

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2812/2024-TAXE

ATA/360/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 1^{er} avril 2025

1^{ère} section

dans la cause

A _____

recourant

contre

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

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimés

EN FAIT

A. a. A _____, né en 1994 et de nationalité suisse, habite le canton de Genève. Il a effectué l'école de recrues de mars à juillet 2014. Selon un certificat du 11 août 2016 d'un médecin spécialiste, il souffre de problèmes de santé depuis 2015.

b. Par décision du 27 février 2017, la commission de visite sanitaire (ci-après : CVS) de l'Armée suisse a déclaré l'intéressé inapte au service militaire, en ce sens qu'il ne devait pas faire de service militaire. Cette décision était sujette à recours dans les 30 jours dès sa notification et contenait les informations suivantes.

La nouvelle appréciation d'une décision de CVS exécutoire ou contestée était toujours recevable lorsque : des nouveaux faits médicaux ou un changement de l'état de santé apparaissant après une décision arrêtée, justifiaient une nouvelle appréciation ; des faits ayant des incidences déterminantes sur la décision prise par la CVS n'étaient pas connus de la CVS ; des prescriptions avaient été violées dans le cadre de la procédure qui avait précédé la décision, et dont l'observation aurait conduit à une autre décision. Une telle requête devait être accompagnée d'un certificat médical désigné comme tel et établi aux frais de l'intéressé. Les demandes devaient être adressées au service médico-militaire.

En cas de volonté de faire le service militaire « au lieu de payer la taxe d'exemption du service militaire », il pouvait dans certaines circonstances être déclaré « Apte au service militaire uniquement pour des fonctions particulières, sous réserve » ; il devait confirmer par écrit sa volonté de servir, remplir le formulaire n° 13444 sur le lien internet indiqué et l'adresser à l'autorité cantonale compétente.

B. a. Par décisions séparées des 30 novembre 2017 et 19 juillet 2018, le service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : STEO) de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a soumis l'intéressé à ladite taxe fixée à un montant de CHF 320.- par année, pour 2015 à 2017. Non contestées, ces décisions sont entrées en force.

b. Pour l'année 2018, à la suite de l'envoi de la facture provisoire de CHF 320.-, l'intéressé a, en mai 2019, demandé au STEO le remboursement des taxes d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : TEO) payées les années antérieures et son exonération pour l'avenir, en raison de douleurs apparues lors de l'école de recrues et ayant conduit à des interventions médicales, en produisant un certificat médical du 23 janvier 2017 et deux rapports d'hospitalisation concernant deux opérations survenus en septembre 2015 et en mars 2016, qui émanaient du même médecin spécialiste. Il avait expliqué sa situation médicale à l'office cantonal de la protection de la population et des affaires militaires et venait d'apprendre que le STEO était l'autorité compétente en matière de TEO. Il avait, sur demande du STEO, produit un nouveau certificat médical du 5 juillet 2019 établi par son médecin traitant. Selon ce dernier, l'intéressé ne pouvait pas effectuer diverses

activités (effectuer de longues marches, porter des charges lourdes, courir et rester longtemps assis) en raison de son affection médicale et n'était pas apte à faire son service militaire ; il précisait son traitement médical et le fait que sa pathologie était congénitale – le patient en souffrant depuis sa naissance – et qu'il « en avait été opéré en 2015 et 2016 ».

Par décisions séparées du 13 novembre 2019, le STEO a rejeté la demande d'exonération, au motif que les problèmes médicaux dont l'intéressé souffrait ne portaient pas atteinte à son intégrité à concurrence d'au moins 40 %. Il ne remplissait ainsi pas la condition de handicap majeur. Le STEO a fixé la TEO à un montant de CHF 320.- pour 2018. Ces décisions mentionnaient la voie de droit. Elles sont entrées en force, faute d'avoir été contestées.

c. Le 28 août 2020, le STEO a fixé le montant de la TEO à CHF 320.- pour l'année 2019. Le 28 septembre 2020, l'intéressé a contesté cette taxe et demandé à en être exonéré, en raison de ses problèmes de santé précités qu'il rappelait, à l'appui d'attestations médicales confirmant son inaptitude au service militaire, dont le certificat médical du 21 septembre 2020 de son médecin traitant reprenant la teneur du certificat médical du 5 juillet 2019 et précisant que la pathologie avait été « exacerbée en 2014 lors de son service militaire », raison pour laquelle il avait été opéré en 2015 et 2016.

Par décision du 23 septembre 2021, le STEO a rejeté la demande d'exonération de l'intéressé. Selon les déclarations de la SUVA, Assurance militaire et des autorités sanitaires militaires, l'affection ayant entraîné son inaptitude au service, prononcée en février 2017, était préexistante (antérieure au service) et n'avait pas été causée ou aggravée par le service militaire. L'intéressé restait ainsi redevable de la TEO. Cette décision mentionnait la voie de droit et n'a pas fait l'objet d'une réclamation, de sorte qu'elle est entrée en force.

d. S'opposant à la décision de taxation du 27 août 2021 pour la TEO de l'année 2020 et développant ses arguments fondés sur son état de santé compte tenu du refus d'exonération pour l'année 2019, l'intéressé a, le 27 septembre 2021, demandé à être exonéré de la TEO pour 2020. Il a produit divers documents médicaux établis entre mars 2013 et septembre 2021, dont une nouvelle attestation de son médecin traitant datée du 7 septembre 2021 ayant la même teneur que la précédente, mentionnant que sa pathologie, congénitale, dont il souffrait depuis sa naissance, avait été « exacerbée de façon sensible et durable en 2014 lors de son service militaire », raison pour laquelle il avait été opéré en 2015 et 2016. Sa demande a été refusée par décision du 18 mars 2022 contre laquelle il a formé réclamation.

Par décision du 3 juin 2022, le STEO a admis la réclamation de l'intéressé et annulé la décision de taxation du 27 août 2021. Comme le service militaire avait aggravé une affection dont il souffrait déjà, ce qui avait entraîné son inaptitude au service, il avait le droit à l'exonération de la TEO en vertu 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), à partir de l'année d'assujettissement 2020 et aussi longtemps que les conditions y relatives demeuraient remplies.

- C. a. Le 9 septembre 2022, l'intéressé a déposé, auprès du STEO, une demande de révision portant sur les décisions précitées de taxation et de demande d'exonération concernant les années 2015 à 2019, en concluant à leur annulation et au prononcé de nouvelles décisions l'exonérant de la TEO pour les années 2015 à 2019.

Il se prévalait de la nouvelle réévaluation de sa situation médicale par le service médico-militaire, formalisée dans sa décision du 21 avril 2022, qui serait un moyen de preuve nouveau et important. Aucune négligence ne pouvait lui être reprochée, dans la mesure où, premièrement, cette pièce n'existait que depuis cette date et ne pouvait dès lors être produite auparavant. Deuxièmement, il ignorait devoir s'annoncer au service médico-militaire pour voir sa situation médicale prise en compte dans les décisions relatives à la TEO. Il l'avait découvert à la suite de ses démarches, qu'il détaillait, entreprises le 23 mars 2022, après le refus d'exonération relatif à l'année 2020 prononcé le 18 mars 2022, et ayant abouti à l'admission, en juin 2022, de sa réclamation contre cette décision. Troisièmement, ce n'était qu'à la suite de cette issue favorable qu'il avait compris que celle-ci reposait sur la décision de réévaluation du 21 avril 2022, qu'il avait reçue, à sa demande, le 16 août 2022. Cette décision se fondait sur un nouveau certificat médical, ce qui devait, selon lui, faire référence à celui de son médecin traitant du 7 septembre 2021, seule pièce n'étant pas encore en la possession du service médico-militaire. Or, son état de santé, à l'origine de ce certificat médical, avait déjà été porté à la connaissance du STEO dans le cadre des taxations des années 2018 à 2020, mais n'avait pas été pris en compte par l'autorité intimée. Dans ces circonstances, il ne pouvait pas être « défendu » que cette dernière « aurait admis l'exonération si le motif de révision avait été porté à sa connaissance lors des procédures ordinaires des autres années ». Le STEO aurait dû procéder à « une révision d'office », même s'il trouvait compréhensible d'attendre qu'une autre autorité, dont l'avis semblait déterminant, rejoigne les conclusions de l'intéressé.

