

# **VD\_OMNI FI.2010.0058 vom 25. November 2010**

VD Tribunal cantonal, 2010-11-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2010.0058](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0058)

FR: VD\_OMNI FI.2010.0058 du 25 novembre 2010

IT: VD\_OMNI FI.2010.0058 del 25 novembre 2010

## **Regeste**

X. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Pour autant qu'elles concernent le même jeu et qu'elles sont de ce fait directement en relation avec le gain réalisé, les mises perdantes sont en principe déductibles jusqu'à concurrence du gain réalisé. La liberté de la preuve implique que le contribuable puisse invoquer d'autres moyens que la production d'un ticket de mise au porteur et que l'autorité puisse procéder à des investigations, notamment la demande de fourniture de renseignements oraux ou écrits. Recours admis et dossier renvoyé à l'ACFI pour nouvelle décision. Recours au TF déclaré irrecevable (2C\_17/2011).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Déposé dans le délai de trente jours prévu par les art. 200 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le recours est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme.

### **E. 2**

L'imposition des gains de loterie n'est, en l'espèce pas contestée dans son principe. Le litige porte uniquement sur la déductibilité des mises perdantes encourues par le contribuable durant la période fiscale. Il concerne l'impôt cantonal et communal ainsi que sur l'impôt fédéral direct. Le recourant conteste la nouvelle pratique de l'ACI consistant à refuser systématiquement la déduction des mises perdantes. Dans son argumentation, l'autorité intimée invoque principalement deux arguments à l'appui de sa décision, pour justifier son changement de pratique: elle fait valoir d'une part que les mises perdantes encourues par le contribuable sont des dépenses de pure consommation, qui par principe ne sont pas déductibles "même si elles ont été prouvées par le contribuable" ; elle invoque d'autre part l'extrême difficulté qu'elle rencontre à s'assurer que les coupons de mise, émis sous forme de tickets au porteur, correspondent bien à des mises effectuées par le contribuable lui-même, à l'exclusion d'autres personnes. Le Tribunal examinera successivement les deux volets de cette argumentation sous chiffre 3 et 4.

### **E. 3**

a) La déduction des mises effectuées dans le cadre des jeux de hasard n'est pas spécifiquement prévue dans la loi. La question qui se pose est de savoir si ces dépenses sont déductibles comme frais d'acquisition du revenu (Art. 9 al. 1 LHID, art. 31 LI, art. 27 LIFD) . b) D'une manière générale, constituent les frais nécessaires à l'acquisition du revenu les dépenses faites pour acquérir le revenu imposable, qui sont en rapport immédiat et direct avec ce dernier. La condition de nécessité doit être comprise dans un sens large. Le Tribunal

fédéral n'exige pas que le contribuable ne puisse pas acquérir le revenu du travail sans les dépenses professionnelles. Selon la pratique, il n'est pas non plus nécessaire que l'on ait l'obligation légale de payer la charge correspondante, mais il suffit que les dépenses puissent économiquement être considérées comme étant nécessaires pour l'obtention du revenu et que l'on ne puisse raisonnablement exiger du contribuable d'y renoncer. Il faut ainsi considérer comme frais généraux toutes les dépenses nécessaires à l'obtention du revenu et qui, selon les conceptions courantes, peuvent y être englobées habituellement ( ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32 et les nombreuses références citées; arrêt 2C.260/2008 du 6 août 2008, consid. 2.2). c) Dans un arrêt de 1954 rendu sous l'empire de l'AIFD (arrêté concernant l'impôt fédéral direct du 9 décembre 1940) (ATF 80 I 364), le Tribunal fédéral s'est prononcé plus particulièrement sur la déductibilité des mises gagnantes et perdantes dans le jeu du Sport-toto (22 al. 1 litt. a AIN), au titre de frais d'acquisition du revenu. Il a jugé que si la déduction ne pouvait se faire au titre des frais généraux, elle n'était pas exclue pour autant. La formule insérée à l'art. 21 al. 1 let. e: "les gains faits par les loteries" , ne visait, selon le Tribunal fédéral, que le montant net des lots; elle permettait donc la déduction de la mise et des autres frais engagés et nécessaires. Il a toutefois précisé, qu' à la différence de celle qu'autorise l'art. 22 al. 1 let. a AIN (frais généraux), elle ne saurait toucher le revenu provenant d'autres sources, lorsque les frais excèdent le gain. Il a également exigé pour cela, que le contribuable prouve les dépenses qui la justifient. Dans ce même arrêt, le Tribunal fédéral a souligné que pour établir les modalités de la déduction, il faut considérer tout d'abord qu'en augmentant sa mise et, partant, le nombre de ses pronostics dans un tel concours, le joueur augmente aussi ses chances. Lors donc qu'il a réalisé un gain, il peut en déduire le total de sa mise et non pas seulement la part afférente aux colonnes gagnantes. Suite à cet arrêt, l'Administration fédérale des contributions a émis une circulaire [Circulaire no 10 à l'attention des administrations cantonales de l'impôt pour la défense nationale, Impôt pour la défense nationale, 8e période (1955-1956)] qui prévoit ce qui suit: " Dans son arrêt du 26 novembre 1954 en la cause R.D .. -Ch. (Archives, tome 23, p. 366; ....), le Tribunal fédéral a constaté que, le Sport-Toto étant une LOTERIE D'UN GENRE SPECIAL, le contribuable peut déduire du gain non seulement les mises de la manifestation où ce gain a été obtenu, mais également les enjeux faits lors d'autres concours dominicaux d'une période de jeu. Toutefois, comme celle-ci ne coïncide pas avec l'année civile, on considérera d'après l'arrêt du Tribunal fédéral, pour la fixation du gain, les fractions de périodes de jeu qui sont comprises dans l'année déterminante pour le calcul de l'impôt. .... Si le total des enjeux excède le gain obtenu, le contribuable ne pourra déduire la différence des autres éléments de son revenu. Les explications ci-dessus se rapportent exclusivement aux gains provenant du Sport-Toto et ne sauraient créer de précédent pour le traitement de gains découlant d'autres loteries (Seva, Loterie romande, Landeslotterie, etc.). Les mises perdues dans d'autres loteries ne pourront être imputées sur des gains provenant du Sport-Toto ". Dans un arrêt plus récent (ATF 2C.288/2008 du 1 er octobre 2008), le Tribunal fédéral s'est prononcé sur le refus des autorités genevoises de déduire des mises perdantes. Examinant l'arrêt genevois sous l'angle de l'arbitraire, il a jugé qu'en refusant la déduction des mises perdantes, parce que les recourants n'avaient pas suffisamment prouvé en avoir supporté le coût, l'autorité intimée n'avait pas violé le droit fédéral. Il ne s'est toutefois pas prononcé sur le principe de la déductibilité des mises perdantes ( consid. 5.2) en laissant délibérément la question ouverte. Concernant ce point, il a simplement relevé l'avis de la doctrine, à laquelle la Cour de céans se réfère également, selon laquelle, en principe, les dépenses pour le jeu de loterie sont des dépenses d'entretien privé du

contribuable, non déductibles (Zweifel/Athanas, Kommentar StHG, n. 7 ad art. 9 LHID; Philipp Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht). Mais, comme le relève le Tribunal Fédéral, lorsque les jeux de loterie conduisent à un gain, qui constitue un revenu imposable (cf. art 7 LHID; Zweifel/Athanas, Kommentar zum StHG, n. 32 ad art. 7 LHID), le principe de l'impôt sur le revenu net autorise la déduction des mises - gagnantes et perdantes - à concurrence du gain obtenu, le jeu de loterie devant en revanche être qualifié de "hobby lorsque, durant une période fiscale, les mises dépassent les gains obtenus" (Zweifel/Athanas, Kommentar zum StHG, n. 7 ad art. 9 LHID; Zweifel/Athanas, Kommentar zum DBG, n. 48 ad art. 23 LIFD; Känzig, Die Eidgenössische Wehrsteuer, 2e éd., Bâle 1982, n° 22a ad art. 21 al. 1 lettres e et f AIN, ces deux derniers auteurs font référence à l' ATF 80 I 364 ; Cf. aussi du même avis: Yersin/Noël, Commentaire LIFD, ad art. 23 n. 33). d) Il ressort clairement de la jurisprudence et de la doctrine que les mises perdantes sont en principes déductibles jusqu'à concurrence du gain réalisé. Dès lors, le refus systématique de déduire les mises perdantes, tel que décidé par l'ACI est en contradiction avec les principes émis par le Tribunal fédéral et la doctrine. Dans l'arrêt 2C.288/2008 du 1<sup>er</sup> octobre 2008, le Tribunal fédéral n'a pas modifié son point de vue sur le principe de la déductibilité des mises perdantes. Examinant la cause sous l'angle de l'arbitraire, il a donné raison au Tribunal cantonal genevois, au seul motif que celui-ci n'avait pas violé le droit fédéral en exigeant du contribuable la preuve que les tickets de mises correspondaient bien aux dépenses du contribuable. Il n'a cependant pas remis en cause le principe de la déductibilité des mises perdantes du gain réalisé dans les jeux de hasard. Il s'ensuit qu' un revirement de pratique par les autorités cantonales, visant à refuser systématiquement les mises perdantes va à l'encontre de la jurisprudence et la doctrine. e) Au demeurant, la déductibilité des mises perdantes et gagnantes garantit le principe d'une imposition du gain net réalisé par le contribuable. Vu que le gain total réalisé par le contribuable découle d'une addition de petits montants que le joueur ne peut atteindre statistiquement sans jouer suffisamment de fois, il paraît logique de déduire du gain total toutes les mises qui ont finalement permis au contribuable de réaliser ce gain. Il est en effet statistiquement pas possible de gagner à chaque mise et ce n'est qu'en augmentant sa mise et, partant, le nombre de ses pronostics dans un tel concours que le joueur augmente aussi ses chances et finit par gagner une addition de montants. Le système a certes le plus souvent pour effet que le joueur est finalement perdant, par le fait que la totalité de ses mises excèdent le cumul des montants gagné. Dans ces conditions, il apparaît contraire au principe élémentaire du droit fiscal d'imposer un gain de loterie, qui de fait a été absorbé par les mises perdantes encourues dans le même jeu et qu'il a gagné grâce à l'addition de ses mises. Il s'ensuit en conclusion que d'une manière générale, le principe de la déductibilité des mises doit être maintenue, sous réserve de conditions particulières. Conformément aux principes énoncés, la déductibilité des mises perdantes ne vaut que si elles concernent le même jeu et qu'elles sont de ce fait directement en relation avec le gain réalisé. Comme l'indique l'Administration fédérale des contributions dans sa circulaire, la déduction de mises effectuées dans d'autres jeux que celui qui a fait l'objet du gain est exclue. La déduction n'est par ailleurs possible que jusqu'à concurrence du gain réalisé, ce fait n'étant au demeurant pas contesté. Il appartient en outre au contribuable de prouver que la mise a bien été consentie par lui-même et non d'autres personnes.

#### **E. 4**

a) L'autorité intimée invoque comme argument complémentaire la difficulté pratique à prouver que les mises correspondent bien à celles du contribuable lui-même et non d'autres

personnes. Elle souligne les problèmes administratifs générés par l'ampleur de ces contrôles. b) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (arrêt 2C.265/2007 du 8 octobre 2007, consid. 4.1; 2A.461/2001 du 21 février 2002 in Revue fiscale 57/2002, p. 816, consid. 2; Revue fiscale 54 118 consid. 9a p. 126; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités). Dans l'affaire genevoise évoquée ci-dessus (ATF 2C.288/2008 du 1<sup>er</sup> octobre 2008), le Tribunal administratif genevois avait déjà relevé que, comme les billets du PMU étaient des coupons au porteur, il était difficile de s'assurer que seuls les contribuables et non pas des tiers avaient consenti la dépense. Il a estimé qu'il ne suffisait pas d'apposer un nom sur les coupons pour que la preuve de la dépense effective soit apportée. Amené à se prononcer dans cette affaire, le Tribunal fédéral a relevé que l'autorité intimée n'avait pas requis des contribuables la preuve que les billets perdants produits n'avaient pas été achetés par des tiers, mais uniquement qu'ils avaient bien été achetés par eux-mêmes, ce qui consistait à n'en pas douter à apporter la preuve d'un fait positif. Il a confirmé qu'il ne suffisait pas de déposer des billets originaux (sur lesquels en l'espèce étaient apposés les noms des recourants) pour démontrer que ceux-ci en étaient bien les acheteurs effectifs (cf. pour un cas similaire: arrêt du Tribunal fédéral 2A.242/2005 du 17 mars 2006). Il a relevé cependant que les contribuables avaient raison de souligner que cette preuve pouvait être apportée par divers moyens et non pas uniquement par la production d'un billet nominatif délivré par la société qui exploite le PMU. c) Suivant cette jurisprudence qui concerne très exactement la preuve de l'authenticité de la provenance du ticket de mise dans les jeux PMU dont il est question ici, le Tribunal considère, comme l'ACI, que la production d'un ticket de mise au porteur ne constitue pas d'emblée une preuve suffisante que la mise invoquée a bien été consentie par le contribuable. Toutefois, la liberté de la preuve implique que ce dernier puisse invoquer d'autres moyens, dans la mesure de ses possibilités, pour démontrer la réalité de sa dépense. Inversement l'autorité fiscale peut procéder à des investigations qui impliquent que le contribuable fournisse des renseignements oraux ou écrits (Commentaire romand de la LIFD, ad art. 115, no 10). La difficulté d'ordre administratif rencontrée par l'ACI dans l'examen de ces preuves ne suffit à fonder un refus pur et simple de la déduction requise.

## **E. 5**

En l'espèce, arguant d'une nouvelle pratique par laquelle elle refuserait systématiquement la déduction des mises perdantes, l'ACI ne s'est pas prononcée sur les preuves offertes par le contribuable au cours de l'entretien du 25 février 2010. Elle a simplement répondu de manière lacunaire que si elle pouvait penser qu'il était très vraisemblable que tous les coupons soient ceux du contribuable, rien ne prouvait que certains n'auraient pas été joués par d'autres personnes. L'ACI a purement et simplement refusé les déductions sans examiner plus avant les preuves offertes par le contribuable et sans requérir d'autres preuves. La décision a dès lors été prise en violation du respect de la liberté des preuves. Dictée par la volonté de refuser systématiquement la déduction des mises perdantes, elle viole le droit fédéral et doit être annulée. Il appartiendra à l'ACI de prendre une nouvelle décision, sans refuser d'emblée la déduction des mises perdantes, après avoir examiné les preuves offertes par le contribuable et requis d'autres preuves si nécessaire. Si l'ACI l'estime utile, le contribuable devra quant à lui produire des preuves supplémentaires, dans la mesure de ses possibilités, pour garantir que les tickets produits correspondent bien à ses propres mises.

## **E. 6**

a) Dans son argumentation, le contribuable relève qu'il s'est basé sur les instructions générales de la déclaration d'impôt dans laquelle il était précisé que les mises pouvaient être déduites jusqu'à concurrence des gains réalisés dans ce même type de jeu. Comme en l'espèce, l'ACI devra prendre une nouvelle décision après avoir examiné les preuves offertes par le contribuable visant à prouver ses dépenses, cet argument est devenu sans objet. Le Tribunal apporte toutefois quelques précisions qui devraient éviter de nouveaux recours fondés sur cet argument. b) En droit fiscal, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (arrêt du Tribunal fédéral du 10 octobre 2006, 2A.227/2006 consid. 4.4 et références citées). En l'espèce, il s'avère que les instructions fournies avec la déclaration 2008 et publiées dans le programme Vaudtax 2008 à l'attention des personnes qui, comme le contribuable, remplissent leur déclaration sur ordinateur, précisaient ce qui suit: "les mises d'un concours sont déductibles jusqu'à concurrence des gains réalisés dans ce même type de jeu, et ne peuvent pas être compensées avec les gains d'un autre concours (joindre pièces justificatives originales)". Cette précision apparaissait visiblement sur le programme Vaudtax 2008 du contribuable au moment où il remplissait la rubrique no 495 concernant la déduction des mises mais ne correspondait pas à la pratique des autorités fiscales au moment de la taxation. Le contribuable peut légitimement attendre qu'un changement de pratique de l'administration soit accompagnée de certaines précautions, en particulier si le nouveau système impose au contribuable des contraintes supérieures à l'ancien. En modifiant sa pratique sans mesure d'information préalable et sans corriger ses instructions, l'autorité fiscale viole la protection de la bonne foi des contribuables (FI 2003.0062 du 10 septembre 2008, consid. 3b). La modification d'une pratique de l'ACI, dès lors qu'elle est plus contraignante pour le contribuable, doit à tout le moins être précédée d'une correction de ses instructions données aux contribuables au moment où ceux-ci remplissent leur déclaration.

## **E. 7**

En conclusion, le recours doit être admis, la décision sur réclamation annulée et la cause renvoyée à l'autorité intimée pour que celle-ci prenne une nouvelle décision. Toutefois, le contribuable devra, dans la mesure de ses possibilités, établir la réalité de ses dépenses par des preuves complémentaires démontrant qu'il a lui-même réalisé les mises invoquées. Il appartiendra à l'autorité intimée d'examiner les offres de preuves du contribuable et de procéder aux investigations nécessaires pour se forger une conviction, avant de prendre une nouvelle décision, qui ne pourra pas être fondée sur un refus pur et simple des mises perdantes.

## **E. 8**

Le recours doit ainsi être admis aux frais de l'Etat et la décision attaquée annulée. La recourante ayant agi par elle-même, sans l'entremise d'un mandataire, n'a pas engagé de frais pour défendre ses intérêts; elle n'a donc pas droit à des dépens (art. 49 et 55 de la loi vaudoise sur la procédure administrative du 28 octobre 2008; LPA, RS 173.36).