Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.50/2002 /dxc

Arrêt du 31 mai 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Yersin et Meylan, juge suppléant,
greffier Dubey.

X._____,
recourant, représenté par Me Henri Carron, avocat,
case postale 1472, 1870 Monthey 2,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, bâtiment Planta 577, avenue de la Gare 35, 1951 Sion,
Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, bâtiment Planta 577, 1950 Sion.

impôt fédéral direct 1997/98

(recours de droit administratif contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 25 avril 2001)

Faits:
A.
Le 4 juillet 1995, X._____, alors domicilié à A._____, a gagné un million de francs français (238'119 fr. suisses) au jeu télévisé français "Le Millionnaire". La Commission d'impôt de district pour la commune de A._____ (ci-après: la Commission d'impôt) a soumis ce gain à l'impôt fédéral direct et aux impôts cantonaux et communaux pour la période de taxation 1997/1998. Compte tenu des autres revenus et des déductions ordinaires, le revenu net imposable était fixé à 142'968 fr. pour l'impôt cantonal et communal et à 143'698 fr. pour l'impôt fédéral direct.

X._____ a déposé une réclamation contre cette taxation, contestant le principe de l'imposition du gain réalisé au jeu "Le Millionnaire". Par décision du 15 janvier 2001, la Commission d'impôt a rejeté la réclamation.
B.
Statuant sur recours de X._____ par décision du 25 avril 2002, la Commission de recours en matière d'impôt du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) a confirmé la décision sur réclamation. S'agissant de l'impôt fédéral direct, elle a considéré que le gain en cause constituait un revenu imposable en Suisse au sens des art. 23 ch. 1 de la convention du 9 septembre 1966 entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-F; la convention de double imposition; RS 0.672.934.91) et 23 lettre e de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11).
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ demande au Tribunal fédéral, avec suite de frais et dépens, d'annuler la décision de la Commission de recours du 25 avril 2002, de dire que la taxation d'impôt fédéral direct est modifiée en ce sens que le poste "13. Titres ou avoirs, gains de loterie privés 238'983 fr." est annulé et de renvoyer le dossier à la Commission de recours pour nouvelles décision sur les frais et dépens de la procédure cantonale.

La Commission de recours conclut au rejet du recours. Le Service cantonal des contributions du canton du Valais renonce à formuler des observations. L'Administration fédérale des contributions propose le rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale (cf. art. 98 lettre g OJ et art. 8 al. 1 de la loi valaisanne du 24 septembre 1997 d'application de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 LIFD.
2.
2.1 La Confédération suisse et la République française sont liées par la convention du 9 septembre 1966 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Le gain dont l'imposition est litigieuse ayant été réalisé en France alors que son bénéficiaire était domicilié en Suisse, il convient d'examiner si le cas d'espèce entre dans le champ d'application de dite convention et dans l'affirmative lequel des deux Etats est en droit d'imposer ce gain.

En vertu de l'art. 1 CDI-F, la convention de double imposition s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats. En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant, domicilié en Suisse, est résident de cet Etat, partie à la convention de double imposition.

Selon l'art. 2 CDI-F, la convention de double imposition s'applique aux impôts sur le revenu et la fortune (ch. 1), soit en Suisse, aux impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur le revenu (revenu total, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital, etc.) et sur la fortune (ch. 3 lettre B) ainsi qu'aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient (ch. 4).

Selon l'art. 2 ch. 2 al. 2 CDI-F, la convention ne s'applique pas aux impôts perçus à la source sur les gains faits dans les loteries. A supposer que le gain litigieux puisse être considéré comme un gain de loterie au sens de l'art. 2 ch. 2 al. 2 CDI-F, la convention de double imposition ne fait pas obstacle à ce que l'Etat où le gain a été réalisé frappe celui-ci d'un impôt à la source, quand bien même ce gain ferait par ailleurs l'objet d'une imposition ordinaire dans l'autre Etat contractant.

Pour l'application de la convention de double imposition par un Etat contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a le sens que lui attribue le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente (art. 3 ch. 2 CDI-F), ce qui n'est pas le cas ici.

Par conséquent, en l'espèce, les notions conventionnelles de revenu et de gain de loterie sont définies par le droit interne suisse.
2.2 La Confédération perçoit, au titre d'impôt fédéral direct, un impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 1 lettre a LIFD). Selon l'art. 23 lettre e LIFD, le revenu imposable comprend notamment les gains de loterie et d'autres institutions semblables. Il découle de l'interprétation des termes "autres institutions semblables" que les gains réalisés dans les casinos sont également imposables (P. Agner/B. Jung/G. Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, p. 101 s.). A cet égard, l'art. 24 lettre i LIFD, exonérant les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu au sens de la loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu, n'a pas d'application puisqu'il a été introduit par cette loi et n'est entré en vigueur que le 1er avril 2000.

Les éléments figurant au dossier sur l'organisation du jeu "Le Millionnaire" montrent qu'il consiste en un "jeu de loterie instantanée"; ce jeu est fractionné en plusieurs émissions de tickets, réparties en blocs; les lots attribués aux tickets gagnants sont répartis par tirage au sort selon une certaine proportion entre nombre et

valeur moyenne des lots pour chaque bloc; l'attribution de lots aux tickets gagnants est effectuée de manière aléatoire par l'inscription sur chaque ticket d'un ensemble de six éléments occultés avant l'émission du ticket; les porteurs de tickets gagnants bénéficient de lots dès lors qu'ils font apparaître, après grattage de la pellicule protectrice, à l'emplacement prévu à cet effet, trois sommes identiques.

Au vu de ces éléments, il ne saurait être contesté que, contrairement à ce que soutient le recourant, ce jeu constitue une loterie ou une autre institution semblable au sens de l'art. 23 lettre e LIFD. Le fait, allégué par celui-ci, mais qu'aucun élément du dossier ne vient corroborer, que ce gain serait, en France, considéré comme un "gain en casino" n'y saurait rien changer.

Il n'est donc pas contestable que l'imposition d'un gain de loterie entre en principe dans le champ d'application de la Convention. Il n'en irait autrement que si celle-ci contenait une disposition particulière excluant les gains de loterie de ce champ d'application.
3.
En vertu de l'art. 23 ch. 1 CDI-F, les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant, d'où qu'ils proviennent, dont ce résident est le bénéficiaire effectif et qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la convention de double imposition ne sont imposables que dans cet Etat. La convention de double imposition ne contient aucune disposition réglant l'imposition ordinaire des gains de loterie. Par conséquent, le gain de loterie réalisé par le recourant, résident de Suisse, est imposable dans ce dernier Etat conformément à l'art. 23 ch. 1 CDI-F.

Dès lors qu'il revient à la Suisse d'imposer le gain litigieux et que ce gain tombe sous le coup de l'art. 23 lettre e LIFD, la Commission de recours a correctement appliqué le droit fédéral en confirmant la décision de la Commission d'impôt.
4.
Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté. Manifestement mal fondé, celui-ci doit être jugé selon la procédure simplifiée de l'art. 36a OJ. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, vu l'art. 36a OJ, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, au Service cantonal des contributions et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 31 mai 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: