant le prononcé de l'arrêt dont la révision est demandée, sauf à retenir une absence de diligence de sa part.

Il en résulte que ce document ne saurait constituer un nouveau moyen de preuve ouvrant la voie à la révision de l'arrêt ATA/1173/2022 au sens de l'art. 40 al. 1 OTEO. Par conséquent, la demande de révision, mal fondée, doit être rejetée.

7. Vu l'issue du litige, l'émolument fixé à CHF 500.- sera mis à la charge du demandeur qui succombe (art. 87 al. 1 LPA et 31 al. 2 LTEO par analogie).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable la demande de révision formée le 10 janvier 2023 par A_____ contre l'arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice du 22 novembre 2022 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 500.- ;

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 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 ;

communique le présent arrêt à Me Cassandre DÄHNE, avocate du demandeur, au service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Valérie LAUBER, Claudio MASCOTTO, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	le président siégeant :
F. SCHEFFRE	J-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :