

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1242/2007-FIN

ATA/85/2008

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 26 février 2008**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

et

**Madame et Monsieur S\_\_\_\_\_**

---

## EN FAIT

1. Dans leur déclaration fiscale 2002 du 16 juin 2003, Madame et Monsieur S\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables) ont déclaré un gain provenant de mises jouées au Pari Mutuel Urbain Romand (ci-après : PMU), d'un montant total de CHF 19'708,50.
2. Dans l'état des titres, sous la rubrique « frais bancaires », les contribuables ont fait valoir la déduction des mises ayant procuré le gain déclaré (CHF 288.-) et des mises perdantes (CHF 19'412.-), soit CHF 19'700.- au total.
3. Dans son bordereau de taxation ICC 2002 du 26 janvier 2004, et alors qu'elle avait admis la déduction des mises perdantes les années précédentes, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) n'a admis en déduction que le montant correspondant au coût des mises gagnantes, soit CHF 288.-.
4. Le 16 février 2004, les contribuables ont élevé réclamation contre ce bordereau.

Jusqu'en 2002, l'administration avait toujours accepté la déductibilité des mises perdantes et considéré l'ensemble des mises comme un tout. Le changement de pratique opéré était contraire à la loi car les mises perdantes avaient concouru à la réalisation du revenu en multipliant les chances de gain. Ces mises constituaient des frais d'acquisition du revenu. Elles étaient déductibles à ce titre.
5. Dans leur déclaration fiscale 2003 du 8 juillet 2004, les contribuables ont déclaré un nouveau gain provenant de mises PMU de CHF 27'874.-.
6. Ils ont fait valoir au titre de « frais bancaires » une déduction de CHF 23'110.- pour l'ensemble des mises effectuées en 2003, constituée pour CHF 639.- de mises gagnantes et pour CHF 22'471.- de mises perdantes.
7. Statuant sur la réclamation relative à l'ICC 2002, l'administration a confirmé sa décision le 24 janvier 2005.

Il fallait considérer désormais que seules les mises gagnantes étaient en relation avec le gain réalisé et constituaient des frais nécessaires à l'acquisition du revenu. Cette solution s'imposait, d'une part, parce que les billets PMU n'étant pas nominatifs, il était impossible de savoir qui les avait réellement achetés. Il suffisait dès lors à n'importe quel contribuable de rassembler les billets perdants d'autres joueurs pour augmenter le montant de la déduction. Cette pratique permettait par ailleurs aux contribuables qui jouaient beaucoup de déduire de très fortes sommes, souvent à hauteur des gains, et de demander le remboursement de

l'impôt anticipé retenu. Cette situation était choquante. Elle conduisait à de nombreux abus et ne pouvait plus durer.

8. Par acte du 9 février 2005, les contribuables ont interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI ou la commission).
9. Le 21 février 2005, dans le bordereau de taxation relatif à l'ICC 2003, l'administration a procédé de la même manière que pour 2002. Elle n'a admis en déduction que le montant correspondant au coût des mises gagnantes, soit CHF 639.-.
10. Le 4 mars 2005, les contribuables ont élevé réclamation contre ce dernier bordereau, en développant les mêmes arguments que ceux soulevés pour la période fiscale 2002.
11. Par décision sur réclamation du 24 mars 2005, l'administration a refusé la déduction des mises perdantes pour l'ICC 2003.  
  
Conformément aux instructions figurant sur le guide de la déclaration fiscale 2003, seules les mises ayant généré le gain étaient déductibles.
12. Les contribuables ont recouru contre cette décision auprès de la commission le 16 avril 2005.
13. Après avoir ordonné la jonction des deux recours précités, la commission les a admis au fond par décision du 26 février 2007, s'appuyant sur un arrêt du Tribunal fédéral de 1954, dont le contenu sera exposé et discuté dans la partie en droit ci-après.
14. Le 27 mars 2007, l'administration a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif et conclu à son annulation.

Depuis l'arrêt du Tribunal fédéral auquel s'était référée la commission, les règles du jeu avaient changé. En effet, jusqu'en 1990, les personnes jouant au PMU devaient s'identifier au moment de miser. Cette obligation avait ensuite disparu. Désormais, les attestations de mises n'étaient plus nominatives, mais au porteur. Il n'était en conséquence plus possible de s'assurer que les mises perdantes avaient bien été payées par le contribuable qui en sollicitait la déduction. Or, s'il appartenait à l'administration fiscale d'établir les faits fondant l'obligation de payer une contribution, il revenait au contribuable de prouver ceux qui avaient pour effet de supprimer ou de réduire cette obligation. Cette preuve ne pouvant plus être apportée, il convenait de limiter la déduction aux seules mises gagnantes.

15. Dans leur réponse du 28 avril 2007, les contribuables ont conclu au rejet du recours.

La déduction découlait de l'article 1<sup>er</sup> de loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP - V) - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16), ainsi que d'un arrêt du Tribunal administratif du 20 novembre 2001 selon lequel étaient déductibles les frais d'acquisition du revenu « dans la mesure où ce revenu n'aurait pu être acquis sans lesdits frais ». En droit fédéral, les gains de loterie étaient également imposables sous déduction des mises. Le Tribunal fédéral lui-même avait confirmé dans sa jurisprudence que le gain imposé ne concernait que le montant net des lots, après déduction des mises et des autres frais engagés.

### EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A et suivants de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Selon l'article 9 lettre e LIPP-IV, qui a la même teneur que l'article 23 lettre e de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), les gains de loterie et « d'autres institutions semblables » sont imposables. Est réputée loterie toute opération qui offre, en échange d'un versement ou lors de la conclusion d'un contrat, la chance de réaliser un avantage matériel consistant en un lot, l'acquisition, l'importance ou la nature de ce lot étant subordonnées, d'après un plan, au hasard d'un tirage de titres ou de numéros ou de quelque procédé analogue (art. 1<sup>er</sup> de la loi fédérale sur les loteries et les paris professionnels du 8 juin 1923 - LLPP - RS 935.51). Le PMU, qui consiste à parier sur les gagnants d'une course de chevaux, n'est pas un jeu dont l'acquisition, l'importance ou la nature du lot sont subordonnés au hasard d'un tirage, même si de nombreux facteurs aléatoires interviennent dans la réalisation du pronostic avancé par le joueur. Cette distinction ressort clairement de la loi fédérale sur les loteries et les paris professionnels du 8 juin 1923, qui traite des loteries et des paris sur les courses de chevaux dans deux chapitres distincts (art. 1 et ss ; art. 33 s LLPP). Les gains du PMU tombent donc dans le champ des « autres opérations semblables » visées par l'article 9 lettre e LIPP-IV.
3. Aux termes de l'article 9 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), « les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu (...) sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables ». Selon le Tribunal fédéral, malgré son

caractère général, cette définition des frais d'acquisition du revenu est claire et s'impose aux cantons (ATF 128 II 66 consid. 4b p. 71/72 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2A.640/2006 du 7 juin 2007 consid. 2.2 ; RDAF 2005 II 502, consid. 4.4). Elle vise les dépenses faites immédiatement et en rapport direct avec l'obtention du revenu (Archives 62, n. 403 in RDAF 1994 p. 85 ; W. RYSER/ B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, p. 188, n. 43 ; P. LOCHER, Kommentar DBG n. 13 ss ad art. 25 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3<sup>ème</sup> éd., Bâle 2007, p. 139, n. 214).

4. La question de savoir si les mises gagnantes - soit celles qui ont généré le revenu imposable - doivent être considérées comme des « dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu » n'est pas discutée par les parties. C'est à bon droit. En effet, ces mises sont organiquement liées au gain obtenu ; il est évident que sans elles, le revenu n'aurait pas été réalisé. Dès lors qu'elles en sont la cause directe, ces mises doivent être considérées comme des dépenses nécessaires à cette acquisition. L'administration fonde cette déduction sur l'article 6 alinéa 3 LIPP-V, qui concrétise, avec les articles 1 à 8 de la même loi, l'article 9 alinéa 1<sup>er</sup> LHID, et prévoit la déductibilité des « frais effectifs d'administration de la fortune mobilière imposable ». Pour l'autorité recourante, le prix des billets gagnants tombe sous le coup de cette déduction car il constitue une « dépense nécessaire à l'acquisition du rendement d'un titre » (cf. point 56.20 du Guide GeTax 2005). C'est la raison pour laquelle la déduction de ces mises est rangée sous la rubrique « frais bancaires » dans les bordereaux contestés. Ce rattachement est conforme à la loi. Les mises gagnantes sont en conséquence déductibles, en application des articles 9 alinéa 1<sup>er</sup> LHID et 6 alinéa 3 LIPP-V.

5. Le lien qui existe entre les mises perdantes et le gain obtenu est beaucoup plus discutable.

L'autorité recourante conteste l'existence de ce lien. Pour elle, les mises perdantes ne peuvent constituer des dépenses liées à l'obtention du revenu, puisqu'elles n'ont rien rapporté.

Pour les contribuables intimés, ces mises ont multiplié les chances de gain et concouru ainsi à l'obtention du revenu imposé.

Ce point de vue a été confirmé par la commission, qui s'est appuyée sur une jurisprudence du Tribunal fédéral datant de 1954 (ATF 80 I 364). Dans cet arrêt, notre Haute cour a considéré que les mises perdantes d'un sport-toto ne pouvaient être considérées comme des frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu, l'importance considérable des facteurs aléatoires intervenant dans l'attribution et l'importance du gain recherché rompant le lien d'immédiateté exigé par la loi. Cela étant, si l'on ne pouvait admettre la déduction à ce titre, il fallait considérer qu'en imposant « les gains faits par les loteries », le législateur n'avait visé que le

montant net des lots. La loi permettait ainsi non seulement la déduction des mises gagnantes, mais également « des autres frais engagés et nécessaires ».

Pour établir les modalités de la déduction, il fallait considérer tout d'abord qu'en augmentant sa mise et, partant, le nombre de ses pronostics dans tel concours, le joueur augmentait aussi ses chances. Lors donc qu'il avait réalisé un gain, il pouvait en déduire le total de sa mise et non pas seulement la part afférente aux colonnes gagnantes. De plus, si la mise et les frais de tel concours excédaient le gain ou n'avaient rien rapporté, la déduction pouvait néanmoins se faire sur le gain net provenant d'autres concours. En effet, deux particularités distinguaient le Sport-Toto des loteries du type normal. Premièrement, les concours se répétaient chaque semaine pendant une certaine période où se disputaient les manifestations sportives, objets du jeu. Secondement, le gain dépendait non seulement du hasard, mais aussi des connaissances et du jugement des joueurs, qui pouvaient notamment suivre les résultats successifs obtenus par les équipes engagées et en tirer certaines conclusions, plus ou moins probables. Ces deux facteurs rapprochaient ce jeu de la notion d'activité lucrative figurant dans la loi et permettaient de considérer comme un ensemble, du point de vue fiscal, tous les concours hebdomadaires qui constituaient une période de jeu. Tant les mises gagnantes que les mises perdantes étaient donc déductibles.

En revanche, contrairement aux frais généraux, cette déduction spéciale ne pouvait toucher le revenu provenant d'autres sources lorsque les frais excédaient le gain. Elle n'avait enfin lieu que si le contribuable prouvait les dépenses qui la justifiaient.

6. Bien que le PMU et le sport-toto se ressemblent sur de nombreux points, plusieurs raisons s'opposent à la solution préconisée à l'époque par le Tribunal fédéral.
  - a. Selon le principe de l'imposition du revenu global net prévalant en Suisse (art. 9 LHID), tous les revenus sont d'abord combinés et agglomérés. Les frais d'obtention de ceux-ci sont ensuite additionnés, puis imputés sur le total du revenu global brut (RDAF 2002 II 138, p. 143 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2P.242/2000 du 6 novembre 2001, consid. 4b ; M. REICH, in *Kommentar StHG*, n. 4 à 7 ad art. 9 ; W. RYSER/ B. ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, Berne 2002, 4ème éd., p. 187). La démarche consistant à déterminer le gain net des loteries en soustrayant les mises gagnantes ou perdantes jusqu'à concurrence des gains obtenus et non au-delà, constitue ainsi une exception à ce principe. Or, celle-ci ne trouve aucun fondement dans la loi actuelle.
  - b. En outre, conformément à l'article 9 alinéa 1<sup>er</sup> LHID, le lien de connexité entre la dépense et le gain obtenu doit être immédiat et direct. Or, comme le souligne le Tribunal fédéral dans l'arrêt précité, l'importance considérable des

facteurs aléatoires intervenant dans l'attribution et l'importance du gain recherché rompt le lien d'immédiateté exigé par la loi (ATF précité, consid. 2).

Cette absence de lien de connexité direct est encore attestée par la constatation suivante : il est admis, en l'espèce, que les mises perdantes ne peuvent pas être déduites si aucun gain n'a été obtenu pendant la période fiscale considérée. Cette situation découle du fait que l'on ne peut déduire les frais d'un revenu inexistant, sauf à considérer ces derniers comme pertes d'exploitation, ce qui n'est concevable que dans le cas des personnes morales ou des personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante, ce qui n'est pas le cas en l'espèce (art. 27 al. 1er let. b et 10 al. 1er let. b LHID ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003 consid. 2.2).

Or, si l'on suit le raisonnement des intimés et de la commission, ces mêmes mises deviendraient déductibles si elles étaient accompagnées de billets gagnants. Ce serait ainsi la survenance d'un fait accessoire fortement aléatoire - le gain d'une autre mise - qui créerait le lien d'immédiateté auparavant manquant. Cette situation n'est pas satisfaisante et la nouvelle pratique appliquée par l'autorité recourante va dans le sens d'une meilleure application du principe de la légalité et de l'interprétation stricte de la notion de frais organiquement liés, consacrée dans la jurisprudence, qui est faite par les autorités fiscales d'une manière générale.

D'autres arguments plaident en faveur de cette solution.

Selon l'article 33 de la loi fédérale sur les loteries et les paris professionnels, « l'offre, la négociation et la conclusion professionnelles à des courses de chevaux, notamment, est prohibée », de même que « l'exploitation de toute entreprise de ce genre » (art. 22 du règlement d'exécution de la loi fédérale sur les loteries et les paris professionnels - I 3 15.03). Si le caractère licite d'une activité procurant un revenu n'est pas une condition nécessaire à son imposition, il n'en demeure pas moins que l'autorité doit, dans l'application qu'elle fait de la loi, aller dans le sens des objectifs fixés par les législateurs fédéral et cantonal et non à leur encontre. Or, admettre la déduction des mises perdantes ne concourt pas à la réalisation de l'intérêt public poursuivi par la loi fédérale, qui vise à assurer la protection des joueurs contre les dangers et les incidences néfastes que peuvent occasionner les jeux de hasards (cf. communiqué du département fédéral de justice et police sur l'avant-projet de révision de la loi sur les loteries et les paris professionnels à l'adresse [http://www.admin.ch/cp/f/3b1757c0\\_1@fwsrv.g.bfi.admin.ch.html](http://www.admin.ch/cp/f/3b1757c0_1@fwsrv.g.bfi.admin.ch.html), qui reprend les objectifs fixés par la loi actuelle). En effet, une admission de la déduction pousse au jeu car, dans une telle situation, plus le joueur perd, plus le montant net du gain convoité s'accroît. La déduction des mises perdantes fait ainsi augmenter, corrélativement, le gain qui tombe dans l'escarcelle du contribuable, dans l'hypothèse où il gagnerait une nouvelle mise. Un joueur de PMU qui a perdu beaucoup d'argent pendant une période fiscale donnée, a ainsi tout intérêt à jouer encore, pour tenter de récupérer, par le biais des

déductions qu'il pourrait faire valoir, les mises qu'il a perdues. Cette situation ne répond pas aux buts d'intérêts publics énoncés ci-dessus.

c. En outre, si la preuve de la dépense effectuée par l'achat du billet gagnant est facile (puisque'elle elle figure directement sur le titre qui atteste du gain déclaré), il n'en va pas de même pour les mises perdantes. En effet, comme le soulève, l'autorité recourante, le fait que les billets soient aujourd'hui au porteur ne permet plus à l'administration de savoir si la dépense y relative a été effectivement exposée par le contribuable qui en demande la déduction ou si elle l'a été par un tiers. Si l'on admettait la déduction, il suffirait aux joueurs ayant fait un gain d'amasser les billets perdants, qui sont souvent jetés, d'y apposer leur nom et de les joindre à leur déclaration fiscale pour obtenir la déduction et le remboursement de l'impôt anticipé correspondant. Selon les règles générales sur le fardeau de la preuve applicables en droit fiscal, il appartient au contribuable d'apporter la preuve de la réalité des faits qui diminuent la dette ou la suppriment (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; E. BLUMENSTEIN/ P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> éd., Zurich 2002, p. 416 et les nombreuses références citées). Cette preuve ne peut être apportée en l'espèce, et il n'est pas dans le pouvoir de l'autorité fiscale de changer la pratique du PMU concernant la nature non nominative des billets délivrés. En vertu des règles précitées, les conséquences de l'absence de preuve doivent être supportées par le contribuable, qui joue ainsi à ses risques et périls.

7. Enfin, il n'est pas interdit aux autorités administratives de changer une pratique qu'elles ont suivie jusque-là, si elles considèrent qu'une autre application du droit, une autre appréciation du sens de la loi ou une modification des conditions serait plus satisfaisante. Un tel changement de pratique doit toutefois se fonder sur des motifs sérieux et objectifs (ATF 127 I 49 consid. 3c p. 52 ; 125 II 152 consid. 4c/aa p. 162 ; Arrêt du Tribunal fédéral 1A.146/2006 du 25 janvier 2007 consid. 4.4). Les motifs avancés en l'espèce par l'autorité recourante pour justifier le changement de pratique contesté répondent clairement à ces exigences.
8. Le recours sera donc admis.
9. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des contribuables intimés (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 27 mars 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 février 2007 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 février 2007 ;

confirme les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 24 janvier et 24 mars 2005 ;

met à la charge de Madame et Monsieur S\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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 Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 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 l'administration fiscale cantonale, à Madame et Monsieur S\_\_\_\_\_, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

la vice-présidente :

C. Del Gaudio-Siegrist

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :