

N°16PA01274

M. xxx

Mme Brotons
Président

M. Magnard
Rapporteur

M. Cheylan
Rapporteur public

Audience du 18 janvier 2017
Lecture du 7 février 2017

19-04-02-05-01

C +

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

La cour administrative d'appel de Paris

2^{ème} Chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. xxx a demandé au Tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales qui lui ont été assignés au titre des années 2009 et 2010, ainsi que des pénalités y afférentes.

Par un jugement n° 1503901/1-1 du 20 janvier 2016, le Tribunal administratif de Paris a rejeté cette demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête enregistrée le 12 avril 2016, M. xxx, représenté par Me ... et Me ..., demande à la Cour :

1°) d'annuler ce jugement du Tribunal administratif de Paris du 20 janvier 2016 ;

2°) de prononcer la décharge des impositions contestées ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 14 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- le poker étant un jeu de hasard, sa pratique ne constitue pas une occupation lucrative ou une source de profits au sens de l'article 92 du code général des impôts, en vertu de la doctrine référencée 5 G 116, n° 118 ;

- le jugement attaqué est insuffisamment motivé ;

- son activité de joueur de poker n'avait pas un caractère professionnel ;

- ses gains réalisés lors de tournois organisés aux Etats-Unis ne sont pas imposables en France, conformément aux stipulations de l'article 14 de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 ;

- ses gains réalisés sur des sites Internet hébergés à Malte ne sont pas davantage imposables en France, en vertu de l'article 14 de la convention fiscale franco-malaise du 25 juillet 1977 ;

- les pénalités de 80 % pour activité occulte sont infondées.

Par un mémoire en défense enregistré le 31 août 2016, le ministre de l'économie et des finances conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par M. xxx ne sont pas fondés.

Par une ordonnance du 11 octobre 2016, la clôture de l'instruction a été fixée au 14 novembre 2016.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention signée le 31 août 1994 entre la France et les Etats-Unis en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune ;

- l'accord fiscal conclu le 25 juillet 1977 entre la France et la République de Malte ;

- 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. Magnard,

- les conclusions de M. Cheylan, rapporteur public,

- et les observations de Me ..., représentant M. xxx.

1. Considérant qu'à l'issue d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle et d'une vérification de comptabilité diligentée à raison d'une activité de joueur de poker professionnel identifiée par l'administration, M. xxx a été assujéti à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre des années 2009 et 2010 ; qu'il s'est vu en outre infliger la majoration de 80 % prévue à l'article 1728 du code général des impôts en cas de découverte d'une activité occulte ; que M. xxx relève appel du

jugement du 20 janvier 2016 par lequel le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en décharge de ces impositions ;

Sur la régularité du jugement attaqué :

2. Considérant que, contrairement à ce qui est soutenu, les premiers juges, en estimant que M. xxx n'était pas fondé, en tout état de cause, à se prévaloir de la documentation de base 5 G 116 (n° 118) du 15 septembre 2000, dès lors que celle-ci ne faisait pas mention du jeu de poker, ont suffisamment répondu au moyen tiré de ce que cette doctrine administrative excluait que la pratique du poker fût regardée comme une source de profit taxable au sens de l'article 92 du code général des impôts ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

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

3. 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 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.* » ;

4. Considérant, d'une part, que si le jeu de poker fait intervenir des distributions aléatoires de cartes, un joueur peut parvenir, grâce à l'expérience, la compétence et l'habileté à atténuer notablement le caractère aléatoire du résultat et à accroître de façon sensible sa probabilité de percevoir des gains importants et réguliers ; que, par suite, dès lors qu'une personne se livre à une pratique habituelle de ce jeu dans l'intention d'en tirer des bénéfices, lesdits bénéfices 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 ; que les textes portant réglementation de la police des jeux, notamment des jeux en ligne, ainsi que la loi pénale du 12 juillet 1983, invoqués par le requérant, sont sans incidence sur l'application de la loi fiscale par le juge de l'impôt ;

5. Considérant, d'autre part, qu'il résulte de l'instruction que M. xxx, qui n'a déclaré des revenus imposables qu'à hauteur de 7 222 euros en 2009 et 1 238 euros en 2010, avait cessé tout travail salarié en mars 2009 et n'exerçait depuis lors aucune activité professionnelle susceptible de lui procurer des revenus ; qu'il ressort des propres écritures du requérant qu'il a participé, au cours de ces deux années, respectivement à 7 et 13 parties en casino, 2 et 7 parties à l'occasion d'événements spécialement organisés à cette fin, et 84 et 105 parties en ligne, réalisant de nombreux gains lors de ces différentes participations, pour des montants bruts totaux de 300 533 euros en 2009 et 187 828 euros en 2010 ; que la notoriété de M. xxx dans le domaine du poker est reconnue sur plusieurs sites Internet spécialisés qui diffusent la liste des principaux tournois auxquels participent les plus grands joueurs de poker et classent les joueurs ayant participé à ces tournois ; que, dans ces conditions, eu égard au caractère habituel de cette activité génératrice de revenus importants, M. xxx doit être regardé comme ayant exercé, au cours des deux années en cause, une activité lucrative de joueur de poker lui procurant des profits réguliers imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux en application de l'article 92 précité du code général des impôts ;

En ce qui concerne le bénéfice de la doctrine administrative :

6. Considérant que M. xxx se prévaut de la documentation de base 5 G 116 (n° 118) du 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 la doctrine ainsi invoquée, dont le juge de l'impôt est tenu de faire une application littérale, sans se livrer à son interprétation, ne fait 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. xxx puisse se prévaloir sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ; que la circonstance que la doctrine administrative ait évolué postérieurement aux années d'imposition, dans le sens de la taxation des gains réalisés au poker dans un cadre professionnel, est en tout état de cause inopérante ;

En ce qui concerne le droit conventionnel :

7. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 14 de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 susvisée : « *1. Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que ce résident n'exerce de telles activités dans l'autre Etat contractant et qu'il n'y dispose de façon habituelle d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. Dans ce cas, les revenus sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cette base fixe (...)* » ;

8. Considérant que, si M. xxx soutient que ses gains de jeu réalisés lors de sa participation à des tournois organisés aux Etats-Unis ne sont pas imposables en France en application des stipulations précitées de la convention fiscale franco-américaine, il ne justifie aucunement avoir disposé de façon habituelle aux Etats-Unis, où il n'a d'ailleurs participé qu'à deux tournois en juin et juillet 2010, d'une base fixe pour l'exercice d'une telle activité ; que M. xxx ne saurait sérieusement soutenir que la table de poker doit être regardée comme une « base fixe » au sens desdites stipulations ;

9. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 14 de l'accord fiscal franco-maltaise du 25 juillet 1977 susvisé : « *1. Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue ne sont imposables que dans cet Etat. Toutefois, ces revenus peuvent être imposés dans l'autre Etat contractant, dans les situations suivantes : a) Si ce résident dispose de façon habituelle dans l'autre Etat contractant d'une base fixe pour l'exercice de ses activités (auquel cas, ces revenus sont imposables dans cet autre Etat contractant uniquement dans la mesure où ils sont imputables à ladite base fixe) ; ou b) Si ce résident séjourne dans cet autre Etat contractant pendant une période ou des périodes atteignant ou excédant au total 183 jours au cours d'une année civile (...)* » ;

10. Considérant que M. xxx soutient qu'en application des stipulations précitées de l'article 14 de l'accord franco-maltaise, ses gains de jeu réalisés à l'occasion de parties de poker proposées par des sites Internet hébergés à Malte ne sont pas imposables en France ; que, toutefois, il n'établit, en tout état de cause, ni avoir disposé de façon habituelle dans ce pays d'une base fixe pour l'exercice d'une telle activité, ni qu'au cours de l'une des années en litige, il y aurait séjourné au moins 183 jours ; que, comme précédemment, la circonstance que certains des sites concernés étaient hébergés à Malte ne saurait être regardée comme conférant à M. xxx une base fixe pour l'exercice de son activité au sens des stipulations en cause ;

Sur les pénalités :

11. 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 » ;

12. Considérant qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 1728 du code général des impôts, 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 ;

13. Considérant que, si M. xxx doit être regardé comme ayant exercé, au cours des années en litige, faute d'avoir déposé de déclaration ni de s'être fait connaître d'un centre de formalités des entreprises, une activité occulte de joueur de poker, il résulte de l'instruction que ce n'est que postérieurement auxdites années 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 ; que la circonstance que le poker soit qualifié de jeu de hasard par les juridictions civiles et pénales au sens des lois et règlements mentionnés au point 4 était en outre de nature à induire en erreur le contribuable sur la nature de ses obligations déclaratives ; qu'enfin, 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, l'absence de souscription de déclaration par M. xxx doit être regardée comme ayant constitué une erreur justifiant qu'il ne se soit pas acquitté de ses obligations ; qu'il suit de là que l'application de la majoration pour activité occulte prévues par les dispositions du c) du 1. de l'article 1728 du code général des impôts n'est pas justifiée ;

14. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. xxx est seulement fondé à obtenir la décharge des pénalités pour activité occulte dont ont été assorties les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à sa charge au titre des années 2009 et 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 Paris 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 1^{er} : M. xxx est déchargé des pénalités pour activité occulte dont ont été assorties les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à sa charge au titre des années 2009 et 2010.

Article 2 : Le jugement n° 1503901/1-1 du 20 janvier 2016 du Tribunal administratif de Paris est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 3 : L'Etat versera à M. xxx 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. xxx est rejeté.