Il produisait plusieurs pièces. Dans le certificat médical, déjà produit, du 7 septembre 2021, son médecin traitant indiquait l'affection médicale en cause, les diverses activités susmentionnées qu'il ne pouvait pas faire ainsi que le traitement médical suivi ; il précisait que la pathologie était congénitale – le patient en souffrant depuis sa naissance – et qu'elle avait été « exacerbée de façon sensible et durable en 2014 lors de son service militaire », raison pour laquelle il avait été opéré en 2015 et en 2016. Par courriel du 14 avril 2022, l'intéressé avait demandé au médecin du service médico-militaire de réévaluer sa situation en ce sens que soit reconnu que le service militaire avait aggravé son affection préexistante, et y avait joint son courrier précité du 27 septembre 2021 accompagné de ses annexes. Par formulaire intitulé « Demande TEO » du 21 avril 2022, le médecin militaire avait procédé à une nouvelle appréciation, fondée sur un nouveau certificat médical lui ayant été directement adressé, sans autre indication, précisant qu'elle remplaçait

les précédentes appréciations : l'intéressé avait une affection préexistante (antérieure au service), qui avait été aggravée par le service militaire (ou civil), et cette aggravation était sensible et durable.

b. Par décision du 5 mai 2023, le STEO a refusé d'entrer en matière sur la demande de révision de l'intéressé, au motif qu'il aurait déjà pu faire valoir les motifs invoqués au cours de la procédure ordinaire, ce qu'il n'avait pas fait. Ainsi, les décisions des années 2015 à 2019 étaient entrées en force.

c. Par décision du 30 juillet 2024, le STEO a rejeté la réclamation de l'intéressé contre la décision précitée, pour le même motif, précisant au surplus avoir respecté son droit d'être entendu puisqu'il avait répondu à tous ses arguments.

D. a. Par acte expédié le 2 septembre 2024, A_____ a formé recours contre cette décision auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation ainsi qu'à celle de la décision du 5 mai 2023. Il a conclu, à titre principal, à la nullité des décisions précitées confirmant la TEO pour les années 2015 à 2019 et, à titre subsidiaire, à leur annulation, puis, cela fait, au prononcé de nouvelles décisions l'exonérant de la TEO pour ces mêmes années. Il a également sollicité à être exonéré de tous frais et dépens.

Reprenant son argumentation susmentionnée de la demande de révision, il ajoutait ne pas comprendre quels motifs il aurait dû présenter dans les procédures ordinaires, point sur lequel il n'avait pas pu obtenir plus d'information de la part du STEO. Cela étant, dans la mesure où le STEO disposait de tous les renseignements et certificats médicaux utiles au sujet de son état de santé, il ne pouvait pas être soutenu que l'autorité de taxation aurait admis l'exonération si les motifs de révision avaient été portés à sa connaissance lors des procédures ordinaires, de sorte qu'aucune négligence ou manque de diligence ne pouvait lui être imputé. Même à supposer qu'il aurait été négligent, il estimait qu'aucune diligence n'était requise *in casu* de sa part lors des procédures ordinaires car, à l'appui de jurisprudences cantonales fribourgeoises, il pouvait parfois se justifier d'admettre la révision d'une taxation entachée d'une erreur manifeste et essentielle de l'autorité, indépendamment du fait que le contribuable ait été ou non en mesure de faire corriger cette erreur dans la procédure ordinaire en faisant preuve de l'attention commandée par les circonstances. Dans une argumentation concernant l'existence d'erreurs, de fait et de droit, essentielles, qui sera reprise en tant que de besoin dans la partie en droit, il estimait ne pas être soumis à une obligation de diligence vu les erreurs essentielles et manifestes du STEO consistant en plusieurs violations de son droit d'être entendu. Ainsi, sa demande de révision devait être admise et les décisions en force, déclarées nulles.

b. L'AFC a conclu au rejet du recours.

c. Le recourant a répliqué et maintenu sa position.

d. Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté devant la juridiction compétente par le destinataire de la décision litigieuse, le recours est recevable de ces points de vue (art. 132 al. 6 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; 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 ; art. 60 al. 1 let. a et b de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

Il n'est en outre pas contesté que la décision querellée a été reçue par le recourant le vendredi 2 août 2024. Ainsi, bien que les fêtes judiciaires ne soient *in casu* pas applicables (art. 31a LTEO), le recours déposé le lundi 2 septembre 2024 l'a été en temps utile (art. 31 al. 1 LTEO et art. 17 al. 3 LPA), les voies de droit contre la décision sur demande de révision étant les mêmes que celles pour la décision de taxation et d'exonération (art. 149 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11, applicable par analogie). Le recours contre la décision sur réclamation du 30 juillet 2024 est donc recevable.

2. Le présent litige porte sur la question de savoir si le STEO est tenu de modifier les décisions de taxations, entrées en force, pour la TEO des années 2015 à 2019. Le recourant invoque également leur nullité.

2.1 Conformément à la délégation en faveur du Conseil fédéral prévue à l'art. 47 al. 1 LTEO, les règles concernant la révision des décisions passées en force sont contenues dans l'ordonnance sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 30 août 1995 (OTEO - RS 661.1).

2.1.1 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).

L'art. 40 al. 2 OTEO dispose que 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.

2.1.2 En vertu de l'art. 41 OTEO, la demande en révision prévue à l'art. 40 al. 1 OTEO doit être adressée par écrit à l'autorité qui a rendu la décision, dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision. Elle doit indiquer pour quel motif elle est présentée et si le délai utile est observé. L'art. 42 OTEO précise que si la demande est recevable et fondée, l'autorité annule la décision et statue à nouveau.

2.2 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les motifs de révision ancrés à l'art. 40 OTEO correspondent à ceux prévus à l'art. 147 al. 1 et 2 LIFD, 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 9C_479/2023 du 11 octobre 2023 consid. 2.1 ; 2C_212/2016 du 6 septembre 2016 consid. 5.2 ; 2C_564/2008 du 12 septembre 2008 consid. 5 ; ATA/1239/2023 du 14 novembre 2023 consid. 3.1).

2.2.1 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 ; ATA/1239/2023 précité consid. 3.1).

En matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a confirmé le refus d'ouvrir une procédure de révision fondée sur un document établissant l'existence d'une donation en faveur de la partie recourante. Ce document avait été produit par cette dernière en mars 2017 pour la première fois, mais avait été émis en novembre 2011, date à laquelle la partie recourante n'ignorait pas qu'une donation lui avait été faite. Le fait que ce document ait été porté à sa connaissance peu avant son recours auprès de la première instance de recours cantonale, était sans importance ; l'existence même de la donation n'était pas nouvelle, ni d'ailleurs ledit document (arrêt du Tribunal fédéral 2C_924/2018 du 6 novembre 2018 consid. 6.2).

2.2.2 Pour être qualifié d'important, un fait doit être de nature à influencer la décision dans un sens favorable à l'intéressé. Quant à l'exclusion de la révision, dès que l'on peut reprocher au requérant d'avoir failli à la diligence, qui est prévue tant à l'art. 40 al. 2 OTEO qu'à l'art. 147 al. 2 LIFD, elle constitue une limitation importante à la révision, qui s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit. Il faut se montrer strict dans l'obligation de diligence imposée au requérant. Une révision est ainsi exclue en cas d'erreur dans la déclaration d'impôt due à une négligence du contribuable ou de son représentant. Il appartient en outre au contribuable de contrôler la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et de signaler en temps utile les vices dont elle serait affectée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_212/2016 précité consid. 5.2 et les références citées).

Selon la jurisprudence fédérale relative à l'art. 147 LIFD, 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 parce que le but de la procédure extraordinaire de la révision ne consiste pas à réparer les omissions évitables du contribuable 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 9C_20/2023 du 29 février 2024 consid. 4.1).

Il en va de même en matière d'impôts directs cantonaux et communaux (art. 51 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). La jurisprudence du Tribunal fédéral impose des exigences élevées quant au degré de diligence. Ainsi, il faut partir du principe que le contribuable connaît sa propre situation financière et qu'il la vérifie après avoir reçu la décision de taxation et qu'il signale à temps les éventuels défauts. Agit notamment avec négligence ou sans la diligence nécessaire celui qui est taxé d'office parce qu'il n'a pas fourni à temps les indications et les documents nécessaires à la taxation. Il en va de même lorsque, dans le cadre de la procédure ordinaire, les contribuables n'ont pas exposé les faits de manière complète, n'ont pas indiqué les moyens de preuve ou ont omis de vérifier que le revenu taxé ne correspondait pas aux revenus qu'ils avaient effectivement réalisés (arrêt du Tribunal fédéral 9C_656/2022 du 24 mars 2023 consid. 2.3.1 et 2.3.2 et les arrêts cités).

