

Année universitaire 2019-2020

HOOGSTOËL Victor

Master 2 Droit comparé des affaires



**Étude comparée de la fiscalité des jeux d'argent en France et aux États-Unis**

Mémoire rédigé sous la direction de Madame le Professeur Marie Goré

Directrice du Master 2 de Droit comparé des affaires

L'Université Paris II – Panthéon Assas n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans ce mémoire. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

## **RÉSUMÉ**

Face à l'explosion de la place des jeux d'argent dans la société, notamment avec l'apparition des jeux en ligne, de nouvelles problématiques sont apparues et la matière fiscale n'échappe pas à ces difficultés.

En effet, si la soumission à l'impôt des établissements de jeux n'a jamais suscité de controverses, il en est autrement pour les joueurs. Aussi, le récent redressement des joueurs professionnels en France n'a pas manqué de surprendre le milieu du poker pendant qu'aux États-Unis, il était avéré que tous les joueurs devaient être imposés sur leurs gains.

Cette étude comparée vise alors à comprendre les fondements de cette imposition bien particulière, de délimiter les joueurs sujets à l'impôt et de préciser leur régime fiscal.

Elle permettra ainsi d'éclaircir le flou de ce sujet encore récent et de détailler le sort fiscal réservé aux gains issus des jeux d'argent.

# **SOMMAIRE**

SOMMAIRE .....	4
REMERCIEMENTS .....	5
TABLE DES ABRÉVIATIONS .....	6
INTRODUCTION .....	7
PARTIE I : LA SOUMISSION À L'IMPÔT .....	12
TITRE I : UNE OPPOSITION SUR LE PRINCIPE DE L'IMPOSITION.....	12
TITRE II : DES CONVERGENCES SUR L'IMPOSITION EN PRATIQUE.....	15
PARTIE II : LES MODALITÉS DE L'IMPOSITION .....	30
TITRE I : LE RÉGIME DE L'IMPOSITION .....	30
TITRE II : SANCTIONS ET RÉGULARISATION DU JOUEUR IMPOSABLE .....	40
CONCLUSION.....	48
BIBLIOGRAPHIE .....	49
TABLE DES MATIÈRES .....	54
ANNEXES .....	55

## **REMERCIEMENTS**

Je voudrais tout d'abord à remercier Madame le Professeur Marie Goré pour avoir dirigé ce mémoire de droit comparé.

Je remercie également le personnel de la bibliothèque de l'Institut de Droit Comparé de l'Université Paris II – Panthéon-Assas pour leur disponibilité tout au long de l'année.

Je remercie ma tante, Emmanuelle Pauchet, pour la relecture de mon mémoire.

Enfin, je tiens à remercier mes parents de m'avoir soutenu tout au long de mon cursus universitaire.

## TABLE DES ABRÉVIATIONS

CGI	Code général des impôts
LPF	Livre des procédures fiscales
CMF	Code monétaire et financier
CSI	Code de la sécurité intérieure
C.civ	Code civil
C.com	Code de commerce
CE	Conseil d'État
CAA	Cour administrative d'appel
TA	Tribunal administratif
ANJ	Autorité nationale des jeux
ARJEL	Autorité de régulation des jeux en ligne
EIRL	Entreprise individuelle à responsabilité limitée
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
SASU	Société par actions simplifiée unipersonnelle
IRC	<i>Internal Revenue Code</i>
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
LLC	<i>Limited liability company</i>
art.	article
al.	alinéa

## INTRODUCTION

« La loterie d'État, ce fléau inventé par le despotisme pour faire taire le peuple sur sa misère, en le leurrant d'une espérance qui aggravait sa calamité ». Ces propos du procureur Chaumette lors de la séance de la Convention Nationale du 15 novembre 1793<sup>1</sup> montrent toute la méfiance qu'inspirent les jeux d'argent et expliquent la prudence des régimes successifs vis-à-vis de cette question.

Le doyen Cornu définissait le jeu comme étant un « contrat aléatoire par lequel chacune des parties s'engage à accomplir au profit de celle qui vaincra les autres dans une compétition créée entre elles sous une forme quelconque (et fondée à la fois sur l'adresse physique ou intellectuelle et sur le hasard) une prestation déterminée : remise d'une chose ou d'une somme d'argent, accomplissement d'un acte ou abstention »<sup>2</sup>.

Cette définition permet de bien appréhender le jeu d'argent. En effet, on y retrouve l'enjeu monétaire, avec la remise d'une somme d'argent. On y trouve également l'élément de hasard, essentiel dans les jeux d'argent, combiné avec l'adresse intellectuelle. Cela permet déjà d'entrevoir une distinction entre les jeux de « pur hasard » et les jeux « d'adresse », distinction qui sera essentielle en matière de fiscalité<sup>3</sup>. Quoi qu'il en soit le contrat est bien un contrat aléatoire puisque ses effets dépendent d'un élément incertain<sup>4</sup>.

Les définitions des jeux d'argent présentes dans les diverses études, lois ou jurisprudence ne sont pourtant pas toujours aussi claires et négligent souvent cet élément d'adresse intellectuelle. Au niveau de l'Union européenne par exemple, les activités de jeux d'argent sont vues comme « impliquant des mises ayant une valeur monétaire dans des jeux de hasard, y compris les loteries et les transactions portant sur des paris »<sup>5</sup>.

Basée sur la définition du doyen Cornu, on pourrait alors concevoir le jeu d'argent comme un contrat aléatoire dans lequel chacune des parties s'engage à remettre une somme d'argent au vainqueur d'un jeu fondé sur le hasard, et parfois sur l'adresse intellectuelle.

Selon Josserand, « Le législateur n'a pas jugé utile de définir le jeu et le pari, tellement ces mots, et la réalité qu'ils expriment, sont de notoriété publique »<sup>6</sup>. Cela

---

<sup>1</sup> Quentin Duroy and Jon D. Wisman, Le monopole de l'État français sur les jeux d'argent : de l'art d'extorquer des fonds aux plus démunis, *Revue de la régulation*, 2017

<sup>2</sup> Gérard Cornu, *Vocabulaire juridique*, Presses universitaires de France, 10<sup>è</sup> éd. 2014

<sup>3</sup> Cf infra

<sup>4</sup> C.civ, art. 1964

<sup>5</sup> Commission européenne, Livre vert sur les jeux d'argent et de hasard en ligne dans le marché intérieur, 24 février 2011

<sup>6</sup> L. Josserand, *Cours de droit civil positif français*, Tome II, 3<sup>è</sup> éd., 1939, n°1381

explique cette pauvreté des définitions officielles et suggère l’empreinte historique du jeu d’argent.

En effet, le jeu d’argent a toujours été un sujet sensible, notamment en France. L’État a très vite perçu un danger pour le peuple, mais cette volonté d’éviter la ruine des joueurs est contrebalancée par l’importance des recettes publiques qui peuvent découler de la pratique de ces jeux<sup>7</sup>. Du règne de Saint-Louis à la Révolution, le régime politique a en effet longtemps interdit les jeux d’argent et sanctionné les joueurs<sup>8</sup> tout en organisant des loteries ou tombolas publiques pour renflouer les caisses<sup>9</sup>. Cet équilibre entre principe de prohibition et monopole étatique se retrouve tout au long de l’histoire de France, malgré quelques périodes d’interdiction générale.

Les mêmes craintes se retrouvent à travers l’histoire des jeux aux États-Unis. Avant même l’indépendance, ils étaient dénoncés et ont été rendus illégaux, s’organisant alors clandestinement<sup>10</sup>. Cela dit, les jeux d’argent sont particulièrement ancrés dans la culture américaine, étant déjà extrêmement populaires dans la deuxième moitié du XIX<sup>ème</sup> siècle<sup>11</sup>. Les jeux sont restés illégaux jusqu’à l’autorisation de certains jeux comme les paris hippiques dans les années 1920<sup>12</sup>. Finalement, c’est l’État du Nevada qui légalisera en premier les jeux d’argent<sup>13</sup> pour renflouer ses caisses suite au krach de 1929. La ville de Las Vegas a donc participé à cette « culture du jeu » américaine et d’autres États ont à leur tour légalisé les jeux. La Cour Suprême des États-Unis a estimé inconstitutionnelle la tentative du gouvernement fédéral de vouloir limiter la légalisation des jeux d’argent par les États fédérés<sup>14</sup>. La réglementation des jeux d’argent se fait donc au niveau local.

Cette balance permanente entre les enjeux sociaux et les enjeux économiques autour du jeu d’argent se retrouve aujourd’hui. L’année dernière, 47,2% des français entre 18 et 75 ans ont joué à un jeu d’argent<sup>15</sup>. Cette pratique des jeux de hasard soulève des risques d’endettement, d’isolement social, de difficultés professionnelles, psychologiques ou même physiques<sup>16</sup>. Des études canadiennes ont même montré que 20 à 30% des joueurs avaient subi une perte d’emploi ou une faillite personnelle à cause de cette pratique<sup>17</sup>. Parallèlement, les revenus de cette industrie, et donc les

---

<sup>7</sup> Laurent Saenko, JEUX, LOTERIES ET PARIS, Jurisclasseur Lois pénales spéciales, 2010

<sup>8</sup> Ibid.

