

## VD\_OMNI FI.2003.0091 vom 26. Januar 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-01-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2003.0091](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0091)

FR: VD\_OMNI FI.2003.0091 du 26 janvier 2004

IT: VD\_OMNI FI.2003.0091 del 26 gennaio 2004

### Regeste

c/ACI | Déduction des pertes réalisées par un contribuable dans l'exercice d'une activité accessoire niée durant les périodes 1993-1994 à 1997-1998, vu le caractère de hobby de l'activité (arrêt FI 2002/0065). Confirmation du caractère non commercial de cette activité et refus de déduction des pertes pour les périodes 1999-2000 à 2001-2002

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 26.01.2004 FI.2003.0091

c/ACI | Déduction des pertes réalisées par un contribuable dans l'exercice d'une activité accessoire niée durant les périodes 1993-1994 à 1997-1998, vu le caractère de hobby de l'activité (arrêt FI 2002/0065). Confirmation du caractère non commercial de cette activité et refus de déduction des pertes pour les périodes 1999-2000 à 2001-2002

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 26 janvier 2004 sur le recours interjeté par X. \_\_\_\_\_, représenté par la fiduciaire Del Compta SA, 1055 Froideville contre la décision sur réclamation rendue le 31 juillet 2002 par l'Administration cantonale des impôts (déductibilité des pertes résultant de l'exercice d'une activité indépendante, impôt fédéral direct, impôt cantonal et communal, périodes de taxation 1999-2000 à 2001-2002). \* \* \* \* \* Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Alain Maillard et Mme Lydia Masméjan, assesseurs. Greffier: M. Patrick Gigante. Vu les faits suivants: A. \_\_\_\_\_ Le Tribunal administratif a déjà eu à connaître d'un recours formé par X. \_\_\_\_\_ contre une précédente décision de l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI), ayant trait uniquement à l'impôt cantonal et communal, confirmant la taxation définitive durant les périodes fiscales 1993-1994, 1995-1996 et 1997-1998. La cause a été enregistrée sous numéro FI 2002/0065. On reprend ci-après les faits retenus dans la mesure utile: "(...) A. \_\_\_\_\_ X. \_\_\_\_\_ est employé en qualité d'informaticien auprès de Z. \_\_\_\_\_ (Suisse) SA, à \_\_\_\_\_. Il exerce en outre, à titre accessoire et pour son propre compte, une activité de récupérateur d'épaves lacustres sous la raison individuelle Y. \_\_\_\_\_, à A. \_\_\_\_\_, inscrite à son nom au registre du commerce depuis le 28 septembre 1990. X. \_\_\_\_\_ consacre un jour ouvrable par semaine à cette dernière activité et a limité depuis lors à 80% son temps de travail chez Z. \_\_\_\_\_. Il a fait l'acquisition pour l'exercice de cette activité subaquatique d'un équipement comprenant un bateau de recherche, deux remorques, un house-boat avec robot explorateur et un radeau avec treuil de relevage. Au bilan au 31 décembre 1991, cet équipement était inscrit à l'actif pour une valeur de 40'000 francs. Il a ouvert un site internet à l'adresse Y. \_\_\_\_\_.ch, sur lequel le lecteur peut se rendre compte de la quarantaine d'épaves qu'il a découvertes dans le lac Léman, parmi lesquelles trois bateaux à vapeur, un brick, trois avions, ainsi que des wagons, ce dont la presse s'est faite l'écho. Au total, X. \_\_\_\_\_ a renfloué 14 bateaux gisant au fond du Léman. Pour le remorquage des

épaves, X. \_\_\_\_\_ fait appel à des plongeurs et à du personnel auxiliaire qu'il rémunère.

B. X. \_\_\_\_\_ a, durant les périodes de taxation 1993-1994, 1995-1996 et 1997-1998, déclaré des revenus annuels moyens imposables de 8'400, 28'800, respectivement 37'800 francs. Lors de chaque période, il a en effet revendiqué la déduction dans le cadre de son activité indépendante des pertes d'exploitation réalisées. En effet, l'activité indépendante accessoire de X. \_\_\_\_\_ n'a jamais permis à celui-ci de réaliser un bénéfice; les résultats d'exploitation des exercices comptables produits à l'appui des déclarations d'impôt des trois périodes ici concernées (exercices auxquels s'ajoutent les années 1997-1998 et 1999-2000) s'établissent de la façon suivante: années produits (\*)

années	produits (*)	charges	résultats
1990/91 (15 mois)	0	40'912,35	- 40'912,35
1992	1'400,00	32'917,25	- 31'517,25
1993	17'720,00	34'354,05	- 16'634,05
1994	15'870,00	33'579,30	- 17'709,30
1995	9'000,00	24'316,50	- 15'316,50
1996	16'637,80	24'673,98	- 8'536,18
1997	21'011,00	28'020,71	- 7'009,71
1998	16'000,00	22'608,01	- 6'608,01
1999	447,10	19'516,19	- 19'069,19
2000	500,00	21'104,86	- 20'604,86 (*)

y compris, en 1992 et dès 1996, la comptabilisation d'une part privée aux frais généraux (...) D. (...) "X. \_\_\_\_\_ a expliqué qu'il se livrait à l'activité de recherche sous-lacustre depuis 1977; afin de pouvoir exercer celle-ci de façon commerciale, il s'est inscrit au registre du commerce en 1990. Il a par ailleurs décrit cette activité. On retient, en substance, de ses explications que celle-ci s'exerce sous deux aspects : d'une part, il reçoit des mandats des compagnies d'assurance et des particuliers aux fins de rechercher et de renflouer des épaves (l'indemnité qui lui est alors versée fait préalablement l'objet d'une discussion avec un expert); d'autre part, il recherche des épaves présentant un intérêt historique - il a notamment retrouvé celle du vapeur "Le Rhône" en 1984 - et reçoit des subventions ou des dons des collectivités publiques en contrepartie. X. \_\_\_\_\_ a cependant expliqué que les mandats privés lui rapportaient davantage; depuis 1999 toutefois, il se consacre essentiellement à des découvertes historiques, ce qui explique la diminution de ses revenus. X. \_\_\_\_\_ a par ailleurs expliqué qu'il avait donné son congé; il quittera les services de Z. \_\_\_\_\_ (Suisse) SA fin décembre 2002 et prendra une retraite anticipée à compter du 1er janvier 2003. Il consacrera alors l'entier de son temps de travail à son activité de découverte et de renflouage d'épaves et en mènera de front les deux aspects; il serait du reste en discussion avec l'Etat de Vaud (Service des Monuments historiques) afin qu'un mandat de recherche des épaves présentant un intérêt patrimonial et historique lui soit confié. Il assure cependant que sa décision de se consacrer à plein temps à l'exercice son activité indépendante n'a aucun lieu avec sa retraite anticipée; il veut pouvoir utiliser son matériel avant que celui-ci ne vieillisse. X. \_\_\_\_\_ envisage en outre de transporter ses appareils sur d'autres lacs que le Léman; à sa connaissance, il n'y aurait en Suisse que sur le lac de Constance que des prestations similaires aux siennes seraient offertes. E. Postérieurement à l'audience, X. \_\_\_\_\_ a produit son bilan d'ouverture au 28 septembre 1990, dont il ressort qu'il était déjà propriétaire d'une partie du matériel utilisé lors du démarrage de son activité accessoire, ce matériel étant alors inscrit pour une valeur de 65'000 francs à l'actif. Il a en outre produit une publication ayant trait aux fonds de pension Z. \_\_\_\_\_. (...) " Par arrêt FI 2002/0065 du 9 janvier 2003, le Tribunal administratif a toutefois rejeté le pourvoi de X. \_\_\_\_\_ et a confirmé la décision sur réclamation rendue par l'ACI; il a estimé en substance que l'activité accessoire du contribuable ne revêtait pas un caractère commercial, qu'il s'agissait d'un hobby et que celui-ci ne pouvait revendiquer la déductibilité des pertes enregistrées durant les années de calcul 1990/1991 à 1996. Cet arrêt est aujourd'hui définitif. B. Durant les années de taxation 1999-2000 et 2001-2002 (années de

calcul 1997-1998 et 1999-2000), X.\_\_\_\_\_ a déclaré un revenu imposable moyen de 46'700, respectivement 32'300 francs; il a derechef revendiqué les pertes enregistrées dans le cadre de son activité accessoire, à savoir 7'009 fr.71 (exercice 1997), 6'608 fr.01 (1998), 19'069 fr.19 (1999) et 20'604 fr.86 (2000). Par décisions de taxation définitive du 31 octobre 2002, ayant trait à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal et portant sur les deux périodes fiscales, l'Office d'impôt de A.\_\_\_\_\_ a refusé d'admettre ces pertes en déduction du revenu imposable, estimant que l'activité accessoire que X.\_\_\_\_\_ exerce de façon indépendante depuis 1990 revêtait le caractère d'un hobby et non d'une activité commerciale. En date du 25 novembre 2002, X.\_\_\_\_\_, par la plume du Cabinet fiduciaire et fiscal Dino Venezia, a interjeté une réclamation à l'encontre de ces quatre décisions de taxation définitive. Par décision du 14 août 2003, l'ACI, à qui la réclamation a été transmise comme objet de sa compétence, a rejeté celle-ci et a fixé le revenu imposable de X.\_\_\_\_\_, en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, à 58'200 francs, tant pour la période fiscale 1999-2000 que pour la période fiscale 2001-2002, et en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, s'agissant des deux périodes successives, à 54'900, respectivement 57'600 francs (quotient 1, fortune imposable zéro). C.\_\_\_\_\_ En temps utile, X.\_\_\_\_\_ a déféré cette décision sur réclamation au Tribunal administratif, par la plume de la fiduciaire Del Compta SA, à Froideville. Il conclut principalement à la réforme de dite décision, en ce sens que la déductibilité des pertes commerciales réalisées dans le cadre de son activité indépendante accessoire soit admise, subsidiairement, à ce que cette déductibilité soit admise pour les années de calcul 1997 à 2000 (périodes de taxation 1999-2000 et 2001-2002), toujours à titre subsidiaire, à ce que cette déductibilité soit admise lors des exercices futurs (2003 et suivants). Pour sa part, l'ACI conclut à ce que le Tribunal administratif déclare irrecevable le recours en tant qu'il a trait à la déductibilité des pertes commerciales réalisées par X.\_\_\_\_\_ lors des exercices futurs; au surplus, elle conclut au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Sur réquisition du juge instructeur, l'ACI a produit les décisions de taxation ayant trait à l'impôt fédéral direct pour les périodes 1993-1994, 1995-1996 et 1997-1998; pour l'ACI, ces décisions seraient entrées en force. Invité à préciser le sens de sa conclusion principale et de sa conclusion subsidiaire n° 2, X.\_\_\_\_\_, par la plume de son mandataire, a indiqué que sa conclusion subsidiaire n° 1 se confondait avec sa conclusion principale; il se borne ainsi revendiquer la déductibilité des pertes réalisées dans le cadre de son activité indépendante accessoire durant les périodes 1999-2000 et 2001-2002. Il a déclaré maintenir en revanche sa conclusion subsidiaire n° 2. X.\_\_\_\_\_ rappelle cependant que les réclamations dirigées contre les taxations des périodes 1993-1994 à 1997-1998 l'étaient également en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, contrairement aux explications de l'ACI. L'ACI a reconnu en conséquence que les décisions de taxation ayant trait à l'impôt fédéral direct pour les périodes 1993-1994, 1995-1996 et 1997-1998 n'étaient pas entrées en force. Par décision du 5 décembre 2003, elle a donc admis la réclamation portant sur la première de ces trois périodes, la créance fiscale étant prescrite; elle a en revanche rejeté la réclamation dirigée contre la taxation des deux périodes suivantes. X.\_\_\_\_\_ n'a pas recouru contre cette décision. Considérant en droit: 1. a) La décision attaquée a exclusivement trait aux périodes de taxation 1999-2000 et 2001-2002 (années de calcul 1997-1998 et 1999-2000); elle ne porte ni sur les années antérieures (périodes 1993-1994 à 1997-1998 dont la taxation a désormais force de chose jugée, en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, depuis l'arrêt FI 2002/0065 du 9 janvier 2003, en ce qui concerne l'impôt fédéral direct depuis la décision du 5 décembre 2003 que le contribuable n'a pas attaquée), ni sur les

années 2003 et suivantes (qui feront l'objet de décisions ultérieures). Il n'y a, dans ces conditions, pas lieu d'entrer en matière sur la déductibilité des pertes commerciales réalisées dans le cadre de son activité indépendante accessoire de 1990 à 1996. Du reste, le recourant lui-même conclut désormais à titre principal à ce que cette question soit examinée pour les périodes de taxation 1999-2000 et 2001-2002, tant en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal que l'impôt fédéral direct. b) De même, il est prématuré en l'état d'examiner cette question pour les exercices 2003 et suivants, tant et aussi longtemps qu'elle n'a pas été soumise à l'autorité de taxation et que celle-ci n'a pas rendu de décision. Il n'y a donc pas davantage lieu d'entrer en matière sur la conclusion subsidiaire du recours. L'ACI concède cependant elle-même (ch. 5 de sa réponse) le fait que si l'activité du recourant se révélait bénéficiaire lors des exercices ultérieurs, l'autorité de taxation pourrait admettre la déduction dans le cadre du report de pertes, soit pour les sept années précédant l'exercice commercial objet de la taxation. A ce stade, le tribunal se contentera de prendre simplement acte de la position de l'ACI sur cette question. 2.

Les pertes commerciales réalisées par le contribuable sont déductibles, à condition toutefois qu'elles aient été comptabilisées et qu'elles résultent de l'exercice d'une activité indépendante exercée à titre principal ou accessoire (articles 27 al. 2 lit. b LIFD, 10 al. 2 LHID, 23 lit. c aLI - on entend par cette abréviation la loi cantonale du 26 novembre 1956 sur les impôts directs, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 et applicable à la période de taxation 1999-2000 - et 35 LI - il s'agit de la loi du 4 juillet 2000, en vigueur depuis le 1er janvier 2001, applicable à la période de taxation 2001-2002; sur ce point, v. Raoul Oberson, *Les pertes commerciales fiscalement déductibles*, in *Archives de droit fiscal* 48, p. 97; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main 1998*, pp. 85 et 123; Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 361). Les pertes déductibles ne se limitent pas à celles subies dans l'exploitation d'une entreprise au sens technique, mais comprennent également celles résultant de toute autre activité lucrative indépendante, y compris, mais cela demeure controversé, lorsque l'autorité impose au titre de l'exercice d'une telle activité, les produits d'un hobby (v. Walter Ryser/ Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse, impôts directs*, Berne 1994, p. 193; contra en revanche Markus Reich, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht II/1*, Basel/Genève/München 2000, ad art. 16 LIFD, n° 27). a) Lorsqu'une activité ne produit pas de revenu, et ce de façon constante, l'autorité fiscale considérera en règle générale qu'il s'agit d'un simple hobby, soit une activité non dirigée vers l'obtention d'un profit matériel, et non d'une activité lucrative indépendante. Dans le cas où cette activité dégagerait des revenus plus ou moins réguliers, on peut admettre néanmoins, selon certains auteurs, l'existence d'une activité lucrative indépendante. En revanche, selon une jurisprudence bien établie, lorsqu'une personne exerce une activité durablement sans bénéfice, il faut normalement conclure à l'existence d'un hobby ou, à tout le moins, exclure celle d'une entreprise en raison du manque de succès financier de cette activité (cf. Francis Cagianut/ Ernst Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3ème éd., Berne, 1993 § 1, n. 38; Ryser/Rolli, op. cit., p. 165, références jurisprudentielles citées). Or, l'activité exercée sous la forme d'un hobby est en règle générale exempte d'impôt, sauf, selon certains auteurs, si elle dégage des revenus (cf. Cagianut/Höhn, *ibid.*; Reich, *ibid.*; Xavier Oberson, § 7 n° 48, p. 85; contra Peter Locher, *Kommentar zum DBG, I. Teil*, Therwil/Basel 2001, n° 15 ad 18 LIFD; Ryser/Rolli, op. cit., p. 166). En effet, les articles 24 aLI et 38 lit. a LI excluent expressément la déduction des dépenses que le contribuable consent pour son entretien et celui de sa famille; partant, les dépenses d'agrément ne sauraient être déduites du revenu brut. Du reste, dans une optique