La jurisprudence de la chambre administrative va dans le même sens (ATA/1239/2023 précité), soulignant que le seul facteur décisif en lien avec l'art. 40 al. 2 OTEO est de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire (consid. 3.2 ; ATA/535/1999 du 7 septembre 1999 consid. 6). La procédure de révision ne visait à prendre en considération ni un autre point de vue juridique développé dans l'intervalle, ni une nouvelle appréciation juridique de l'état de fait, ni une nouvelle jurisprudence, ni une modification d'une jurisprudence existante (consid. 3.1 et les arrêts cités).

2.2.3 Par principes essentiels de la procédure au sens de l'art. 40 al. 1 let. c OTEO (respectivement art. 147 al. 1 let. b LIFD), sont visés les principes et normes qui garantissent la conduite correcte de la procédure. Outre le droit de consulter les pièces et le droit d'être entendu mentionnés à l'art. 40 al. 1 let. c OTEO, la violation des obligations en matière de récusation en fait aussi partie (arrêt du Tribunal fédéral 9C_479/2023 précité consid. 2.3.1). En revanche, l'application erronée du droit matériel ne donne pas droit à une révision (ATF 98 Ia 568 consid. 5b ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_479/2023 précité consid. 2.3.1 ; 2C_768/2022 du 23 décembre 2022 consid. 3 et les références citées).

2.3 Dans l'arrêt 2C_564/2008 du 12 septembre 2008 concernant la TEO, le Tribunal fédéral a indiqué qu'à titre exceptionnel, la jurisprudence admettait de déroger aux principes régissant la révision si le résultat de leur application était choquant et heurtait le sentiment d'équité, ce qui supposait toutefois que, s'il y avait eu erreur de la part du contribuable, celle-ci paraissait excusable. Si le fait de toucher des indemnités journalières AI était indubitablement important au regard des critères légaux d'exonération de la TEO, la raison pour laquelle l'autorité fiscale n'avait pas procédé à l'exonération était imputable à une erreur du contribuable, commise lors de l'établissement des trois déclarations d'impôt concernées, ce qui

n'était pas contesté. Lorsqu'il avait reçu les décisions de taxation, il appartenait au recourant de les vérifier dans le délai pour former réclamation, ce qu'il avait négligé de faire à plusieurs reprises, trois taxations étant en cause. Le fait qu'un tiers ait rempli sa déclaration d'impôt n'y changeait rien. Le cas visé par l'art. 40 al. 2 OTEO était réalisé. Le Tribunal fédéral a nié être dans une situation justifiant, à titre exceptionnel, de déroger à une application stricte des règles sur la révision, car la partie recourante pouvait, avec un minimum d'attention, se rendre compte de l'inexactitude de la taxation et déposer une réclamation en temps utile, ce d'autant que la même erreur avait été commise trois années de suite (consid. 5).

Dans l'arrêt, plus récent, 2C_212/2016 du 6 septembre 2016, le Tribunal fédéral a estimé que l'examen de l'art. 40 al. 2 OTEO suffisait pour exclure un cas de révision, sans qu'il soit nécessaire de déterminer dans quelle mesure les conditions de l'art. 40 al. 1 OTEO seraient réunies. Il n'a pas suivi l'autorité précédente qui avait admis un cas de révision. En effet, d'une part, le contribuable avait reçu, avec ses décisions de taxation de novembre 2013 et septembre 2014, une notice explicative mentionnant les cas dans lesquels une exonération de la TEO était admise. Il ne pouvait ainsi ignorer qu'un handicap semblable au sien pouvait conduire à une exonération. Il ne pouvait dès lors pas être admis qu'en faisant preuve de toute la diligence nécessaire, il ignorait que son handicap constituait une cause d'exonération et qu'il lui appartenait de recourir contre la décision de taxation pour invoquer ce grief. D'autre part, le Tribunal fédéral a précisé qu'il n'était pas possible, sous l'empire de la LIFD, de déroger aux principes régissant la révision si le résultat de leur application était choquant et heurtait le sentiment de l'équité. Un tel raisonnement revenait à déroger à la règle du *numerus clausus* des motifs légaux qui permettaient de revenir sur une décision entrée en force (consid. 5.3).

2.4 Quant à la doctrine citée par le recourant, elle rappelle qu'une révision dite « facilitée » (c'est-à-dire même en l'absence d'un motif classique de révision) a été postulée par une partie de la doctrine lorsqu'une décision est entachée d'une erreur (de fait ou de droit) essentielle et manifeste de l'autorité fiscale, et qu'une telle révision a été admise dans quelques cas jugés par des juridictions cantonales (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^e éd., 2017, n. 13 *ad* art. 147 LIFD). Dans un tel cas, la correction serait admise même en absence d'un motif classique de révision et il importait peu que le contribuable ait été ou non en mesure de faire corriger cette erreur dans la procédure ordinaire en faisant preuve de l'attention commandée par les circonstances. L'autorité de taxation pouvait commettre un abus de droit en invoquant le manque de diligence du contribuable pour s'opposer à la révision d'une taxation entachée d'un vice dont elle était à l'origine et la première responsable. Les questions soulevées dans ce contexte n'avaient alors pas été examinées par le Tribunal fédéral (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, *op. cit.*, n. 16 *ad* art. 147 LIFD).

Cela étant, selon cette doctrine, une révision est exclue lorsque des éléments de fait essentiels n'ont pas été allégués en procédure de taxation (erreur de déclaration), respectivement dans le cadre d'une réclamation ou d'un recours, par négligence du contribuable (ou de son représentant). Il en va de même lorsque le contribuable aurait – le cas échéant en ayant recours à un conseiller professionnel – pu découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée. Selon la jurisprudence, il est permis de poser quelques exigences relatives à la diligence dont le contribuable doit faire preuve pour sauvegarder ses intérêts dans la procédure de taxation. En principe, on admettra que le contribuable connaît sa situation financière, qu'il contrôle la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et qu'il signale en temps utile les vices dont elle serait affectée. N'a notamment pas agi avec la diligence requise celui qui n'a pas produit les informations et documents nécessaires, de sorte qu'il a dû être taxé d'office (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, *op. cit.*, n. 15 *ad art.* 147 LIFD et les arrêts cités).

2.5 Enfin, la nullité d'une décision administrative peut être invoquée en tout temps et être constatée d'office. De graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision, sont des motifs de nullité (ATF 148 II 564 consid. 7.2 ; 139 II 243 consid. 11.2). La nullité d'une décision peut être constatée en tout temps devant toute autorité ayant à en connaître (ATF 138 II 501 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_20/2023 du 29 février 2024 consid. 4.4.1).

La nullité absolue d'une décision ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou particulièrement reconnaissables, et pour autant que sa constatation ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 146 I 172 consid. 7.6 ; 138 II 501 consid. 3.1 ; 137 I 273 consid. 3.1). Hormis dans les cas expressément prévus par la loi, il ne faut admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (ATF 130 II 249 consid. 2.4). Des vices de fond d'une décision n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision. Les principaux motifs de nullité résident dans l'incompétence fonctionnelle et matérielle d'une autorité ou dans des violations crasses de règles procédurales. Les violations du droit d'être entendu sont en soi guérissables et n'entraînent en principe que l'annulabilité de la décision viciée. La nullité doit cependant être retenue en cas d'atteinte spécialement grave aux droits essentiels des parties (ATF 129 I 361 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_339/2022 du 24 juin 2022 consid. 3.1).

- 3.** En l'espèce, l'élément invoqué par le recourant à l'appui de sa demande de révision est la nouvelle appréciation de sa situation médicale faite, à sa demande, le 21 avril 2022, par le service médico-militaire. Le fait que cette nouvelle appréciation médicale ait abouti à son exonération de la TEO dès l'année 2020 ne signifie pas encore qu'une révision au sens de l'art. 40 OTEO se justifie.

3.1 Certes, les décisions relatives aux TEO des années 2015 à 2019 sont entrées en force, faute d'avoir été contestées par réclamation dans le délai légal. Il existe également une considération d'ordre factuel concernant l'affection médicale du recourant, en ce sens que, bien que préexistante au service militaire, celle-ci a été aggravée par ce dernier de manière sensible et durable. Cette donnée est constatée pour la première fois par le service médico-militaire dans le formulaire *ad hoc* du 21 avril 2022, sur demande du recourant du 14 avril 2022. La question de savoir s'il s'agit d'un élément de fait nouveau au sens de l'art. 40 al. 1 let. a OTEO peut rester indécise pour les raisons évoquées plus bas. Il en va de même de la question du respect du délai de 90 jours posé par l'art. 41 OTEO, la demande de révision ayant été déposée le 9 septembre 2022, soit plus de 90 jours après ladite appréciation du 21 avril 2022. Il n'y a ainsi pas lieu de vérifier si cette nouvelle appréciation a été communiquée au recourant le 16 août 2022 comme il le soutient.

3.2 L'argumentation du recourant appelle tout d'abord plusieurs précisions fondées sur la jurisprudence fédérale susmentionnée.

Contrairement à ce qu'il semble penser, la question de savoir s'il existe *in casu* un motif de révision au sens de la let. c de l'art. 40 al. 1 OTEO, relatif à d'éventuelles violations de principes essentiels de procédure, ne doit pas être examinée si la révision est exclue en vertu de l'art. 40 al. 2 OTEO. En outre, les jurisprudences provenant d'autres cantons ne lui sont d'aucun secours, vu la jurisprudence précitée de la chambre administrative et du Tribunal fédéral. Même dans son arrêt 2C_564/2008 précité, le Tribunal fédéral écarte une dérogation exceptionnelle aux motifs légaux de révision pour des considérations d'équité, si la partie recourante pouvait, avec un minimum d'attention, se rendre compte de l'inexactitude de la taxation et déposer une réclamation en temps utile. Il nie l'existence d'une erreur excusable si, lorsqu'il reçoit la décision de taxation, le contribuable néglige de la vérifier dans le délai pour former réclamation.

En outre, la doctrine invoquée par le recourant, au sujet d'une révision dite « facilitée » en cas d'erreur essentielle et manifeste de l'autorité fiscale, exclut également la révision lorsque des éléments de fait essentiels n'ont pas été allégués dans la procédure ordinaire par négligence du contribuable, en particulier s'il avait pu découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit, commise par l'autorité fiscale dans la décision de taxation, le cas échéant en recourant à un conseiller professionnel. Cette doctrine admet de soumettre le contribuable à quelques exigences concernant la diligence attendue de sa part pour sauvegarder ses intérêts dans la procédure de taxation, notamment celles de connaître sa situation, de contrôler la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et de signaler en temps utile les éventuels vices. Il n'agit pas avec la diligence requise s'il ne produit pas les informations et documents nécessaires.

3.3 Dès lors et contrairement à ce qu'il soutient, il convient en premier lieu d'examiner si le recourant a, dans le cas présent, fait preuve de « toute la diligence pouvant raisonnablement être exigée de lui » au sens de l'art. 40 al. 2 OTEO.

L'aggravation, sensible et durable, de l'affection médicale, dont souffre le recourant depuis sa naissance et dont il se prévaut avec succès dans la procédure relative à la TEO de 2020, en raison du service militaire effectué est une donnée factuelle contenue dans le certificat médical de son médecin traitant du 7 septembre 2021. En revanche, elle ne figure dans aucun des autres certificats médicaux produits devant le STEO par le recourant depuis août 2016, sous réserve de la précision suivante. Le certificat médical du 21 septembre 2020 mentionne, pour la première fois, un lien de causalité entre le service militaire effectué et l'aggravation de son état de santé, mais sans préciser que l'aggravation est sensible et durable, comme cela est précisé dans le certificat médical du 7 septembre 2021.

Or, il s'agit d'une information que le recourant ne pouvait ignorer puisqu'elle concerne son état de santé, de sorte qu'il aurait déjà pu l'alléguer contre les premières décisions datant du 30 novembre 2017. La pertinence juridique de cette information découle d'ailleurs de la simple lecture de la loi, en particulier de l'art. 4 al. 1 let. b LTEO qui exonère de la TEO toute personne « déclarée inapte au service ou dispensée du service parce que le service militaire ou le service civil a porté atteinte à sa santé ». Il s'agit d'une situation alternative à celle de l'inaptitude en raison d'un handicap majeur cité aux let. a à a^{ter} de l'art. 4 al. 1 LTEO, énoncé dans les décisions du 13 novembre 2019.

À cela s'ajoute la possibilité pour le recourant de s'adresser à un professionnel pour assurer la sauvegarde de ses droits, notamment en sollicitant l'information utile concernant une éventuelle exonération de la TEO en cas de problème de santé et les moyens de la faire valoir, s'il ne pouvait l'obtenir par lui-même. En tous les cas et conformément à la jurisprudence précitée, il peut être raisonnablement attendu de sa part qu'il se renseigne de manière adéquate et invoque tous les éléments de fait utiles en sa possession, au moment où il reçoit les décisions de taxation et/ou celles lui refusant l'exonération sollicitée et ce, dans le délai légal pour s'y opposer, étant précisé qu'il a un devoir de collaborer à l'établissement de faits pertinents (art. 22 LPA) et que la réclamation est en principe une procédure gratuite (art. 30 al. 5 LTEO). D'ailleurs, c'est ce qu'il a fait, avec succès, s'agissant de la TEO de 2020. Il est ainsi étonnant, vu notamment l'argumentation développée dans son recours, qu'il ait attendu l'expiration du délai de réclamation pour s'opposer à la décision du 23 septembre 2021 relative à la TEO de 2019, alors que, dans sa motivation, cette décision ne retenait explicitement pas l'aggravation de l'affectation préexistante causée par le service militaire.

Enfin, la décision du 27 février 2017, déclarant le recourant inapte au service militaire, contenait diverses informations utiles en matière d'appréciation médicale par la CVS, évoquées plus haut, notamment la possibilité de demander une nouvelle appréciation en cas de faits non connus de la CVS ayant une incidence déterminante sur sa décision. En outre, au moment de sa première demande d'exonération en mai 2019, le recourant allègue des douleurs apparues lors de l'école de recrues et ayant conduit à des interventions médicales, sans toutefois produire un certificat médical

l'attestant, et ce malgré la demande à cet effet du STEO. En effet, ni le certificat médical du 11 août 2016 du médecin spécialiste, ni celui du 5 juillet 2019 de son médecin traitant ne font état d'un lien de causalité entre ses soucis de santé et le service militaire, ni d'une aggravation de son affection médicale congénitale due à ce dernier. Dans ces circonstances, le recourant ne peut de bonne foi pas reprocher au STEO d'avoir failli au principe de l'instruction d'office des faits pertinents, ni d'avoir violé son droit d'être entendu. Il revenait en effet au recourant de veiller à produire les pièces utiles et nécessaires à sa demande en exonération, le cas échéant en s'entourant de conseils professionnels.

Dès lors, la chambre administrative ne peut que constater que le recourant n'a pas agi avec toute la diligence qui pouvait être raisonnablement attendue de sa part, au moment où il a reçu les décisions – de taxation et/ou de refus d'exonération – relatives aux TEO des années 2015 à 2019. Il n'y a dès lors pas lieu d'examiner si sa demande est fondée sur l'un des motifs de révision prévus à l'art. 40 al. 1 OTEO. Au surplus, on ne voit pas quel principe procédural essentiel le STEO aurait violé en invitant, début avril 2022, le recourant à faire réclamation pour obtenir une réponse à son courriel du 23 mars 2022 compte tenu de la teneur de celui-ci et en lui suggérant, comme cela ressort de son courriel du 1^{er} août 2022, de contacter le service médico-militaire pour obtenir une réévaluation de sa situation. Ces éléments tendent plutôt à étayer le respect desdits principes par le STEO lorsque le contribuable agit avec diligence, comme il l'a fait après avoir reçu le refus d'exonération relatif à la TEO de 2020 qui ne prenait pas en compte les éléments de fait en sa possession.

3.4 Enfin, dans ces circonstances et vu les considérations susmentionnées, le recourant ne peut se prévaloir d'un vice d'une gravité telle que le système d'annulabilité offert par la voie de la réclamation, qu'il n'a pas utilisée pour les TEO des années 2015 à 2019, ne permette d'y remédier par une protection juridique suffisante. Les conclusions tendant à la nullité des décisions litigieuses, entrées en force, sont donc rejetées.

Par conséquent, le recours sera rejeté.

- 4.** Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA ; art. 31 al. 2 et 2^{bis} LTEO).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 septembre 2024 par A_____ contre la décision sur réclamation du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 30 juillet 2024 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de 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 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, Jean-Marc VERNIORY, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. HÜSLER ENZ

la présidente siégeant :

F. PAYOT ZEN-RUFFINEN

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

