

Cour des fiscale. Séance du 9 octobre 1998. Statuant sur le recours interjeté le 30 septembre 1996 (4F 96 249) par X., à Fribourg contre la décision sur réclamation rendue le 3 septembre 1996 par le **Bureau de la taxe militaire**, rte des Arsenaux 16, 1700 Fribourg, relative à la taxe d'exemption du service militaire pour l'année 1995; (revenu déterminant, gain de loterie).

En fait:

- A. En 1993 et en 1994, suite aux concours organisés par la Société de la Loterie Suisse à numéros, X. et son épouse Y. se sont annoncés comme étant les détenteurs de coupons de loterie gagnants. Cette société leur a versé les montants de 1'536 fr. 85 (2'364 fr. 40 moins 827 fr. 55 d'impôt anticipé), respectivement de 128'349 fr. 30 (197'460 fr. 50 moins 69'111 fr. 20 d'impôt anticipé).
- B. Le 12 juillet 1996, X. s'est vu notifier par le Bureau de la taxe militaire du canton de Fribourg un avis de taxation concernant la taxe d'exemption du service militaire pour 1995, laquelle s'élevait à 2'432 fr. Le Bureau de la taxe militaire a retenu un revenu soumis à la taxe de 152'000 fr.
- C. Le 8 août 1996, X. a déposé une réclamation à l'encontre de cet avis de taxation et a fait parvenir au Bureau de la taxe militaire une copie d'une attestation de ses gains en alléguant que la moitié de ceux-ci appartient à son épouse.

Le 3 septembre 1996, le Bureau de la taxe militaire a rendu une décision par laquelle il rejetait la réclamation du 8 août 1996. Il précise que le revenu soumis à la taxe a été déterminé de la manière suivante:

"Revenu imposable IFD:	FR.	187'503.00
Revenu net de l'épouse (à déduire)	FR.	30'439.00
Déduction pour assujetti marié	FR.	-5'000.00
REVENU SOUMIS A LA TAXE	FR.	152'000.00"

Le Bureau de la taxe militaire ajoute que les attestations fournies à l'appui de la réclamation ne lui permettent pas de déterminer avec certitude que les gains réalisés à la Loterie Suisse à numéros en 1993/1994 sont des revenus de l'épouse de X. et que, de ce fait, le calcul du revenu soumis à la taxe dans la décision de taxation en question est conforme aux prescriptions légales en vigueur.

- D. Le 30 septembre 1996 (date du sceau postal), X. a interjeté recours devant le Tribunal administratif du Canton de Fribourg et a conclu à l'annulation de la décision sur réclamation et à la déduction dans la facture de sa taxe de la part des gains réalisés à la loterie par son épouse, soit la moitié de ceux-ci. A l'appui de ses conclusions, il relève que, sur les attestations de la Société de la Loterie Suisse à numéros qu'il a produites, les gains encaissés concernent également son conjoint. Il ajoute qu'il est fait mention sur la notice des explications accompagnant la décision de taxation que l'assujetti a la possibilité de faire valoir la déduction des revenus provenant de l'épouse. Il affirme que sa femme et lui ont chacun gagné la moitié de ces gains et qu'ils ont, de plus, chacun rempli et payé les coupons. Enfin, il termine en relevant que, comme plus aucun nom ne figure sur les feuilles de loterie, il ne peut faire parvenir d'autres documents prouvant son affirmation.
- E. Le 19 novembre 1996 (date du sceau postal), le Bureau de la taxe militaire a déposé ses observations sur recours et a conclu au rejet de celui-ci. Il invoque le fait qu'à la suite de la modification du Code civil suisse au 1^{er} janvier 1988 (nouveau régime matrimonial), le produit des biens propres de la femme est ajouté aux biens en possession de celle-ci et le mari (l'assujetti) n'en a donc plus la jouissance. Il estime que, en l'espèce, les gains réalisés à la loterie ne sont pas des biens propres de l'épouse et que l'assujetti en a la jouissance. Il ajoute enfin qu'on ne saurait de ce fait les écarter du calcul du revenu soumis à la taxe sous prétexte que l'épouse ou les époux conjointement ont déposé le bulletin de participation de la loterie.
- F. Le 30 novembre 1996, X. a déposé ses contre-observations et a maintenu ses conclusions. Il estime que les pièces qu'il a produites sont des preuves suffisantes qui permettent de déterminer que les gains ont également été réalisés par son épouse. Il ajoute que, dans le cas contraire, seul son nom figurerait sur les différents coupons. De plus, il précise qu'il est marié sous le régime de la séparation des biens et qu'il n'a de ce fait pas la jouissance de la part des gains de son épouse.
- G. Le 9 janvier 1997, le Bureau de la taxe militaire a déposé ses ultimes remarques par lesquelles il a maintenu ses conclusions. En se référant à une lettre circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 14 avril 1989 relative au nouveau régime matrimonial, il relève que X. n'a fourni aucune pièce qui permette de constater une part réservée à l'épouse. Selon le Bureau de la taxe militaire, les gains réalisés à la loterie ne sont dès lors pas des biens propres de l'épouse et le montant doit de ce fait être soumis intégralement à la taxe.
- H. Invité par le Greffier-rapporteur en charge de la cause à se déterminer, l'Administration fédérale des contributions a répondu le 26 mars 1998 et a

conclu au rejet du recours, celui-ci étant à son sens infondé. Elle estime qu'en se basant uniquement sur le mode de paiement, on ne peut pas déduire une imputation par moitié. Elle ajoute qu'il faudrait au moins fournir la preuve que les gains ont été répartis (par exemple deux carnets d'épargne). Ensuite, elle relève que le recourant ne fournit pas de telles preuves et qu'aucune répartition n'apparaît dans l'état des titres de la déclaration d'impôt.

- I. Le 9 avril 1998, X. s'est déterminé sur les observations de l'Administration fédérale des contributions. Il a réitéré ses affirmations et a ajouté que si son intention avait été de ne pas payer de taxe militaire sur son gain, il aurait mis la totalité de celui-ci au nom de son épouse. Il termine en relevant qu'il serait de plus injuste de faire payer à son épouse, de manière détournée, une taxe militaire, obligatoire uniquement pour les hommes.

En droit:

1. Interjeté en temps utile et dans les formes légales, le recours est recevable.
2. Selon l'art. 2 de la loi fédérale du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption du service militaire (LTEM, actuellement loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir, LTEO; RS 661), dans sa teneur applicable au cas d'espèce, sont assujettis à la taxe les hommes astreints aux obligations militaires qui sont domiciliés en Suisse ou à l'étranger et qui, au cours d'une année civile (année d'assujettissement), ne sont pas, pendant plus de six mois, incorporés dans une formation de l'armée, ou n'effectuent pas le service militaire qui leur incombe en tant qu'hommes astreints au service.

Au terme de l'art. 11 LTEM, 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.

Au terme de l'art. 10 de l'ordonnance sur la taxe d'exemption du service militaire (OTEM, actuellement ordonnance sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir, OTEO; RS 661.1), les bénéficiaires en capital visés à l'article 18, 2^e alinéa, LIFD, les versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, les gains de loterie ou d'opérations assimilées à une loterie ainsi que les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci, ou lors de la renonciation à l'exercice d'un droit, sont soumis à la taxe même si, en vertu de l'article 47 LIFD, ils ont été frappés d'un impôt annuel spécial durant l'année où ils ont été réalisés.

3. Le recourant fait valoir que dans les gains réalisés à la Loterie Suisse à numéros en 1993/1994, une part qui appartient à son épouse n'a pas été déduite du revenu imposable IFD et a de ce fait été soumise à la taxe.
- a. Selon l'art. 10 OTEM, les gains réalisés à la loterie sont considérés comme des revenus extraordinaires et sont soumis à la taxe d'exemption. Il ne faut néanmoins pas perdre de vue que seul le revenu net de l'assujetti doit être pris en compte (art. 11 LTEM). Les revenus de l'épouse doivent donc être écartés du calcul du revenu soumis à la taxe. Cela ressort également des explications concernant la décision de taxation, accompagnant la taxation. De plus, on peut également relever que, dans le Message du 13 septembre 1978 concernant la modification de la loi sur la taxe d'exemption du service militaire, le législateur s'est bien opposé à ce que le revenu de l'épouse soit compris dans le calcul de la taxe due par le mari (FF 1978 II-2, p. 943 ss).

Dès lors, si les gains de loterie sont considérés comme des revenus extraordinaires soumis à la taxe (art. 10 OTEM), il n'en reste pas moins qu'il s'agit de revenus assimilables au revenu d'une activité lucrative. Ainsi, ces revenus, s'ils sont imputables à l'épouse, doivent être écartés du revenu déterminant pour le calcul de la taxe. Ceci n'est d'ailleurs pas contesté par l'autorité intimée (cf. les différentes écritures du Bureau de la taxe militaire et de l'Administration fédérale des contributions au dossier).

- b. En l'espèce, le Bureau de la taxe militaire considère que les attestations fournies par le recourant ne permettent pas de déterminer avec certitude que les gains réalisés à la Loterie Suisse à numéros en 1993/1994 sont des revenus de l'épouse, raison pour laquelle ces gains ont été soumis intégralement à la taxe. L'autorité intimée reproche également au recourant de ne pas avoir fourni la preuve que les gains ont été répartis (par exemple par deux carnets d'épargne), tout en estimant que l'on ne peut pas se baser uniquement sur le mode de paiement.

Cependant, il faut se souvenir qu'en matière de taxe militaire, les autorités cantonales de taxation et de recours doivent établir d'office les faits (Peter Rudolf Walti, *Der schweizerische Militärpflichtersatz*, thèse Zurich 1979, n. 424 p. 177 s., n. 442 p. 184 et n. 467 p. 192). La question de la répartition du fardeau de la preuve ne se pose que lorsque l'autorité a procédé à toutes les mesures d'enquête que l'on peut exiger d'elle et que les faits pertinents ne peuvent être établis ou seulement de manière partielle, de sorte qu'une incertitude qui ne peut être levée subsiste après la clôture de l'instruction (arrêt du Tribunal fédéral suisse du 10 juin 1996, nouvelle collection des arrêts rendus par le Tribunal fédéral en matière de taxe d'exemption de l'obligation de servir, n° 129,).

En l'espèce, le Bureau de la taxe militaire a contesté la force probante des moyens fournis par le recourant, qui consistaient en un double d'attestation

de gain de la Loterie Suisse à numéros ainsi qu'en une quittance pour l'imputation de l'impôt anticipé, au nom des deux époux, mais n'a pas, dans le cadre de la procédure de réclamation, poussé les investigations plus en avant. Il ne peut dès lors pas, sans autre, reprocher au recourant de ne pas avoir déposé d'autres pièces justificatives.

Les pièces déposées par le recourant consistent en un double d'une attestation de gain délivré par la Société de la Loterie Suisse à numéros ainsi qu'une quittance pour l'imputation de l'impôt anticipé. Sur ces deux pièces ainsi que sur les pièces remises au cours des années 1993 et 1994 à l'impôt anticipé, pièces que le Greffier-rapporteur s'est fait produire en cours de procédure, le recourant et son épouse apparaissent tous deux comme gagnants.

Il ressort ainsi de toutes les pièces au dossier que la correspondance a bel et bien été adressée aux deux conjoints, ce qui tend à prouver que leur deux noms figuraient en tant que bénéficiaires des gains sur les coupons gagnants. Les époux ont manifestement signé conjointement leurs coupons gagnants non seulement dans le cadre des gains litigieux, mais aussi pour l'ensemble des petits gains réalisés auparavant. On ne peut dès lors pas, à l'instar de l'autorité intimée, prétendre que les pièces du recourant ne reposent que sur le mode de paiement et que ce n'est ainsi pas suffisant pour prouver qu'une partie des gains est imputable à l'épouse. En s'annonçant tous deux comme bénéficiaires, en apposant les deux noms sur les coupons gagnants, les époux deviennent en principe chacun créancier d'une part de ce gain, et la Société de la Loterie Suisse à numéros débitrice des deux conjoints. En effet, cette annonce a une portée juridique importante qui n'a du reste pas seulement d'incidence en ce qui concerne le paiement des gains et de la taxe, mais aussi, notamment, dans le cadre d'une liquidation du régime matrimonial, d'autant plus sous le régime de la séparation des biens, ou encore en cas de succession.

Ainsi, ces pièces attestent bien que les deux époux sont bénéficiaires des gains et qu'à défaut d'autres informations sur la répartition de ceux-ci, il y a bien lieu de supposer que ces gains doivent être répartis par moitié et qu'ainsi une moitié est imputable à l'épouse. Il n'est donc pas nécessaire de rechercher d'autres moyens de preuve, les pièces jointes au dossier étant suffisantes en l'espèce pour appuyer les affirmations du recourant. De plus, le compte bancaire sur lequel a eu lieu le versement des gains n'est ici pas déterminant. En effet, seule la qualité de créancier de ces gains (revenu extraordinaire) est déterminante pour l'imputer aux époux.

Dans la mesure où la taxe d'exemption du service militaire doit être calculée sur le revenu de l'homme au terme de l'art. 2 LTEM, il ne doit dès lors être tenu compte que de la part du revenu extraordinaire, constitué en l'espèce par la moitié des gains de loterie, qui revient à l'épouse.

Concernant le régime matrimonial, la relation qui en découle n'est aucunement relevante, ce d'autant plus que, contrairement à ce qu'affirme le Bureau de la taxe militaire en se référant aux biens propres du régime de la participation aux acquêts, le recourant et son épouse sont mariés sous le régime de la séparation des biens.

S'agissant enfin de l'Etat des titres de la déclaration fiscale, celui-ci n'a pas non plus le caractère d'une preuve suffisante dans le présent cas, contrairement à ce que semble penser l'autorité intimée. En effet, il n'est pas possible, au vu de ce seul document, d'en tirer des conclusions définitives sur l'appartenance d'un bien entre époux, en raison du fait qu'ils n'ont, même dans le cas d'un régime de séparation des biens, qu'un seul chapitre fiscal. Cette preuve sera donc d'autant plus difficile pour un gain de loterie qui doit tout simplement y être indiqué (page 2 de l'annexe 01 de l'Etat des titres), sans pour autant devoir faire de répartition entre époux. La seule pièce demandée est l'attestation originale du gain, pièce que le recourant a remise dans la présente procédure et de laquelle il ressort justement que les gains ont bien été réalisés par les deux époux.

Pour les motifs qui précèdent, le recours doit être admis. Partant, le dossier est renvoyé à l'autorité intimée afin que la part des gains revenant à l'épouse du recourant soit déduite du revenu soumis à la taxe.

4. Au vu de ce qui précède, le recourant ayant obtenu gain de cause, il n'y a pas lieu de prélever de frais de procédure (art. 31 al. 2 et 2 bis LTEM).

**Par ces motifs,
la Cour fiscale
d é c i d e :**

1. Le recours est admis et le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle taxation dans le sens des considérants.
2. Il n'est pas perçu de frais de justice.
3. Le présent arrêt est communiqué:
 - a) au recourant ;
 - b) au Bureau de la taxe militaire;
 - c) à l'Administration fédérale des contributions.

Voie de droit ordinaire

La présente décision peut, en conformité des art. 31 al. 3 LTEM et 97ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire, être attaquée dans les 30 jours suivant sa notification par la voie du recours de droit administratif au Tribunal fédéral.