

REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE VERSAILLES

7ème chambre

4 MAI 2017

Affaire N° 16VE03203
M. CAMPOY, président
M. Luc CAMPOY, rapporteur
Mme BELLE, rapporteur public
SELAS CS AVOCATS ASSOCIES, avocat

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. B...A...a demandé au Tribunal Administratif de Montreuil de prononcer la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujetti au titre de l'année 2010 ainsi que des intérêts et pénalités y afférentes ou, à titre subsidiaire, la réduction de ces impositions à concurrence de 130 678 euros en base ainsi que des intérêts, majorations et pénalités afférentes.

Par un jugement n° 1504931 du 20 octobre 2016, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande

Procédure devant la Cour :

Par une requête enregistrée le 28 octobre 2016, M. A..., représenté par Me Seguin, avocat, demande à la Cour :

1° d'annuler ce jugement ;

2° de le décharger de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujetti au titre de l'année 2010 ainsi que des intérêts et pénalités y afférentes ou, à titre subsidiaire, de prononcer la réduction de ces impositions à concurrence de 130 678 euros en base ainsi que des intérêts, majorations et pénalités y afférentes ;

3° de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 10 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

M. A... soutient que :

- il a fait l'objet d'une procédure d'imposition irrégulière ; l'administration ne pouvait légalement évaluer d'office ses gains de jeux sur le fondement des dispositions du 2° de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales et de l'article L. 68 du même livre dès lors que ceux-ci ne résultaient pas d'une pratique professionnelle du poker ;

- les rectifications dont il fait l'objet aboutissent à une double imposition ; le jeu de poker fait déjà l'objet d'un impôt payé par les joueurs et prélevé à la source pour l'administration ;
- le poker étant un jeu de hasard, les gains en résultant ne sauraient être imposables sur le fondement des dispositions de l'article 92 du code général des impôts ;
- il entend se prévaloir de la doctrine administrative exprimée au paragraphe n°118 de la documentation administrative de base référencée 5 G-116 à jour au 15 septembre 2000 ;
- la notion de " jeu de pur hasard " opposée à celle de " jeu de hasard " qui ne repose sur aucun fondement objectif, est contraire au principe d'égalité devant l'impôt dès lors qu'elle aboutit à la taxation des gains des joueurs habituels de poker alors que les joueurs habituels d'autres jeux de hasard, qui ne sont pas pour autant des jeux de pur hasard tels que les paris hippiques et les paris sportifs, ne sont pas taxés ;
- sa pratique du poker n'avait aucun caractère professionnel ;
- l'administration ne pouvait retenir parmi les recettes qu'il a encaissé le résultat de 130 678,40 euros du tournoi France Poker Tour du 9 janvier 2010 dès lors qu'à cette date, il était salarié à temps plein et ne pouvait, en tout état de cause, être considéré comme un joueur professionnel ;
- l'administration ne pouvait légalement lui appliquer la majoration de 80% pour activité occulte et la majoration de 25% pour non-adhésion à un centre ou à une association de gestion agréée par application du 7° de l'article 158 du code général des impôts ; son défaut de déclaration résulte d'une erreur de sa part rendue possible par le fait que ni la doctrine administrative applicable lors des faits de l'espèce, ni la pratique administrative ne laissaient envisager une taxation des gains de jeux des joueurs de poker professionnels ; l'administration n'établit pas une quelconque intention dissimulatrice de sa part ;

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience. Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Campoy,
- et les conclusions de Mme Belle, rapporteur public,

1. Considérant qu'il résulte de l'instruction que M. B...A...a fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle portant sur les revenus perçus en 2009 et 2010 ; que l'administration a également procédé à la vérification de comptabilité de son activité de joueur de poker pour les années 2003 à 2010 ; qu'à l'issue de ces contrôles, elle a évalué d'office sur le fondement des dispositions du 2° de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales et de l'article L. 68 du même livre, les revenus tirés par l'intéressé de cette dernière activité au titre de l'année 2010 qu'elle a regardés comme des bénéfices non commerciaux taxables sur le fondement des dispositions de l'article 92 du code général des

impôts ; qu'en application des dispositions du a) du 1° du 7 de l'article 158 du même code, ces revenus d'un montant de 167 398 euros, ont été majorés de 25 % faute pour l'intéressé d'avoir adhéré à un centre de gestion agréé ; que l'administration a également appliqué à M. A...la pénalité de 80% pour activité occulte prévue par le c du 1 de l'article 1728 du code général des impôts ; que M. A...relève appel du jugement du 20 octobre 2016 par lequel le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant à la décharge ou à la réduction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu résultant de cette rectification ainsi que de la majoration et de la pénalité susmentionnées ;

Sur le principe de l'imposition :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

2. Considérant qu'aux termes du 1. de l'article 92 du code général des impôts : " Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfiques non commerciaux, les bénéfiques des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfiques ou de revenus. " ;

3. Considérant, en premier lieu, que si le jeu de poker et plus particulièrement la version de ce jeu dénommé " Texas Hold'em Poker " pratiqué par M.A..., comporte une part de hasard liée à la distribution des cartes propres à chaque joueur ou des cartes communes, un joueur peut parvenir, grâce à son expérience, à une stratégie adéquate fondée notamment sur l'estimation des différentes combinaisons de cartes possibles, et à une analyse de la psychologie de ses adversaires, à atténuer notablement le caractère aléatoire du résultat de ce jeu et à accroître sensiblement sa probabilité de percevoir des gains importants et réguliers ; que, dans une telle hypothèse, et dès lors qu'une personne se livre à une pratique habituelle de ce jeu dans l'intention d'en tirer des bénéfiques, ceux-ci doivent être regardés comme tirés d'une occupation lucrative ou d'une source de profits au sens des dispositions de l'article 92 du code général des impôts, et imposables en application de cet article ;

4. Considérant, en deuxième lieu, qu'il résulte de l'instruction que M. A...a abandonné au début de l'année 2010 l'emploi d'ingénieur avant-vente qu'il occupait au sein de la société Hub Télécom pour consacrer l'essentiel de son activité à la pratique du poker ; qu'il a, à ce titre, participé à 24 compétitions de poker en France et à l'étranger, tout en fréquentant clubs et cercles dédiés à la pratique de ce jeu ; que s'il soutient qu'il n'a réellement quitté son emploi que le 3 mars 2010 à la date prévue par l'accord de rupture conventionnelle de son contrat de travail, et que la pratique du poker ne représentait ainsi pour lui qu'une activité accessoire jusqu'à cette dernière date, il n'est, en tout état de cause, pas contesté que son entretien préalable de licenciement est intervenu le 7 janvier 2010 et qu'il a signé le 20 janvier suivant le formulaire de demande d'homologation de cette rupture conventionnelle, ce qui indique que l'intéressé avait décidé, dès le début de l'année 2010, de quitter son emploi et que, par suite, le championnat de France de poker organisé à l'Aviation Club de France auquel il a participé le 28 janvier 2010, participait de sa nouvelle activité de joueur professionnel de poker ; que son " blog " confirme, par ailleurs, que cette activité, épisodique au cours des années 2008 et 2009 durant lesquelles il occupait encore un emploi, est devenue régulière au cours de l'année 2010 ; qu'en outre, M. A...ne conteste pas figurer parmi les meilleurs joueurs français de l'année 2010 ; que son " blog " confirme, là encore, que sa victoire au France Poker Tour à l'Aviation

Club de France, a fait de lui le champion de France dans cette discipline ; qu'enfin, les revenus d'activité déclarés par M. A...au titre de l'année 2010 qui se composent de salaires et d'indemnités de chômage d'un montant respectif de 8 595 euros et de 15 213 euros, sont très inférieurs aux gains qu'il a réalisés en jouant au poker durant la même période qui s'élèvent 169 398,55 euros ; qu'ainsi et compte tenu de l'absence d'exercice d'une autre activité professionnelle susceptible de lui procurer des revenus à compter du début du mois de janvier 2010, du caractère régulier et conséquent des gains de jeux réalisés par l'intéressé et de sa notoriété, M. A...doit être regardé comme ayant exercé, à compter du 28 janvier 2010 et jusqu'à la fin de cette année, une activité lucrative de joueur de poker lui procurant des profits réguliers imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux en application de l'article 92 précité du code général des impôts ;

5. Considérant, en troisième lieu, que les différents textes portant réglementation de la police des jeux, notamment des jeux en ligne, ainsi que des dispositions de l'article 126 de l'annexe IV au code général des impôts relatives à l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements qu'invoque le requérant, sont sans incidence sur l'application de la loi fiscale par le juge de l'impôt ; que ces différents textes, de même que la décision de la Cour de cassation du 30 octobre 2013 indiquant que le poker est un jeu de hasard dans lequel " la chance prédomine sur l'adresse et les combinaisons de l'intelligence ", ne donnent d'ailleurs pas de ce jeu, ni d'une manière plus générale, du jeu de hasard ou des jeux de cartes, une définition remettant en cause les principes évoqués au point 3 ;

6. Considérant, en quatrième lieu, que le fondement et l'assiette du prélèvement sur les sommes engagées par les joueurs pour certains jeux de cercle en ligne instauré par l'article 47 de la loi n°2010-476 du 12 mai 2010, codifié à l'article 302 bis ZI du code général des impôts, sont différents du fondement et de l'assiette de l'imposition litigieuse qui porte sur le revenu qu'assurait à M. A...son activité régulière de joueur de poker ; que celui-ci n'est, par suite, pas fondé à soutenir que, compte tenu de l'existence du prélèvement de l'article 302 bis ZI du code général des impôts, les rectifications dont il a fait l'objet, aboutiraient à une double imposition ;

7. Considérant, en cinquième et dernier lieu, que les joueurs professionnels de poker dont il a été dit plus haut qu'ils peuvent atténuer sensiblement le caractère aléatoire du résultat de ce jeu et accroître leur probabilité de percevoir des gains importants et réguliers du fait de leur expérience, ne se trouvent pas placés dans la même situation que les joueurs habituels d'autres jeux de hasard payants tels que les paris hippiques et les paris sportifs dont les résultats sont, sauf circonstances exceptionnelles, essentiellement aléatoires même si ces joueurs peuvent se fonder, pour parier, sur l'étude des côtes et des probabilités, sur leur connaissance du jeu, des joueurs ou des chevaux et de leurs jockeys, de leur forme et de leurs performances antérieures ; qu'il s'en déduit que la différence de traitement fiscal opérée entre ces deux catégories de joueurs trouve sa justification dans une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi et ne méconnaît donc pas le principe d'égalité devant la loi fiscale ;

En ce qui concerne le bénéfice de la doctrine administrative :

8. Considérant que M. A...se prévaut de la doctrine administrative exprimée au paragraphe n°118 de la documentation de base 5 G 116 à jour au 15 septembre 2000, aux termes de laquelle : " La pratique, même habituelle, de jeux de hasard tels que loteries, tombolas ou jeux

divers, ne constitue pas une occupation lucrative ou une source de profits devant donner lieu à imposition au nom des personnes participant à ces jeux " ; que cette doctrine, dont le juge de l'impôt est tenu de faire une application littérale, sans, en principe, l'interpréter, ne fait cependant pas mention du jeu de poker et ne définit pas la notion de jeu de hasard ; qu'elle ne contient, en conséquence, aucune interprétation formelle du texte fiscal différente de ce qui précède, dont M. A...pourrait se prévaloir sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ; que l'intéressé ne peut pas davantage utilement se prévaloir de ce que la doctrine administrative a évolué postérieurement aux années d'imposition, dans le sens de la taxation des gains réalisés au poker dans un cadre professionnel ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

9. Considérant qu'aux termes de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales : " Peuvent être évalués d'office : (...) 2° Le bénéficiaire imposable des contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux ou des revenus assimilés lorsque la déclaration annuelle prévue à l'article 97 du code général des impôts n'a pas été déposée dans le délai légal ; (...) Les dispositions de l'article L. 68 sont applicables dans les cas d'évaluation d'office prévus aux 1° et 2°. " ; qu'aux termes des dispositions de l'article L. 68 du même livre : " La procédure de taxation d'office (...) n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une mise en demeure. Toutefois, il n'y a pas lieu de procéder à cette mise en demeure : (...) 3° Si le contribuable ne s'est pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce ou s'il s'est livré à une activité illicite " ;

10. Considérant qu'ainsi qu'il a été dit au point 4, M. A...a exercé, au cours de l'année 2010, une activité lucrative de joueur de poker lui procurant des profits réguliers imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux en application de l'article 92 précité du code général des impôts ; qu'il était, de la sorte, astreint au dépôt d'une déclaration n°2035 ; qu'il n'est pas contesté qu'il n'a pas satisfait à ses obligations déclaratives et ne s'est pas davantage fait connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce ; que, dans ces conditions, l'administration a pu légalement procéder à l'imposition d'office des gains de jeux réalisés par l'intéressé en 2010 sur le fondement des dispositions précitées des articles L. 73 et L. 68 du livre des procédures fiscales ;

Sur la majoration de l'article 158 du code général des impôts :

11. Considérant qu'aux termes du 7 de l'article 158 du code général des impôts : " Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent : 1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition : a) Qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréés définis aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes. " ;

12. Considérant que le coefficient multiplicateur de 1,25 prévu par les dispositions précitées s'applique aux revenus relevant des catégories qu'elles mentionnent et qui sont perçus par un contribuable qui n'a pas adhéré à un centre de gestion agréé ou à une association agréée sans

considération du fait que ce défaut d'inscription résulte ou non d'une erreur du contribuable ; qu'ainsi qu'il a été dit précédemment, M. A...était titulaire, au titre des années en cause, de revenus passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ; qu'il n'est pas contesté qu'il n'était pas adhérent d'un centre de gestion ou d'une association agréés ; que par suite, et sans qu'il puisse utilement se prévaloir de ce qu'il ne pouvait avoir conscience, au cours des années d'imposition, de la nécessité d'avoir à adhérer à un centre de gestion ou une association agréés, c'est à bon droit que l'administration fiscale lui a appliqué la majoration de 1,25 des revenus au titre de l'année 2010 ;

Sur les pénalités :

13. Considérant qu'aux termes de l'article 1728 du code général des impôts : " 1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de : / (...) c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte " ; qu'il résulte de ces dispositions, éclairées par les travaux parlementaires qui ont précédé l'adoption de la loi dont elles sont issues, que, dans le cas où un contribuable n'a ni déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire, ni fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, l'administration doit être réputée apporter la preuve, qui lui incombe, de l'exercice occulte de l'activité professionnelle si le contribuable n'est pas lui-même en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ces obligations déclaratives ;

14. Considérant que M. A...doit être regardé comme ayant exercé, au cours des années en litige, faute d'avoir déposé une déclaration ni de s'être fait connaître d'un centre de formalités des entreprises, une activité occulte de joueur de poker ; qu'il fait cependant valoir que ce n'est que postérieurement à l'année en litige que la jurisprudence et l'administration fiscale ont expressément estimé que les gains réalisés au poker étaient, dans certaines conditions, imposables à l'impôt sur le revenu ; qu'il invoque également la circonstance que le poker soit qualifié de jeu de hasard par la juridiction pénale était de nature à induire en erreur le contribuable sur la nature de ses obligations déclaratives ; qu'il observe enfin qu'aucune règle précise ne permettait, au cours des années d'imposition, de distinguer la pratique du poker selon qu'elle était exercée à des fins ludiques ou lucratives ; que, par suite, il doit être regardé comme établissant que l'absence de souscription de sa déclaration constitue une simple erreur de sa part ; qu'il suit de là qu'il n'y avait pas lieu, pour l'administration, de lui appliquer la majoration pour activité occulte prévue par les dispositions précitées du c) du 1. de l'article 1728 du code général des impôts ;

15. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. A...est seulement fondé à obtenir la décharge des pénalités pour activité occulte dont a été assortie la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu mise à sa charge au titre de l'année 2010 ; que, pour le surplus, il n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande ; qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DÉCIDE :

Article 1er : M. A...est déchargé des pénalités pour activité occulte dont a été assortie la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu mise à sa charge au titre de l'année 2010.

Article 2 : Le jugement n°1504931 du 20 octobre 2016 du Tribunal administratif de Montreuil est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 3 : L'Etat versera à M. A...la somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête de M. A...est rejeté.