



Eric Haber
ORSAY, Avocat Associé

Poker, hasard, et fiscalité

Réflexions sur la qualification juridique du poker et sur le traitement fiscal des gains tirés de la pratique du poker

Véritable serpent de mer dans le microcosme des joueurs de poker, la question de la fiscalité applicable aux gains tirés de la pratique de ce jeu de cartes revient sur l'avant scène à force de détermination des services fiscaux à vouloir imposer cette source de profits, démarche validée par le tribunal administratif de Clermont-Ferrand dans une décision du 21 octobre 2010.

Cette problématique fiscale conduit, dans une perspective plus large, à s'interroger sur la qualification et le statut juridique du poker en droit français.

1. A l'occasion du jugement rendu le 21 octobre 2010 par le tribunal administratif de Clermont-Ferrand (n°09-640 BF 6/11 inf.595), l'administration fiscale et le juge des impôts se sont "hasardés" respectivement à soutenir et à juger que le poker ne devait finalement pas être considéré comme un jeu de hasard, justifiant l'imposition d'un joueur dont il était par ailleurs établi que sa pratique du poker, dans des conditions assimilables à une activité professionnelle, était constitutive d'une "occupation lucrative" passible de l'impôt sur le fondement de l'article 92 du Code général des impôts.

C'est la première fois qu'une juridiction fiscale se prononce sur cette question précise, ce qui conduit à s'interroger sur le bien fondé de la réponse apportée, d'autant qu'il est tentant, en cette période de recherche active de rentrées fiscales, d'imposer une activité ludique qui peut être génératrice de gains considérables.

Avant d'examiner cette décision, les principes judiciaires, puis fiscaux seront précisés.

La pertinence de la position adoptée par les magistrats sera ensuite revisitée en considération de quelques observations techniques et, surtout, à la lumière de la loi du 12 mai 2010 relative à l'ouverture, à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne.

En la matière, le débat se focalise prioritairement sur la notion de "hasard" ⁽¹⁾ et sur son application au jeu ⁽²⁾ de poker.

I Appréciations judiciaires

2. Bien avant le juge fiscal, le juge judiciaire s'est interrogé, sinon sur la notion de hasard (*in abstracto*), sur la définition, au sens juridique, des "jeux de hasard" et sur l'application de cette définition aux jeux lui étant soumis (*in concreto*).

Initialement rendues sous l'égide de l'article 463 du Code pénal dans sa version de 1870, les jurisprudences le sont désormais au visa de la loi du 12 juillet 1983 relative aux jeux de hasard ⁽³⁾.

La notion de jeu de hasard permet de caractériser, pour l'application de ce texte, la tenue de maison de jeux de hasard et la tenue de jeux de hasard sur la voie publique ou dans un lieu public, pénalement sanctionnée.

Outre l'intention coupable, c'est-à-dire la conscience d'avoir participé à la tenue d'une maison de jeux, quatre conditions cumulatives sont traditionnellement requises : (i) un jeu de hasard, (ii) un enjeu en argent (bien qu'il puisse également s'agir d'objets), (iii) la tenue d'une maison de jeux (iv) ouverte au public.

C'est cette même notion de jeu de hasard qui justifie et encadre le régime dérogatoire (*dont l'objet est précisément de contrôler et de limiter le développement des jeux de hasard*) des casinos, cercles et opérateurs de jeux en ligne titulaires d'un agrément délivré par l'Autorité de Régulation des jeux en ligne (ARJEL), respectivement sur le fondement des lois des 15 juin 1907 ⁽⁴⁾ et 30 juin 1923 ⁽⁵⁾, et du 12 mai 2010 et de leurs textes respectifs d'application.

Avant la loi du 12 mai 2010, aucun texte légal ne définissait l'expression de "jeu de hasard" (*nb : ce qui ne signifie pas que certains jeux de hasard n'étaient pas, par ailleurs, identifiés*), de telle sorte qu'il appartenait aux tribunaux d'en préciser le sens.

Cette analyse, bien que présentant une large part d'arbitraire, était lourde de conséquences sur le champ d'application de la législation. En effet, plus la part de hasard requise pour qu'un jeu tombe sous le coup des incriminations légales est réduite, plus le champ des jeux dont l'offre publique est prohibée se trouve élargit.

3. Il n'a jamais fait de doute que font partie de la catégorie des jeux de hasard ceux dans lesquels le hasard seul préside, à l'exclusion de toute

⁽¹⁾ Hasard est un mot qui vient de l'arabe al-zahr signifiant à l'origine jeu de dés, et renvoyant dans le langage courant, à des situations dans lesquelles on retrouve les éléments de chance, d'aléa, d'imprévisibilité, de risque. Les dictionnaires offrent plusieurs définitions qui traduisent toutes la même idée, soit un concours de circonstances inattendues ou inexplicables ; celle du Larousse nous paraît être la plus pertinente pour servir le propos : "circonstance de caractère imprévu ou imprévisible dont les effets peuvent être favorables ou défavorables pour quelqu'un".

Si l'on se réfère au Robert, le "jeu de hasard" serait un "jeu où le vainqueur est désigné à l'issue d'une série de "coups" produisant aléatoirement des résultats et où le calcul, l'habileté n'ont aucune part", soit la définition des jeux de pur hasard, laquelle ne correspond ni à la définition judiciaire (§ n°4) ni à la définition légale (§ n°25) des jeux de hasard où le jeu de hasard est celui où le hasard prédomine (c'est-à-dire "prévaut sur toute autre chose"), permettant ainsi de capter l'ensemble des jeux qui mélangent tirage au sort et habileté des joueurs.

Ainsi séparé du procédé du tirage au sort, le "hasard" retrouverait donc une signification générale synonyme d'"aléa". L'aléa étant défini par le doyen Cornu comme un "élément de hasard, d'incertitude qu'introduit, dans l'économie d'une opération, une chance de gain ou de perte pour les intéressés et qui est de l'essence de certains contrats" (G. Cornu, vocabulaire juridique).

⁽²⁾ Au sens juridique, le jeu est une convention par laquelle deux ou plusieurs personnes assurent à celle d'entre elles qui gagnera, un gain déterminé, généralement une somme d'argent ; ce gain constitue l'enjeu de la partie auquel les joueurs se livrent personnellement. A s'en tenir à la thèse de Jean-Baptiste Darracq ("l'Etat et le jeu, Etude de droit Français", Centre de Recherches Administratives, 2008), la définition du jeu peut être précisée en ces termes : "le jeu est une opération inutile, immorale et dangereuse, faisant naître l'espoir d'un gain qui serait dû - même partiellement - au hasard en contrepartie d'un sacrifice pécuniaire des participants".

⁽³⁾ A noter que l'appréciation du hasard est également envisagée par la loi du 21 mai 1836 relative aux loteries prévoyant que "toute opération offerte au public, sous quelque dénomination que ce soit, pour faire naître l'espérance d'un gain qui serait acquis par la voie du sort, constitue une loterie prohibée" (art.1). La loterie étant illicite dès lors que quatre conditions sont cumulativement remplies : (i) une offre au public (ii) suscitant l'espérance d'un gain (iii) déterminé par le hasard (iv) en contrepartie d'un sacrifice pécuniaire.

En ce qui concerne l'intervention du hasard, sont réputées loteries interdites toutes les opérations dont le profit est attribué par le sort et, plus généralement, les opérations à titre onéreux auxquelles est mêlé une prime ou un avantage dépendant, même partiellement, du hasard. L'intervention même partielle du hasard suffisant à caractériser la loterie, il ne serait pas même envisageable de soutenir, sur le terrain des loteries prohibées, que le poker n'est pas un jeu de hasard puisque requérant prioritairement la compétence, l'intelligence, la ruse, l'audace.

⁽⁴⁾ Selon l'article 1^{er} de la loi du 15 juin 1907 : "Par dérogation à l'article 1^{er} de la loi n°83-628 du 12 juillet 1983 relatif aux jeux de hasard, il pourra être accordé aux casinos de stations balnéaires, thermales ou climatiques, sous quelque nom que ces établissements soient désignés, l'autorisation temporaire d'ouvrir au public des locaux spéciaux, distincts et séparés où seront pratiqués certains jeux de hasard sous les conditions énoncées dans les articles suivants. Cette autorisation détermine la durée d'exploitation des jeux en fonction de la ou des périodicités d'activité de la station".

⁽⁵⁾ Les cercles sont institués par l'article 47 de la loi du 30 juin 1923 ("les jeux de hasard ne peuvent être pratiqués dans les cercles constitués sous le régime de la loi du 1^{er} juillet 1901 qu'en vertu d'une autorisation toujours révocable du ministre de l'intérieur ...") et réglementés par le décret d'application du 5 mai 1947 ainsi que l'arrêté ministériel du 15 juillet 1947.

adresse physique ou intellectuelle ; tel est le cas des machines à sous, du baccara, du craps, de la bataille ou du loto.

A l'inverse, il ne fait pas plus de doute que n'entrent pas dans cette catégorie les jeux qui tiennent exclusivement à "l'adresse et à l'exercice du corps" (pour l'essentiel, les sports) et ceux dont l'issue dépend exclusivement de l'adresse intellectuelle des participants, à l'instar des échecs ou des dames.

En revanche, lorsque le jeu comporte à la fois une part de hasard et une part d'adresse physique et/ou intellectuelle, la situation se complique.

4. Initialement, étaient comptés parmi les jeux de hasard ceux auxquels le hasard seul présidait, avec pour conséquence l'exclusion de tous les jeux où l'habileté des joueurs exerce une influence quelconque sur la réalisation de l'événement incertain. Les jeux exigeants toute forme d'adresse ou d'habileté (sans que la mesure ne soit prise en considération) échappaient donc à la législation pénale.

A compter d'une décision de principe du 5 janvier 1877, la chambre criminelle de la Cour de Cassation a élargi la notion de jeux de hasard en qualifiant de jeux de hasard ceux où la chance prédomine sur l'adresse, l'habileté, la ruse, l'audace, encore collectivement appelées "*les combinaisons de l'intelligence*".

Cette nouvelle définition qui avait pour objectif d'élargir la notion de jeu de hasard posait toutefois un problème qui n'existait pas auparavant, celui de déterminer les jeux dans lesquels le hasard prédomine sur l'habileté ; ceci supposait un examen approfondi des règles du jeu, accompagné d'une analyse de probabilité et d'appréciation de la latitude du joueur dans le déroulement du jeu, ce qui conduira d'ailleurs un auteur à souligner, avec raison, que cet examen ne paraît pas "*rentrer précisément dans l'étude du droit*".

Certains jeux sont ainsi parvenus à échapper à la qualification de jeux de hasard, au motif que l'adresse prédomine le hasard ; tel est notamment le cas du billard, du bridge ou de la belote.

Sous réserve de la surprenante décision rendue le 20 juin 2011 par le tribunal correctionnel de Toulouse (*sur laquelle nous aurons l'occasion de revenir si elle venait à être confirmée par la Cour d'Appel*), le poker, selon une jurisprudence judiciaire constante, ne bénéficiait pas d'une telle appréciation et a toujours été qualifié de jeu de hasard.

5. Sur cet aspect, l'analyse des diverses décisions (*dont l'ancienneté doit être soulignée*) conduit toutefois à constater que la distinction se voulant objective et que l'on pourrait résumer sous la formule "*prédominance de l'adresse sur le hasard*" n'était finalement pas seule prise en compte par les tribunaux.

Afin de capter pénalement les jeux considérés comme étant les plus immoraux et les plus dangereux, des critères nettement plus subjectifs, voire arbitraires, ont en effet été utilisés, tels que l'état d'esprit et la psychologie des joueurs, les conditions d'organisation, les conséquences sociales du jeu, ou les pertes qu'il pourrait entraîner.

Le poker en est une parfaite illustration ; dans leurs motivations, il se révèle que les juges ne procédaient pas seulement à une analyse objective de prédominance mais s'attachaient principalement aux dangers auxquels s'exposent les joueurs. Ainsi, selon la Cour de Cassation :

"Les pertes et les gains parfois considérables (...) dépendent beaucoup plus du hasard et de la chance que de leur habileté, de leur ruse, de leur audace et des combinaisons diverses dont ce jeu est susceptible" (Cass. crim. 28 mai 1930).

La Cour d'Appel d'Aix en Provence avait d'ailleurs frontalement abandonné le critère de la prédominance du hasard pour s'attacher à la seule dangerosité du jeu :

"Attendu que si le poker n'a pas encore été classé par la jurisprudence au nombre des jeux dits de hasard (...), elle tend en principe à considérer comme jeux de hasard tous les jeux d'argent, alors même que l'adresse et l'intelligence du joueur y participent plus que le pur et simple hasard (...); Attendu qu'il est de notoriété publique que le poker n'est qu'un jeu d'argent, et des plus dangereux ; que les joueurs, malgré toute leur intelligence et leur science des combinaisons, peuvent y faire, par le fait du hasard ou de la chance, des différences considérables en pertes ou en gains" (CA Aix en Provence, 2 décembre 1914).

Comme le confirme Jean-Baptiste Darracq : "*Finalement, ce n'est pas la nature plus ou moins hasardeuse d'un jeu – impossible à déterminer – qui guide l'appréciation du juge, mais bien les circonstances qui entourent son déroulement, les risques de pertes qu'il fait courir aux joueurs et les dispositions intellectuelles dans lesquelles ceux-ci se trouvent. L'appréciation de la part de hasard comprise dans un jeu est un leurre, mais un leurre nécessaire qui remplit une double fonction*".

Le hasard permettrait d'une part de révéler l'espace du jeu, en opérant une scission entre les spéculations "sérieuses" et celles qui ne le sont pas. Le hasard aurait d'autre part pour finalité de permettre au juge de remplir sa mission de poursuivre l'organisation de jeux dont l'offre publique doit être considérée comme immorale et dangereuse ⁽⁶⁾.

Cette approche subjective ne doit toutefois pas faire perdre de vue que seule une question objective devrait se poser, celle de déterminer si le poker est un jeu dans lequel le hasard prédomine sur les "combinaisons de l'intelligence".

6. Dans notre étude "Internet, le Poker et le Droit" (*in www.clubpoker.net - avril 2007*), nous nous interrogeons déjà sur le point de savoir si l'adresse, l'attention, la perspicacité des joueurs, mais encore la technique, la stratégie, l'endurance, l'audace, la lecture psychologique, la connaissance des probabilités, en un mot "*les combinaisons de l'intelligence*" n'ont pas, en poker, sous sa variante Texas Hold'em, plus d'importance que le hasard.

Et de poursuivre "*N'est-il pas finalement possible par la compétence, l'habileté, la prise de risque, sinon de "maîtriser" le hasard, d'en "défier" les lois ou bien encore de s'en affranchir ?*".

Avec de singulières implications pénales, civiles et fiscales, cette question demeurerait donc ouverte jusqu'à ce qu'une juridiction, ou bien encore le pouvoir législatif et réglementaire, ne s'y attarde.

7. L'affaire *Partouche – poker 770* a apporté un premier élément de réponse. Devant notamment statuer sur l'exploitation d'un site de poker en ligne (*confirmant à cette occasion que celui-ci s'assimile à la tenue d'une "maison de jeux"*), le tribunal de grande instance de Nanterre (15 mars 2007), puis la Cour d'Appel de Versailles (4 mars 2009) confirmeront que le jeu de poker, y compris sous la forme de Texas Hold'em, est bien un jeu de hasard au sens de la loi du 12 juillet 1983.

A l'argument selon lequel l'infraction de tenue de maison de jeux prohibés ne serait pas constituée car le poker ne serait précisément pas un jeu de hasard, la Cour d'Appel de Versailles, se référant à la jurisprudence "constante" de la Cour de Cassation, apporte un éclairage intéressant :

"Certes, il est constant qu'il n'existe ni définition précise des jeux de hasard ni de liste les énumérant" ⁽⁷⁾.

A défaut d'explication technique étayée au soutien de la thèse développée par les prévenus, il convient de se reporter à la jurisprudence constante et ancienne de la Cour de Cassation définissant ainsi les jeux de hasard "jeux dans lesquels la chance prédomine sur l'adresse, l'habileté, la ruse, l'audace et les combinaisons des candidats".

A cet égard, il est constant que le bridge, la belote ne sont pas considérés comme des jeux de hasard, dès lors que la chance entre en ligne de compte au seul début de la partie, lorsque se fait la distribution des cartes, alors que par la suite le sort de la partie dépend du savoir, de l'attention et de la perspicacité des joueurs ; en effet, dans le jeu de bridge, l'imprévisibilité résultant de la distribution des cartes en début de partie est combattue par la multiplication de règles, qui font que sur la chance prédominent l'habileté et les combinaisons des partenaires et adversaires.

En revanche, s'agissant du jeu de poker, il apparaît que le tirage des cartes est prépondérant dans une partie, tirage qui ne peut se faire que dans le plus grand des hasards, lequel est uniquement neutralisé par la multiplication des parties et des coups, à l'occasion desquels le joueur se positionne en fonction d'événements aléatoires et de probabilités, excepté pour les experts et joueurs "professionnels", dont traitent principalement les ouvrages auxquels se réfèrent les conseils des prévenus ; même lorsque ces joueurs pratiquent le all in ou le pré-flop [SIC] seuls entrent en jeu, après le tirage, la chance et donc le hasard.

Dès lors le poker reste un jeu de hasard raisonné."

Bien que les magistrats aient ouvert une brèche en évoquant, le "*défaut d'explications techniques*", la possible "*neutralisation*" du hasard et l'existence "*d'experts et joueurs professionnels*", le poker n'en restait pas

⁽⁶⁾ Le même auteur étant pour sa part persuadé que "*l'organisation d'un jeu, quels que soient sa nature ou son mode de réalisation, sera toujours condamnable dès l'instant où il se popularise, où il menace sérieusement le patrimoine de ceux qui s'y livrent et où l'organisateur en retire des bénéfices considérables*".

⁽⁷⁾ Ce qui reste somme toute inexact, car si effectivement il n'existe pas de "liste", les dispositions réglementaires prises en application des lois du 15 juin 1907 (casinos) et du 30 juin 1923 (cercles) énoncent et définissent les "jeux de hasard" pratiqués dans ces établissements.

moins qualifié de jeu de hasard, avec pour conséquence que son organisation, en dehors des canaux légaux, relève bien de la répression pénale.

Ainsi (réserve faite du jugement rendu par le tribunal correctionnel de Toulouse, lequel s'est clairement engouffré dans cette brèche), que les motivations procèdent d'une approche subjective ou tentent de répondre au critère objectif, le poker, au regard de la jurisprudence pénale, est analysé comme un jeu de hasard.

8. Alors qu'il était légitime de considérer que cette interprétation devait avoir une incidence sur l'application de la loi fiscale, les redressements poursuivis par l'administration afin de taxer les gains générés par l'exercice de cette activité ont, à l'inverse, trouvé un écho favorable auprès du tribunal administratif de Clermont-Ferrand.

Cette confirmation de taxation, assortie d'une pénalité de 80 % s'agissant de la qualification retenue de revenus résultant d'une activité "occulte", sonne comme un coup de tonnerre dans le milieu des joueurs de poker.

Il en est d'autant plus ainsi que la publicité donnée par les sites de poker en ligne, la presse spécialisée et par les sites et forums dédiés aux performances *on-line* significatives et celles provenant de tournois *live*, déconfidentialise la pratique de cette activité et les gains qui en sont tirés par les joueurs (dont certains, devant les attentes de l'administration, se sont autoproclamés "professionnels"...).

Cette décision peut en outre avoir des conséquences sur la démarche d'amateurs éclairés ayant décidé de consacrer à l'exercice du poker une partie substantielle de leur temps, certains allant même jusqu'à se donner une période plus ou moins longue afin de pratiquer et de décider, en fonction de leurs résultats, de cesser toute autre forme d'activité.

II. Appréciations fiscales

Etat du droit avant la décision du tribunal administratif de Clermont-Ferrand

9. Selon l'article 12 du Code général des impôts "*L'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année*".

Selon l'article 92 du même code, "*I. Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices 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 bénéfices ou de revenus....*"

Cet article "*balai*" a pour effet d'appréhender et de taxer dans la catégorie des bénéfices non commerciaux les revenus provenant des professions ou activités très diverses, qu'elles soient réglementées (professions libérales, agents commerciaux) ou non (prostitués, voyants, guérisseurs,...), ou qu'il s'agisse d'activités illicites (détournement de fonds, proxénétisme). Cet article a également pour objet de viser les profits occasionnels susceptibles de renouvellement.

Par application combinée de ces deux textes, rien ne semblait donc, sur le principe, s'opposer à ce que la pratique habituelle d'une activité ludique, dans des conditions assimilables à une activité professionnelle, soit susceptible de constituer une occupation lucrative ou une source de profits générant un revenu imposable.

10. Pour autant, de longue date et de manière constante, l'administration fiscale considère que **les gains perçus à l'occasion de jeux de hasard ne sont pas imposables**, peu importe à cet égard que la pratique du jeu soit habituelle ou occasionnelle, et quel que soit le montant des gains encaissés par le contribuable.

Pour l'administration, il s'agit de gains en capital qui, par nature, ne peuvent être imposés en tant que revenus.

Cette position s'explique en présence de jeu de "hasard" car, dans cette circonstance, les gains tirés du jeu sont en principe aléatoires et insusceptibles de se renouveler périodiquement.

La doctrine administrative et plusieurs décisions se sont prononcées sur ce sujet.

11. Ainsi, la documentation administrative 5G-116 n°118 du 15 septembre 2000 prévoit :

"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".

Cette documentation ne fait toutefois référence qu'à des "*jeux divers*" et ne vise pas expressément le poker ; raison suffisante selon la direction régionale des finances publiques, le commissaire du gouvernement et le tribunal administratif pour refuser au contribuable la faculté de s'en prévaloir ⁽⁸⁾.

Cette même documentation précise, au n°61, que "*la pratique, même habituelle, de paris sur les courses de chevaux ne constitue pas une occupation lucrative ou une source de profits au sens de l'article 92 du CGI*".

12. Par arrêt du 21 mars 1980, le Conseil d'Etat a estimé, au visa de l'article 92 du CGI (la juridiction devait statuer sur la réintégration dans les revenus imposables des gains de "tiercé" d'un contribuable) :

"Sauf circonstances exceptionnelles, la pratique, même habituelle, de paris sur les courses de chevaux ne constitue pas une occupation lucrative ou une source de revenus au sens de ce texte, alors même que le montant des gains provenant de ces paris au cours d'une année serait supérieur au montant des bénéfices ou revenus imposables déclaré par le contribuable au titre de ladite année".

Ainsi, la seule circonstance que le jeu constitue pour le contribuable (i) une activité habituelle et/ou (ii) une source régulière ou importante de gains ne suffit donc pas, en tant que telle, à rendre ces derniers imposables dans la mesure où la source du "revenu" résulte d'un pari sur un événement aléatoire.

Ces précisions sont décisives. Indiquer que la pratique "*même habituelle*" des jeux de hasard (ou des paris sur les courses de chevaux, ainsi que, par probable assimilation, aux paris sur des compétitions sportives, qui jusqu'à présent étaient plutôt considérés comme relevant de la catégorie des loteries) ne constitue pas une occupation lucrative au sens de l'article 92 du CGI (et ce, quelle que soit l'importance des gains) revient finalement à dire que le temps consacré, la psychologie du joueur (quand bien même ce dernier pratiquerait avec une méthode et une démarche susceptibles d'être qualifiées de "professionnelles") et les conditions d'exercice de son activité sont indifférentes dès lors qu'il est question de jeux de hasard.

Et sur ce point, il est essentiel de ne pas tomber dans la fausse idée inverse consistant à considérer que c'est le caractère professionnel de l'exercice de l'activité qui impose de qualifier le jeu concerné comme n'étant pas un jeu de hasard.

13. Par arrêt du 27 janvier 1988, le Conseil d'Etat a apporté une clarification complémentaire, en jugeant que cette pratique (*de paris sur les courses de chevaux*) ne constitue toujours pas une source de revenus au sens du texte "*alors même que les chances de gagner seraient, comme en l'espèce, plus grandes grâce aux connaissances acquises par l'intéressé comme éditeur d'une note d'information hippique*".

La connaissance du jeu n'est donc pas, en tant que telle, de nature à réduire l'aléa, et donc à exclure le principe de non imposition des gains.

14. Comme chaque principe, celui de l'absence d'imposition des gains tirés de la pratique de jeu de hasard, connaît des exceptions et les gains réalisés au jeu peuvent, dans des circonstances exceptionnelles, être considérés comme des "*sources de profits*" au sens de l'article 92 du CGI.

Il en est notamment ainsi lorsque l'aléa normalement inhérent aux jeux de hasard peut être supprimé ou du moins fortement atténué par le pariur.

Si le contribuable est en mesure de réduire l'aléa, c'est-à-dire influencer le résultat par des activités ou diligences personnelles, les gains peuvent alors être regardés comme le produit d'une occupation lucrative imposable.

⁽⁸⁾ "*Considérant toutefois, que si les dispositions précitées de l'article L80 A du livre des procédures fiscales instituent une garantie contre les changements de doctrine de l'administration, qui permet aux contribuables de se prévaloir des énonciations contenues dans les notes ou instructions publiées, qui ajoutent à la loi ou la contredisent, c'est à la condition que les intéressés entrent dans les prévisions de la doctrine, appliquée littéralement, résultant de ces énonciations ; qu'il n'appartient ainsi pas au juge de l'impôt d'interpréter les prévisions de la doctrine invoquée par un contribuable à la lumière de principes extérieurs [en l'occurrence, les principes judiciaires]*"

"*Que par suite, et dès lors que la documentation administrative S G-116 n°118 du 15 septembre 2000 ne vise pas expressément le jeu de poker, et qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus, ce jeu ne constitue pas un jeu de hasard et ne saurait donc être regardé comme faisant partie des "jeux divers" visés par la documentation précitée.*"

Cette exception ne vise toutefois que la capacité du joueur ou parieur à réduire "l'aléa" proprement dit et ses conditions de manifestation. Elle ne vise pas les connaissances techniques, stratégiques ou autres du jeu, ni la qualité des "combinaisons de l'intelligence" déployées par le joueur.

Certes les connaissances et le savoir-faire du joueur auront une influence sur le déroulement du jeu et nécessairement sur son résultat mais elles ne peuvent avoir, en tant que "connaissances", d'influence sur "l'aléa", c'est à dire sur la manifestation de l'événement incertain, en l'occurrence, la distribution des cartes communes et privatives.

15. Relevant de circonstances exceptionnelles, les dérogations sont rares.

Dans une affaire soumise au Conseil d'Etat (*CE, 26 mars 1953*), le parieur était également propriétaire des chevaux ; à ce titre, il disposait d'installations, de matériels ainsi que du personnel lui permettant d'assurer la préparation et l'entraînement des chevaux ; il pouvait de ce fait prendre des initiatives et se livrer à des contrôles ou des démarches en vue de réduire l'aléa de la course.

Selon l'administration fiscale, un tel parieur est imposable ; il en est de même lorsqu'il est établi que le parieur a pesé de façon frauduleuse sur l'issue de la course.

Moins connue, l'hypothèse des gains réalisés par des joueurs regroupés au sein d'un "consortium de banque" qui dans les cercles acquièrent aux enchères la "banque" avec la possibilité d'encaisser les pertes et de régler les gains des autres joueurs ; le consortium bénéficie alors de l'avantage mathématique (caractère structurellement bénéficiaire de la banque sur une longue période) conféré à l'organisateur du jeu (*CE, 2 juillet 2001*).

Dans ces deux cas (outre les hypothèses de triche ou de fraude), les circonstances sont telles que les joueurs disposent de moyens leur permettant de diminuer le hasard inhérent au jeu, voire de le supprimer, soit en intervenant de manière notable dans la réalisation de l'événement incertain, soit en s'aménageant le bénéfice d'un avantage mathématique neutralisant la part de hasard.

Mais la pratique et la connaissance du jeu, aussi approfondies soient-elles, ne suffisent pas à caractériser une capacité de réduction notable de l'aléa inhérent aux jeux de hasard.

Dès lors, l'imposition du joueur ne doit pas résulter de sa connaissance du jeu qui justifierait, à tort, une exception au principe de non-imposition des gains tirés de la pratique d'un jeu de hasard (*nb : ce qui reviendrait d'ailleurs à considérer que le poker, sur le principe, est un jeu de hasard...*) mais de la démonstration selon laquelle le jeu considéré n'est pas un jeu de hasard.

On en revient donc à la question initiale.

16. S'agissant des jeux de cartes, il existe une disposition fiscale isolée, l'article 126 de l'annexe IV du Code général des impôts au terme duquel "sont considérés, en principe, comme jeux de hasard, tous les jeux d'argent qu'il s'agisse de jeux de cartes ou d'autres jeux".

Certes il ne s'agit que d'un principe et le poker n'est pas formellement visé mais cela reste une indication significative justifiant que l'administration, dès lors qu'elle entend poursuivre l'imposition, apporte la preuve contraire et démontre que le jeu de cartes considéré n'est pas un jeu de hasard.

Jusqu'à la décision du tribunal administratif de Clermont-Ferrand, seule une décision a été rendue en matière de jeu de cartes.

Le Conseil d'Etat (*CE, 12 juillet 1969*) a ainsi annulé le redressement dont avait fait l'objet le gérant d'une société commerciale dont le seul revenu provenait de son "activité" de joueur de bridge, au motif que :

"Les gains qu'il a réalisés en qualité d'amateur ne peuvent dans l'exercice de ce jeu être regardés comme constituant la rémunération d'une activité déployée en vue de réaliser un profit, ni comme ayant leur source dans une occupation ou exploitation lucrative au sens de l'article 92 du CGI".

A contrario, il résulte que les profits réalisés par un joueur de bridge professionnel entrent dans la catégorie des BNC (5 G - 116, n°119, 15 septembre 2000).

Bien que l'arrêt du 12 juillet 1969 ne précise pas expressément que le bridge n'est pas un jeu de hasard, cette solution s'inscrit nécessairement dans le sillage de l'appréciation judiciaire (*Trib. Corr. Seine, 24 mars 1943*) excluant le bridge de la catégorie des jeux de hasard (*nb : ce jeu, à l'inverse du poker, n'est d'ailleurs pratiqué ni dans les cercles ni dans les casinos*).

Relevant d'un jeu, les gains qui en sont tirés ne peuvent toutefois faire l'objet d'une imposition en application de l'article 92 du Code général des

impôts que si sa pratique s'exerce dans des conditions assimilables à une activité professionnelle.

L'autre explication pourrait être de considérer que cette décision puise en réalité sa source dans l'appréciation selon laquelle le joueur de bridge, par l'étendue de sa connaissance du jeu, serait en mesure de réduire l'aléa, emportant de ce fait exception au principe de non imposition des jeux de hasard (*nb : ce qui, non sans paradoxe, reviendrait à dire que le bridge, sur le principe, est également un jeu de hasard...*).

Par analogie, cette explication pourrait justifier l'imposition du joueur de poker. Une telle approche ne nous semble pas pertinente puisque revenant à considérer que le joueur de poker pourrait, de par ses connaissances, réduire l'aléa, c'est-à-dire la manifestation de l'élément incertain, lequel, encore une fois, ne peut s'entendre que par la distribution irrémédiablement aléatoire des cartes.

La décision du tribunal administratif de Clermont-Ferrand

17. Sur la forme, le tribunal administratif avec le souci de ne pas intervertir les deux étapes du raisonnement, s'est d'abord posé la question de la qualification du poker (*jeu de hasard ou n'étant pas de hasard*), puis, dans un second temps, a traité celle de déterminer s'il y avait, au cas d'espèce, matière à caractériser l'exercice professionnel de l'activité de joueur de poker.

Avant tout chose, d'un revers de manche, le tribunal écarte la jurisprudence judiciaire en précisant que "le juge de l'impôt n'est pas lié par l'interprétation faite par le juge judiciaire d'une législation spécifique relative aux maisons de jeux".

Le principe de l'autonomie du droit fiscal est ici pleinement affirmé⁽⁹⁾.

18. S'agissant de trancher, en dépit de plusieurs indications et appréciations contraires, cette question préalable et décisive de qualification (pour mémoire, ce n'est que si l'on se trouve en présence d'un jeu qui n'est pas de hasard que les conditions d'exercice professionnel et l'imposition doivent être examinées), la "démonstration" du tribunal est étonnement courte. Un simple et unique attendu au terme duquel :

"Le jeu de poker ne saurait être regardé comme étant un jeu de pur hasard dans lequel seul un tel aléa permettrait de remporter des gains, dès lors que l'habileté et la stratégie dans la pratique de ce jeu sont nécessaires afin d'accroître de façon importante la possibilité de percevoir des gains et d'augmenter leur montant".

En premier lieu, force est de constater que le juge administratif ne répond pas à la question qu'il devait se poser, et qui n'est pas celle de déterminer si le poker est un jeu de "pur" hasard mais de déterminer s'il est un jeu de hasard, dont la définition, certes judiciaire (*et désormais légale*), repose sur le critère de prédominance du "hasard" (entendu ici comme le "pur" hasard) sur les "combinaisons de l'intelligence", ce qui, concrètement, revient à évaluer et quantifier quelle composante prévaut sur l'autre.

La référence au jeu de "pur" hasard par le juge fiscal est d'autant moins compréhensible que la documentation administrative, vise les jeux de hasard (5G-116 n°118, 15 septembre 2000) et non les seuls jeux de pur hasard.

A moins qu'il ne faille considérer que le juge administratif ait décidé de s'affranchir (i) non seulement de l'appréciation du juge judiciaire sur la qualification du poker comme jeu de hasard (ii) mais plus encore de la

⁽⁹⁾ Le principe de "l'autonomie" signifie que le droit fiscal dispose d'une autonomie face aux approches des autres branches du droit, dont le droit commercial, le droit civil et (de manière toutefois moins évidente) s'agissant d'un domaine touchant à l'ordre public) du droit pénal. Face à une situation juridique donnée, la discipline autonome sera ainsi en mesure d'apporter des règles qui lui sont spécifiques, le droit commun ne s'appliquant pas nécessairement.

En l'occurrence, bien qu'il n'existe aucune disposition fiscale sur ce sujet (si ce n'est la documentation susvisée), le juge de l'impôt n'hésite pas à prendre le contre-pied des juridictions judiciaires ainsi que des autorités réglementaires (ministère de l'intérieur) pour qui le poker est sans nuance un jeu de hasard. Si l'on peut concevoir que le juge administratif ait ignoré la position des juridictions pénales, il reste surprenant qu'il n'ait pas tenu compte du corpus de textes réglementant le poker comme un jeu de casino, donc un jeu de hasard (§ n°24).

Sur cette question de l'autonomie du droit fiscal, lire M. Cozian "Propos désobligeants sur une tarte à la crème : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal" (*Grands Principes de la Fiscalité des Entreprises, Litec, 1999*), pour qui "lorsque le législateur n'a pas prévu d'exception expresse, l'administration fiscale dans son action, le juge fiscal dans sa jurisprudence se doivent de respecter - ce n'est jamais que le respect de la loi - les notions et institutions de droit commun".

définition même de jeu de hasard, laquelle ne semblait pourtant pas faire débat.

Si tel est bien le cas, la logique fiscale reviendrait donc à ne considérer comme jeu de hasard, au sens et aux fins de l'application de règles fiscales, que les seuls jeux de "pur" hasard, revenant ainsi à la jurisprudence judiciaire antérieure à 1877 !

Toujours selon cette logique, contraire à sa propre documentation, il en résulterait que l'habileté et la stratégie dans la pratique du jeu emporteraient *ipso facto* exclusion de la qualification de jeu de hasard et l'imposition des gains qui en sont tirés par les joueurs "professionnels", seuls les jeux de pur hasard y échappant...

19. Sur la qualification du jeu, les conclusions du commissaire du gouvernement s'avèrent plus instructives que celles du tribunal⁽¹⁰⁾. Sans faire expressément référence à la définition judiciaire du jeu de hasard, ce dernier va malgré tout s'y référer en évoquant la "prééminence" de l'adresse sur le hasard.

S'agissant du Texas Hold'em, le commissaire du gouvernement, à juste titre, souligne que :

- il existe une part de hasard indéniable, liée à la distribution des cartes, qu'il s'agisse des deux cartes privées du joueur (qu'il garde cachées) ou des cinq cartes communes aux joueurs de la table dites cartes du tableau ou cartes du "board";
- le joueur dispose d'une très grande latitude dans l'utilisation des cartes qui lui sont attribuées, avec pour conséquence que "ses qualités intrinsèques conditionnent les chances d'emporter le coup", et de rappeler les différentes composantes qualitatives et personnalisées (i) la stratégie de jeu (*joueur agressif ou défensif*), (ii) les calculs de probabilité des combinaisons possibles et (iii) les capacités de jugement de la psychologie des adversaires (*schéma de mises – betting patern – ou leur comportement physique – tells*), pour mieux reprendre l'illustration la plus emblématique de l'influence du joueur sur le déroulement du jeu, la faculté de bluffer.

Mais plutôt que de se livrer à une analyse objective de "prédominance" pour déterminer s'il s'agit d'un jeu de hasard, le commissaire du gouvernement se contente d'affirmer que "selon (lui)" (soit à titre purement subjectif), il y aurait "prééminence" de "l'habileté, l'intelligence et la stratégie du joueur" sur "la part de hasard ou de chance dans la délivrance des cartes" pour conclure que, de manière presque décevante, que :

"Le Texas Hold'em Poker n'est pas un jeu de **pur** hasard", ce que au demeurant personne ne conteste⁽¹¹⁾.

Cette référence inattendue au "pur" hasard entache le raisonnement, affecte la démonstration et témoigne en réalité d'une incapacité à démontrer et établir la prédominance de l'adresse (les combinaisons de l'intelligence) sur le hasard afin d'exclure le poker de la catégorie des jeux de hasard.

III La juste qualification, éléments de réflexion

20. Par-delà les critiques de la décision du 21 octobre 2010 au premier rang desquelles le manque de démonstration et l'étonnante référence conclusive au jeu de "pur" hasard, plusieurs pistes de réflexion peuvent être livrées afin de déterminer si, en matière de poker, les "combinaisons de l'intelligence" prédominent sur la chance, et si certaines notions techniques qui lui sont propres seraient susceptible de remettre en cause la qualification de jeux de hasard qui lui a toujours été associée.

Le propos n'est pas ici de traiter exhaustivement cette discussion technique, dont certains ont constaté qu'elle ne relevait pas de la sphère

du droit ou bien encore qu'on ne pouvait raisonnablement quantifier la part de hasard comprise dans un jeu.

Certes, il est constant, d'une part, que le poker de haut niveau nécessite des connaissances du jeu dans ses dimensions ludiques, stratégiques, mathématiques et psychologiques, et, d'autre part, que l'acquisition et l'utilisation pertinente de ces connaissances relèvent d'un apprentissage difficile sans la moindre relation avec le hasard. A ce titre, le poker n'est pas un jeu de pur hasard et les aspects relevés par le commissaire du gouvernement doivent sérieusement être pris en considération pour apprécier l'importance de l'adresse et des combinaisons de l'intelligence, sinon dans la réalisation de l'événement incertain, dans le résultat du jeu.

Et de fait, le joueur de poker peut parfaitement évaluer la part de hasard en procédant à diverses analyses : (i) la probabilité mathématique de réalisation de l'événement incertain à intervenir, (ii) la cote financière qui justifie de payer une relance ou encore (iii) l'étude de la psychologie de son adversaire sur telle phase ou situation de jeu.

Mais il n'en demeure pas moins que le hasard reste de l'essence même du poker, l'issue du jeu lui étant soumise, puisque dépendante d'un tirage aléatoire, intrinsèquement déconnecté des choix stratégiques du joueur⁽¹²⁾.

Le poker reposant ainsi sur la distribution aléatoire des cartes privées (ce qui est le cas de tout jeu de cartes) et communes selon une grille d'apparition spécifique (*flop, turn et river*), il est difficile de contester le rôle décisif du hasard dans le déroulement du jeu et le fait qu'il "prédomine" (*i.e. qui prévaut sur toute autre chose*) sur les combinaisons de l'intelligence ; et ce, sans même tenir compte d'autres éléments de hasard, extérieurs à la distribution mais ayant une influence qui peut s'avérer cruciale, tels que la position à une table, la qualité et l'état d'esprit des opposants.

Et la constante demeure que seul le hasard détermine, dans une proportion importante de coups, si celui-ci est pour chaque joueur gagnant ou perdant.

21. A cet égard, contrairement à une idée reçue, la réponse à la qualification juridique du jeu ne peut pas reposer sur la comparaison des connaissances et compétences de certains joueurs comparés aux autres.

Ce qui différencie un joueur compétent, professionnel ou non, et un joueur lambda, c'est, d'abord, sa connaissance approfondie et supérieure du jeu, de ses codes, de ses référentiels techniques et stratégiques, c'est ensuite sa capacité à ne pas commettre d'erreur de jeu (en dépit de la conjugaison de facteurs – *fatigue, tension, pression* – susceptibles d'entraîner des erreurs de jugements), c'est enfin, sa capacité à éviter, autant que faire se peut, de s'en remettre au seul hasard (un joueur amateur se fera en principe plus facilement et plus rapidement rattraper par le hasard que le joueur expérimenté).

Ce n'est cependant pas une impossible capacité à réduire l'aléa, entendu comme la survenance de l'événement incertain et aléatoire, qui participe de cette distinction entre experts et amateurs.

D'ailleurs, si l'on devait admettre, en se fondant sur les seules compétences de certains joueurs, que le poker n'est pas un jeu de hasard, on devrait alors en tirer pour conséquence que chaque joueur "professionnel" devrait, en principe, gagner plus qu'il ne perd (ou alors on ne saurait trop lui conseiller d'abandonner cette profession déficitaire...).

Le jeu serait alors un jeu de hasard pour les perdants et non pour les gagnants, ce qui revient à dire que la nature hasardeuse d'un jeu dépendrait non plus de ses caractéristiques propres, mais des capacités personnelles de chaque concurrent !

Une telle approche n'est pas sérieusement concevable.

22. C'est objectivement qu'il y a lieu d'apprécier si, dans le jeu considéré, le hasard prédomine ou non sur "les combinaisons de l'intelligence", de déterminer si le jeu emporte, intrinsèquement, la faculté pour un joueur de réduire la part d'aléa. Mais la compétence et le statut du joueur sont sans incidences sur la qualification du jeu.

Si le joueur dispose d'une aptitude particulière et, pour reprendre l'expression du commissaire de gouvernement, d'une très grande latitude dans "*l'utilisation des cartes*", il ne peut ni prévoir l'issue de l'événement

⁽¹⁰⁾ L'administration pour sa part, dans ses écritures, se contente d'affirmer que le poker n'est que "*marginale*ment un jeu de hasard, l'adresse étant prédominante dans sa pratique".

⁽¹¹⁾ Il est en effet absolument certain que le poker, notamment sous sa forme de Texas Hold'em (mais l'on peut raisonnablement admettre qu'il en est de même pour toutes ses variantes), n'est pas un jeu de pur hasard, dont la principale caractéristique est de ne laisser au joueur aucune latitude d'intervention (lancer de dés, tirages d'un numéro, course d'une bille sur un cylindre). De même, il est tout aussi certain que le poker n'est pas un jeu de stratégie purement intellectuelle, dans lequel le hasard ne tiendrait strictement aucune place, le gain de la partie résultant exclusivement de la force du joueur ou de la faiblesse de son adversaire.

Le poker est un jeu mixte dont le résultat dépend à la fois du hasard et des facultés personnelles des participants, mélange qui justement nécessite une analyse de prédominance aux fins de qualification.

⁽¹²⁾ Quand bien même les choix stratégiques s'inscrivent dans un schéma de jeu structuré, en adéquation avec les statistiques et probabilités, et après une analyse scrupuleuse du mode opératoire de chacun des adversaires.

aléatoire à intervenir, ni exercer une quelconque influence sur l'aléa propre au jeu, lequel, encore une fois, ne consiste qu'en la distribution aléatoire de cartes ⁽¹³⁾.

De même, si le joueur est en mesure de calculer les risques qu'il prend et d'agir afin d'obtenir la meilleure espérance de gain ou limiter ses pertes, il le doit effectivement à ses compétences, mais cela ne change strictement rien à la nature du jeu dont la qualification et la clé de répartition "*hasard / adresse*" relève de ses caractéristiques propres.

Une précision importante. Il ne s'agit pas ici d'amoindrir, ni de déprécier l'importance des compétences et des connaissances du joueur expérimenté comparé à un joueur amateur, mais simplement d'exprimer l'idée selon laquelle c'est l'exploitation de la quote-part "combinaisons de l'intelligence" qui varie d'un joueur à l'autre (*et qui est susceptible d'avoir une incidence sur le résultat du jeu - lui-même imprégné de hasard*) mais cette exploitation proprement dite n'affecte pas, en soi, la clé de répartition "*hasard / adresse*", intrinsèque au jeu.

Et si, sur le long terme, le joueur expert est en mesure de tempérer la portée du pur hasard dans le déroulement du jeu, ce n'est pas tant parce ce que "ses" combinaisons de l'intelligence prédominent le hasard mais tout simplement parce qu'il (*pré*)domine son adversaire.

Le poker doit ainsi recevoir une qualification en fonction de ses caractéristiques intrinsèques, la notion de jeu de hasard ne pouvant fluctuer au gré des compétences et qualités de chaque joueur.

23. Ce sont là plusieurs éléments d'appréciations fondés sur l'analyse pratique du jeu qui, sans traiter le débat sous la forme d'une quantification mathématique de chacune des composantes (*adresse / hasard*) du jeu, militent pour une qualification du poker en tant que jeu de hasard, jeu de hasard "*raisonné*" pour reprendre la formule retenue par la Cour d'Appel de Versailles dans sa décision du 4 mars 2009.

Et dès lors que le poker conserve sa qualification de jeu de hasard, ceci a pour conséquence d'exclure du champ de l'imposition les profits tirés de cette activité, y compris dans l'hypothèse d'un exercice dans des conditions assimilables à un exercice professionnel, étant rappelé que le caractère professionnel de la pratique de ce jeu n'est pas en lui-même suffisant afin d'affecter un travail de qualification qui doit exclusivement se fonder sur les caractéristiques propres du jeu.

Ce point est d'autant plus crucial que le débat juridique sur la qualification du poker en tant que jeu de hasard n'a plus vraiment lieu d'être, le législateur ayant tranché cette question dans le cadre de la loi du 12 mai 2010.

IV Appréciations législatives et réglementaires

24. Avant la loi du 12 mai 2010 relative à l'ouverture, à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne, l'enchevêtrement des dispositions propres à la réglementation des casinos et des cercles permettait déjà de considérer que le poker devait nécessairement être qualifié de jeu de hasard.

Au terme des lois des 15 juin 1907 et 30 juin 1923 visant respectivement les casinos et cercles, ces établissements sont autorisés à proposer des "jeux de hasard" ; lesdites lois ne fixant pas la liste des jeux de hasard, il appartenait au pouvoir exécutif de déterminer les jeux relevant de cette catégorie.

Initialement privilège des cercles (l'article 45 de l'instruction sur la réglementation des jeux de cercle du 15 juillet 1947 régleme, sans les nommer individuellement, "*les jeux de cartes utilisés dans les cercles pratiquant les jeux de hasard...*"), le poker est étendu au casino par l'effet décret du 13 décembre 2006 modifiant le décret du 22 décembre 1959 pris en application de la loi du 15 juin 1907, selon lequel :

"Peuvent être autorisés dans les casinos les jeux de hasard suivant :

b) jeux dits de "cercle", (...) le "Texas Holdem Poker".

La qualification du poker en tant que jeu de hasard ne saurait être plus claire.

Dans le prolongement, l'arrêté du 14 mai 2007 relatif à la réglementation des jeux dans les casinos définit (articles 55-18-1 et suivants) le fonctionnement du Hold'em poker de casino.

Le poker a ainsi naturellement trouvé sa place, aux cotés notamment du black jack, en tant que "jeu de hasard", les casinos et cercles ne proposant, par nature, que ce type de jeu.

Cette configuration textuelle (il ne s'agit plus ici de la position des juridictions pénales) n'est manifestement pas parue suffisante au juge administratif afin de guider son travail de qualification.

25. La loi du 12 mai 2010 relative à l'ouverture, à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne est plus explicite encore ⁽¹⁴⁾.

D'abord, l'article 2 de la loi emporte définition des jeux de hasard :

"Est un jeu de hasard un jeu payant où le hasard prédomine sur l'habileté et les combinaisons de l'intelligence pour l'obtention du gain".

Par cette disposition, le législateur entérine la position de la chambre criminelle de la Cour de Cassation du 5 janvier 1877.

26. Mais au-delà de cette définition désormais légale, il est constant que le poker représente la substance même de la régulation du marché en matière de jeux (au sens strict, par opposition aux paris) de hasard en ligne.

Compte tenu de la définition du jeu de hasard posée par la loi et du fait que le poker est le principal (le seul) jeu de cercle autorisé aux opérateurs de jeu en ligne agréés, le poker est consacré comme jeu de hasard, de telle sorte qu'il n'y a plus même lieu de débattre du bien fondé de cette qualification.

Légalement, en droit français, le poker est un jeu de hasard et il devrait donc être considéré comme tel par l'administration fiscale.

Il sera fait remarquer que le terme de "poker" ne se retrouve pas dans le texte de loi. Il suffit toutefois de se référer aux rapports préalables, projet gouvernemental, rapports et autres débats parlementaires ayant présidé à l'élaboration de la loi pour constater que le poker est au centre de l'ouverture et de la régulation du marché des jeux d'argent et de hasard en ligne.

27. Selon l'article 3 II de la loi, l'ouverture des jeux et paris en ligne est limitée aux jeux et paris en ligne qui font appel au savoir-faire des joueurs et, s'agissant des jeux, font intervenir simultanément plusieurs joueurs. Les jeux de pur hasard, reposant exclusivement sur un tirage au sort ou une opération assimilée, réputés comme étant les plus addictifs, sont pour ce qui les concerne exclus du champ de l'ouverture ⁽¹⁵⁾.

Ainsi, s'agissant des jeux de hasard, l'ouverture est triplement limitée puisque ne concernant que :

- les seuls jeux de cercle, soit des jeux de cartes (autoriser les jeux de casinos traditionnels aurait conduit à autoriser les jeux de pur hasard - il s'agit notamment des machines à sous, des jeux de roue et des jeux de dés-, jeux considérés comme étant plus addictifs) ;
- les jeux de répartition, dans lesquels les joueurs jouent les uns contre les autres et non contre l'opérateur, par opposition aux jeux de "contrepartie" où les joueurs jouent contre l'opérateur qui tient la "banque" ; (autoriser les jeux de contrepartie aurait conduit à autoriser la plupart des jeux de cartes exclusivement liés au hasard, dont notamment le black-jack et le punto-banco) ;
- les jeux reposant sur le hasard et le savoir faire des joueurs, en ce sens que les joueurs, après l'intervention du hasard, décident en tenant compte de la conduite des autres joueurs, d'une stratégie susceptible de modifier leur espérance de gain.

Le poker répond à ces trois critères et relève à ce titre de la loi du 12 mai 2010 relative aux jeux de hasard et d'argent.

⁽¹³⁾ Au mieux, le joueur peut-il mettre un terme, de manière anticipée, à la distribution des cartes par l'effet de sa lecture et de sa pratique du jeu, en, par exemple, couchant sa main se sachant battu, ou bien en relançant pour mieux bluffer son adversaire et le faire sortir du coup (*fold equity*). Ceci peut effectivement s'assimiler à forme de réduction de l'aléa, puisque consistant précisément à l'empêcher de se manifester, mais cela ne reste qu'une composante stratégique parmi de nombreuses autres qui ne saurait à elle seule établir la prédominance de l'adresse sur le hasard et justifier une perte de la qualification juridique de jeu de hasard.

⁽¹⁴⁾ Un commentaire détaillé de la loi du 12 mai 2010 (*Eric Haber, mai 2010*) est consultable sur le site www.clubpoker.net.

⁽¹⁵⁾ Ces jeux restent sous l'emprise de l'interdiction et sous le privilège des casinos physiques ; de même, les loteries restent sous le monopole de la FDJ.

28. Et l'article 14 IV de la loi de renvoyer au pouvoir réglementaire le soin de déterminer (i) les catégories de jeux de cercle autorisés ainsi que (ii) les principes régissant leurs règles techniques.

Dans ce cadre, le pouvoir réglementaire a édicté le décret du 29 juin 2010 qui vise deux variantes de poker : le Texas Hold'em Poker et le Omaha Poker ⁽¹⁶⁾.

Par l'objet même de ce décret, pris en application de la loi du 12 mai 2010, le poker est nominativement un jeu de hasard au sens de ladite loi.

Au demeurant, au 1^{er} septembre 2011, sur les 53 agréments délivrés par l'ARJEL, 25 d'entre eux portaient sur les jeux de cercle, donc sur le poker (19 concernant les paris sportifs et 9 les paris hippiques), du fait de sa qualification de jeux de hasard (à défaut, il ne relèverait pas de la compétence de l'ARJEL).

V Une nouvelle approche de l'imposition des gains tirés de la pratique d'un jeu de hasard

29. Sauf à remettre en cause ce corpus législatif et réglementaire et la construction sur laquelle repose l'ouverture et la régulation du marché des jeux de hasard et d'argent en ligne, le poker, sous l'angle juridique, ne peut désormais être qualifié autrement que comme un jeu de hasard.

Admettre ou juger l'inverse s'apparente à une approche contraire à la loi, dont les effets induits seraient en outre considérables, notamment au regard de (i) l'encadrement de la libre pratique d'un jeu de carte (loi du 12 juillet 1983 relative aux jeux de hasard), des (ii) mesures de lutte contre les sites illégaux (sanctions pénales attachées à la loi du 12 mai 2010) mais également des (iii) principes en matière de santé publique, protection des mineurs et prévention de l'addiction.

La recherche d'imposition, qu'il s'agisse d'une démarche guidée par des considérations financières et budgétaires, ou bien encore pour des raisons d'éthiques ou de morales, ne justifie pas d'ignorer à ce point les règles et orientations fixées par le législateur.

D'ailleurs, le commissaire du gouvernement avait parfaitement identifié la difficulté posée par cette primauté législative puisque précisant aux juges qu'ils ne pourraient pas "s'appuyer sur une définition légale, qui à l'époque des faits (les faits sont effectivement antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi du 12 mai 2010) n'existait pas".

Il n'en demeure pas moins que cette définition légale, qui existait à l'époque où les juges ont statué, était un élément déterminant dont on s'étonne que le tribunal n'en ait pas même tenu compte en tant qu'élément d'interprétation.

30. La logique retenue par l'administration des impôts et le juge fiscal dans sa décision du 21 octobre 2010 apparaît infondée car s'appuyant sur une qualification juridique inexacte ou du moins insuffisamment justifiée au regard, sinon de la jurisprudence judiciaire, des termes mêmes de sa propre documentation et des textes législatifs et réglementaires qui existent en la matière.

La "déqualification" du poker comme jeu n'étant pas un jeu de hasard malmène des concepts et principes dans une logique exclusive de taxation, ce qui n'est pas, en soi, satisfaisant.

Sans porter d'appréciation sur la légitimité de la démarche afin d'atteindre le but recherché, plusieurs voies existent.

Pour autant que cela soit cohérent, uniforme et ne produise pas d'effets pervers, l'administration pourrait formellement décider de modifier sa propre doctrine et, dans le prolongement de la décision imparfaite du tribunal administratif, poser comme nouveau principe spécifique que seuls les jeux de pur hasard ne constitueraient pas une occupation lucrative ou une source de revenu au sens de l'article 92 du CGI.

31. Une autre solution serait de mettre en place un régime d'exception au terme duquel les gains tirés d'une pratique professionnelle des jeux de hasard seraient taxables.

C'était d'ailleurs l'objet d'une proposition d'amendement à la loi de finances rectificative pour 2011, déposée par Madame Aurélie Filippetti.

Cet amendement avait précisément pour objectif l'imposition de cette source de profits à travers l'insertion d'un nouvel alinéa à l'article 92 du Code général des impôts, qui serait ainsi rédigé :

"§° les gains réalisés à l'occasion de la participation habituelle à des jeux de hasard".

Visant spécifiquement la question de l'imposition des joueurs de poker, l'exposé sommaire de l'amendement rappelait que les gains des jeux de hasard ne sont pas imposables en France et proposait donc d'imposer les gains des joueurs professionnels de poker.

Si une parlementaire, co-rapporteur du rapport d'information sur la mise en application de la loi du 12 mai 2010, estime nécessaire de modifier l'article 92 du CGI à cette fin, c'est sans aucun doute que l'état actuel du droit ne permet pas d'assurer l'imposition souhaitée, preuve complémentaire s'il en est que la position adoptée par le tribunal administratif de Clermont-Ferrand dans sa décision du 21 octobre 2010 est critiquable.

Il est certain qu'une modification fiscale de cette nature serait l'occasion de clarifier la situation des joueurs de poker et de poser la question de leur statut (y compris dans ses composantes sociales), à charge pour l'administration de définir les critères objectifs caractérisant l'exercice professionnel de cette activité.

En l'état, cet amendement a été rejeté dans l'attente des conséquences plus générales devant être tirées du rapport que le Gouvernement doit établir sur les conditions et les effets de l'ouverture du marché des jeux et paris en ligne (article 69 de la loi du 12 mai 2010).

VI Le caractère professionnel de l'exercice de l'activité de joueur de poker

32. Le propos de la présente étude n'est pas d'analyser précisément la ligne de démarcation entre un joueur professionnel et un joueur amateur ou occasionnel (son objet portant principalement sur la recherche de la qualification la plus appropriée applicable au poker).

La question du caractère professionnel de l'exercice de l'activité ne se pose d'ailleurs que dans un second temps, étant rappelé que la qualification du jeu doit s'apprécier objectivement, en considération de ses caractéristiques propres, et non pas découler de la psychologie du joueur, de ses compétences et des moyens mis en œuvre.

Cependant, plusieurs observations de synthèse sur cette problématique, qui donnera sans doute lieu à de prochains développements.

33. Le tribunal administratif de Clermont-Ferrand, après avoir donc considéré que le poker n'était pas un jeu de ("pur") hasard, se livre un examen de la situation du joueur afin d'apprécier si la qualification d'activité professionnelle pouvait lui être attaché (et ainsi confirmer la taxation).

Il s'agit ici de poser une ligne de démarcation entre la pratique imposable et celle qui ne l'est pas.

Le tribunal administratif pose alors un principe clair : *"la pratique habituelle du jeu de poker, y compris en ligne, dans des conditions assimilables à une activité professionnelle, est susceptible de constituer une occupation lucrative ou une source de profits générant un revenu imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux en vertu des dispositions précitées de l'article 92 du code général des impôts"*.

Afin de caractériser l'exercice professionnel de l'activité de joueur de poker, le tribunal applique la technique du "faisceau d'indices" et vise plusieurs éléments, dont chacun mériterait d'être précisé et débattu :

- l'absence d'exercice d'une autre activité professionnelle susceptible de procurer des revenus (au cours des exercices considérés) ;
- l'importance des gains réalisés qui serait de nature à attester d'une activité professionnelle ou à tout le moins "d'une occupation ou exploitation lucrative" (nb : ce critère laisse sceptique, d'une part, l'activité devrait être qualifiée en fonction du mode d'exercice sans tenir compte des résultats obtenus ; d'autre part, il suffit de performer sur un unique tournoi de poker pour atteindre un gain nettement supérieur à celui d'une pratique quotidienne dans des conditions professionnelles) ;
- la nature des résultats obtenus et la notoriété acquise par le joueur (dont le caractère éphémère devrait pourtant être relevé).

On pourrait également envisager de retenir et de débattre de l'importance des sommes investies, du temps consacré et de la coexistence de plusieurs activités professionnelles.

S'agissant des moyens, l'administration confirme que l'absence de mise en œuvre de moyens importants (en l'espèce, la seule utilisation d'une ligne Internet, d'un ordinateur, d'un ou plusieurs comptes bancaires avec une ou plusieurs cartes de crédits et d'une voiture) n'enlève pas à la pratique habituelle de ce jeu en dehors de toute autre activité professionnelle concrète, le caractère d'une occupation lucrative

⁽¹⁶⁾ Le rapport d'information sur la mise en application de la loi du 12 mai 2010 de l'Assemblée Nationale préconise d'accorder aux opérateurs la faculté de proposer d'autres variantes.

généralisant des revenus imposables. Il ne serait donc pas nécessaire à l'administration d'établir que le joueur effectuait des actes précis et diligences réelles caractérisant l'exercice d'une pratique professionnelle.

34. Il doit être relevé que le cas soumis au juge fiscal concernait un joueur exerçant son activité en dehors de tout contrat de sponsoring ⁽¹⁷⁾.

Par principe, la titularité d'un contrat de cette nature devrait, du moins à compter de sa mise en place, avoir une réelle influence sur l'appréciation du caractère professionnel de l'activité du joueur de poker ⁽¹⁸⁾.

Ces contrats de sponsoring soulèvent par ailleurs plusieurs problématiques fiscales qui dépassent le seul traitement des gains de jeu mais englobe toutes sommes octroyées par l'opérateur au joueur (financement des frais d'inscription aux tournois ; prise en charge des frais annexes ; rétribution de la cession du droit à l'image) afin de lui faciliter l'exercice de son activité.

35. Dans la situation actuelle, et dans l'attente d'une éventuelle clarification sur le traitement fiscal des gains tirés de la pratique du poker, il appartient aux joueurs de tenir une comptabilité précise et, dans ce cadre, de conserver tous les justificatifs de leurs dépenses et frais de toutes natures générés par l'exercice de leur activité.

La question de déterminer s'il est nécessaire pour le joueur de poker de faire une déclaration ⁽¹⁹⁾ auprès des services fiscaux, à titre préventif ou déclaratif, à raison des gains ⁽²⁰⁾ tirés de son activité de joueur devant, en ce qui la concerne, être appréciée au cas pas cas, en considération des facteurs propres à la situation personnelle de chacun et des différents critères susceptibles d'être retenus par l'administration afin de caractériser l'exercice d'une activité professionnelle.

25 septembre 2011

Eric Haber
ORSAY, Avocat Associé
ehaber@orsaylaw.com

⁽¹⁷⁾ Contrat de sponsoring qui, en ce domaine, peut recevoir la définition suivante : contrat par lequel un opérateur de jeu en ligne alloue à un joueur une enveloppe financière destinée au paiement de droits d'entrée de tournois de poker en contrepartie d'un engagement de promotion de la marque de l'opérateur, d'une cession de droits à l'image, d'une activité de représentation et le, cas échéant, d'animation (blogs ; forums communautaires) pour le compte de l'opérateur.

⁽¹⁸⁾ Réserve étant faite (i) des personnalités sponsorisées à raison de la seule image qu'il véhicule et qui ne peuvent être considérées comme des joueurs professionnels ou (ii) des contrats ponctuels mis en place pour un tournoi isolé (hypothèse de victoire, sur un site en ligne, d'un tournoi qualificatif à une compétition de plus grande envergure).

⁽¹⁹⁾ Déclaration qui déclenchera nécessairement l'imposition mais paralysant une procédure d'évaluation d'office assortie de pénalités de 80 % par l'effet de la qualification d'activité occulte. Sur ce point, il y a tout de même lieu de souligner la sévérité de la position de l'administration et de la décision du tribunal, s'agissant d'une configuration où l'obligation de déclarer des gains de jeux (de hasard) au regard de l'environnement juridique existant ne s'imposait pas d'évidence.

⁽²⁰⁾ Etant précisé que la question de la mention des pertes au titre des exercices déficitaires antérieurs se pose également afin que le contribuable, s'il venait à faire l'objet d'un redressement en cas de gains, puisse se prévaloir de la règle du report des déficits. A cet égard, et quelle que soit d'ailleurs la qualification juridique du jeu retenue, il importe nécessairement de tenir compte que le poker est un jeu soumis à une forte variance (*au sens commun, la variance signifie que les résultats du joueur, soumis au...hasard, ne sont pas linéaires et peuvent fortement varier d'une exercice fiscal à l'autre en dépit d'une qualité de jeu constante ; dans un sens plus technique, la variance caractérise les écarts entre les gains théoriques du joueur, découlant de l'espérance mathématique, et ses résultats réels*).