voisine, on relève que, dans un arrêt FI 1994/0013 du 23 mars 2000, le Tribunal administratif a jugé que l'entrepreneur qui exerce une activité en principe non lucrative, mais contribuant tant à sa notoriété personnelle qu'à celle de son entreprise, ne pouvait pas en déduire les frais, que ce soit comme frais d'acquisition du revenu ou frais justifiés par l'usage commercial, lorsque le motif principal de l'activité résidait dans la passion personnelle du contribuable (in casu, SA d'architectes dont l'administrateur participait à des compétitions nautiques; v., dans le même sens, arrêt FI 1999/0043 du 1er juillet 1999: entrepreneur en construction, passionné d'automobile, ayant pris part aux 24 Heures du Mans avec sa propre écurie). Aussi, lorsqu'il exerce, de façon ou non occasionnelle, une activité générant des pertes régulières, le contribuable sera tenté de soutenir qu'il s'agit là d'une activité lucrative indépendante, afin de revendiquer avec succès la déductibilité desdites pertes (v. Henri Torrione, L'activité lucrative indépendante, in Séminaire fiscal IFF/OREF sur la fiscalité des indépendants, Martigny, 7/8 octobre 2002, p. 6). b) Pour distinguer l'activité lucrative indépendante du hobby, il importe avant tout de déterminer l'intention du contribuable; ainsi, lorsque le but d'une activité, même exercée sous une forme indépendante, n'est pas de réaliser un profit, on doit normalement conclure à l'existence d'un hobby (v. Xavier Oberson, § 7 n° 48, p. 85; Locher, op. cit., nos 14 et 22 ad 18 LIFD). L'intention réelle du contribuable doit être appréciée en fonction des éléments extérieurs; l'autorité fiscale devra examiner l'activité à la lumière des éléments fondamentaux et des indices de l'activité lucrative indépendante (Torrione, *ibid.*). c) Il appartient au contribuable, dans la mesure où il revendique la prise en compte du résultat de son activité dans la détermination de son revenu imposable, d'apporter la preuve, conformément à l'art. 8 CC, de ce que les conditions sont réunies pour que celle-ci puisse être qualifiée d'activité lucrative indépendante (v. StE 1999 B 23.1 n° 42). 3.

Or, à la lumière de ce qui précède, on ne voit guère comment qualifier autrement que de hobby l'activité indépendante exercée par le recourant à titre accessoire jusqu'au 31 décembre 2000, voire jusqu'au 31 décembre 2002. a) On cite tout d'abord les constatations faites par le tribunal dans l'arrêt FI 2002/0065, dans la mesure où elles conservent toute leur pertinence. "a) Il appert, d'un point de vue objectif tout d'abord, que le recourant exerce son activité sous une forme commerciale, à tout le moins depuis 1990, ce qui est au demeurant reconnaissable pour les tiers. Il est inscrit au registre du commerce et tient une comptabilité selon les règles du Code des obligations; récemment, il a ouvert un site internet attestant du sérieux, voire du professionnalisme, de son activité. Cela étant, la nature même de l'activité embrassée par le recourant paraît davantage relever, pour celui qui l'exerce - excepté au demeurant un professionnel de la navigation, voire de la protection de l'environnement -, du hobby, plutôt que de la poursuite d'un but lucratif. S'agissant cependant d'un informaticien, on n'a aucune hésitation sur ce point. Du reste, le recourant se consacrait déjà à la recherche d'épaves depuis plusieurs années lorsqu'il s'est inscrit au registre du commerce en 1990. On y reviendra plus loin, mais les résultats constamment déficitaires du recourant s'expliquent notamment par le marché extrêmement pointu dans lequel évolue objectivement cette activité. La clientèle apparaît du reste très ciblée; si l'on excepte les collectivités publiques (communes, musées, fonds spécifiques, etc.), les sociétés de sauvegarde du patrimoine et les sociétés de sauvetage, les seuls intéressés sont les propriétaires de bateaux ou d'avions coulés, ainsi que les compagnies assurant ces derniers. Il en résulte par définition que son chiffre d'affaires demeure relativement faible; si l'on excepte les indemnités d'assurances, ses rentrées consistent in casu à recevoir des subventions publiques ou privées, souvent aléatoires, ainsi qu'en l'apport de sponsoring (Vaudoise assurances). Quant aux indemnités

d'assurance, X. \_\_\_\_\_ a lui-même exposé en audience les difficultés auxquelles il était en règle générale confronté lorsqu'il s'agissait pour les compagnies, comme les particuliers du reste, de rémunérer son activité; c'est seulement à l'issue d'une discussion parfois ardue avec l'expert de la compagnie d'assurances qu'il obtient une indemnité forfaitaire qui, le plus souvent, ne couvre pas l'entier de ses prestations. Le recourant semble du reste avoir pris conscience de la difficulté objective de réaliser un profit matériel en exerçant cette activité subaquatique, puisqu'il a approché plusieurs des services de l'Etat, les monuments historiques notamment. En outre, on doit sans doute donner acte au recourant de ce que toute activité exercée en la forme indépendante passe par une période plus ou moins longue de démarrage, durant laquelle les résultats positifs sont faibles, voire inexistantes. L'activité du recourant n'échappe naturellement pas à cette règle, à tout le moins s'agissant des quatre ou cinq premiers exercices. Le recourant était cependant actif depuis plusieurs années (soit en fait depuis 1977) avant de s'inscrire au registre du commerce; la phase de démarrage était ainsi achevée, à tout le moins en 1990. En outre, le problème réside en l'occurrence en ce que la situation ne paraît guère susceptible d'évoluer à l'avenir vers un résultat positif; les huit premiers exercices sont déficitaires et on ne voit pas en quoi les exercices suivants ne le seraient pas non plus. On doit dès lors partir du principe que cette dernière n'est, objectivement, pas lucrative. b) Sous l'angle subjectif, le recourant se dit, certes, convaincu que son activité engendrera des bénéfices dans un proche avenir, raison pour laquelle il persiste à l'exercer. Il a fait état des perspectives futures d'en retirer à l'avenir un revenu régulier; on en retire que son intention a toujours été de réaliser un profit. Il n'en demeure pas moins que la concrétisation de cette intention doit, dans les faits, être relativisée. C'est précisément parce qu'il percevait de façon régulière jusqu'à fin 2001 un salaire chez Z. \_\_\_\_\_ que le recourant a pu continuer à se consacrer, sans difficulté majeure pour lui, à cette activité constamment déficitaire. Il est du reste symptomatique à cet égard de constater que le recourant a décidé de quitter Z. \_\_\_\_\_ et de prendre une retraite anticipée, avant de consacrer désormais l'entier de son temps de travail à son activité de recherche d'épaves sous-lacustres. Sans doute, le recourant a réfuté en audience l'existence d'un lien entre les deux événements; compte tenu cependant de la difficulté objective qu'il éprouvera à réaliser un profit, il devra inévitablement mettre sa rente vieillesse à contribution pour assurer son existence. Contrairement à ce que le recourant soutient, c'est bien parce que sa situation de retraité lui permettra de percevoir une rente de façon régulière qu'il peut envisager de se vouer à l'avenir entièrement à cette activité, comme il l'a fait, jusqu'à présent, de façon accessoire. (...)" b) Tout d'abord, il n'est pas contesté - encore que le chiffre d'affaires annoncé par le recourant pour les années 1997 et 1998 est inférieur à celui déjà retenu par le tribunal - que, durant les exercices correspondant à la période de calcul, cette activité a généré les produits suivants: Années produits charges résultats 1997 21'011,00 28'020,71 - 7'009,71 1998 16'000,00 22'608,01 - 6'608,01 1999 447,10 19'516,19 - 19'069,19 2000 500,00 21'104,86 - 20'604,86 Ainsi, par rapport aux exercices 1991 à 1996, le résultat de cette activité ne marque aucune évolution positive. Certes, en 1997, le recourant a enregistré le chiffre d'affaires le plus conséquent depuis 1990; sur le plan du résultat final, cela s'est du reste traduit, durant cet exercice et en 1998, par une réduction des pertes. Les deux derniers exercices 1999 et 2000 sont toutefois marqués par une péjoration importante du chiffre d'affaires. Sans doute, le recourant, ainsi qu'il l'avait expliqué au cours de l'audience du 19 novembre 2002, a essentiellement travaillé ces deux années-là pour le Service des monuments historiques; or, aucun poste au budget de l'Etat n'a été prévu pour rémunérer ce mandat. Cela étant, les constatations faites dans l'arrêt FI 2002/0065

conservernt ici toute leur pertinence; objectivement, cette activité accessoire n'est pas lucrative. S'il ne réalisait par ailleurs pas un salaire d'informaticien chez Z.\_\_\_\_\_ - emploi qu'il n'a abandonné qu'à compter du 1er janvier 2003 - le recourant aurait été dans l'incapacité de poursuivre quatre années supplémentaires, durant les années 1997 à 2000, une activité sous-lacustre constamment déficitaire, dont la phase de démarrage était achevée, faut-il le rappeler, en 1990 déjà. Le recourant soutient que si cette activité avait été exercée à titre principal, il aurait tenu plusieurs années malgré l'enregistrement de déficits; de même, il explique qu'à un taux de 100%, cette activité aurait durant les années 1997 et 1998 généré un chiffre d'affaires de 7'000 francs par mois. Supposé un instant vérifiée cette dernière hypothèse, on ne comprend dès lors pas la raison pour laquelle le recourant n'a pas déjà cessé à ce moment-là son activité salariée d'informaticien chez Z.\_\_\_\_\_. En réalité, les considérations du recourant sont incomplètes et se fondent sur une représentation aléatoire de ses perspectives; elles ne tiennent de toute façon aucun compte de la nature spécifique de l'activité subaquatique de recherches d'épaves, qui pourtant avait déjà retenu l'attention du tribunal dans l'arrêt précédent. Du reste, le recourant n'ignorait pas le caractère incertain du profit qu'il pouvait réaliser en travaillant exclusivement pour son propre compte; en conservant son emploi salarié jusqu'à fin 2002, il a lui-même démontré au contraire qu'il n'entendait prendre aucun risque à cet égard. Il importe peu, à ce stade, que le recourant ait décidé de se consacrer à plein temps à cette activité à compter de 2003. L'essentiel est d'en retirer qu'à tout le moins dans la forme qu'elle a revêtue jusqu'au 31 décembre 2000, voire au 31 décembre 2002, cette activité ne saurait être qualifiée de commerciale. 4.

Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Le recourant succombant, un émolument judiciaire sera mis à sa charge. Au surplus, il ne sera pas alloué de dépens. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté.

II. La décision sur réclamation rendue le 31 juillet 2002 par l'Administration cantonale des impôts est confirmée. III. Un émolument de 500 (cinq cents)

francs sera mis à la charge de X.\_\_\_\_\_. IV. Il n'est pas alloué de dépens.

Lausanne, le 26 janvier 2004 Le

président:

Le greffier: Le présent

arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint Dans la mesure où il a trait à l'impôt fédéral direct et, s'agissant de la période de taxation 2001-2002, à la LHID, le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours dès sa notification, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Le recours s'exerce conformément aux art. 103 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire (RS 173.110)