<sup>9</sup> Quentin Duroy and Jon D. Wisman, Le monopole de l’État français sur les jeux d’argent : de l’art d’extorquer des fonds aux plus démunis, *Revue de la régulation*, 2017, préc.

<sup>10</sup> Roger Dunstan, *Gambling in California, History of Gambling in the United States*, 1997

<sup>11</sup> G. R. Williamson, *Frontier Gambling, Indian Head*, 2011

<sup>12</sup> Steven Riess, *The Cyclical History of Horse Racing : The USA’s Oldest and (Sometimes) Most Popular Spectator Sport*, *The International Journal of the History of Sport*, 2014

<sup>13</sup> Assembly Bill No. 98, March 19, 1931

<sup>14</sup> *Murphy v. National Collegiate Athletic Association*, 584 U.S. (2018)

<sup>15</sup> Résultats du Baromètre de Santé publique 2019, *Les Français et les jeux d’argent et de hasard*

<sup>16</sup> Observatoire français des drogues et des toxicomanies, Synthèse thématique : jeux d’argent et de hasard

<sup>17</sup> Vaillancourt F., Roy A. *Gambling and government in Canada, 1969-1998: How much? Who plays? What pay-off?* Toronto, ON, Canadian Tax foundation, coll. Special Studies in Taxation and Public Finance (2000)



recettes fiscales en découlant, sont importants. En France, les jeux affichaient un produit brut<sup>18</sup> de 10,47 milliards d'euros en 2017<sup>19</sup> et ont rapporté 5,52 milliards d'euros à l'État<sup>20</sup>. Aux États-Unis, ces revenus sont colossaux : la même année, le produit brut des jeux était de 261 milliards de dollars pour 40,8 milliards de dollars de recettes fiscales<sup>21</sup>.

Ces enjeux sociaux et économiques se sont aussi développés avec l'émergence des jeux en ligne. En effet, ils ont augmenté le volume de jeux des joueurs, créant une forme nouvelle d'addiction : internet permet l'accès aux jeux d'argent à n'importe quel moment et n'importe où<sup>22</sup>. Les jeux en ligne ont aussi fait exploser le nombre de « joueurs professionnels », profitant de la part d'adresse intellectuelle de certains jeux pour étudier les différentes stratégies et ainsi dégager des bénéfices récurrents.

Cette balance d'intérêts antagonistes explique l'équilibre trouvé dans les droits des deux pays. En France depuis 1836<sup>23</sup>, le principe général est celui de la prohibition des jeux d'argent et de hasard<sup>24</sup>. Cela dit, des exceptions sont prévues par le Code de la sécurité intérieure<sup>25</sup>. Ces exceptions sont strictement encadrées et doivent être autorisées par le pouvoir exécutif<sup>26</sup>. La récente ouverture des jeux en ligne à la concurrence puis la privatisation de la Française des jeux ont donné naissance à deux autorités administratives indépendantes successives chargées de contrôler et de réguler ces secteurs sensibles : l'Autorité de régulation des jeux en ligne (ARJEL)<sup>27</sup> puis l'Autorité nationale des jeux (ANJ)<sup>28</sup>. Concernant les jeux en ligne, les États-Unis ont très rapidement fait preuve de méfiance vis-à-vis de cette nouvelle forme jugée plus dangereuse et ont essayé de l'interdire. Suite à de nombreuses tentatives infructueuses, la loi UIGEA<sup>29</sup> de 2006 est venue interdire les transactions vers les sites de jeux en ligne et pénalise cette activité. Mais cette prohibition s'est révélée inefficace, notamment avec le développement des sites de jeux en ligne internationaux<sup>30</sup>. Pour le reste, les jeux d'argent ne connaissent pas de principe général de prohibition comme en France. Chaque État fédéré peut souverainement décider d'interdire ou de limiter cette activité.

---

<sup>18</sup> Différence entre les mises jouées et les gains versés

<sup>19</sup> Observatoire des jeux, Budget et dépenses consacrés aux jeux d'argent et de hasard (INSEE comptabilité nationale)

<sup>20</sup> Observatoire des jeux, La fiscalité des jeux d'argent en 2017

<sup>21</sup> American Gaming Association, Gaming's impact on the U.S. economy

<sup>22</sup> Kraig P. Grahmann, Betting on Prohibition: The Federal Government's Approach to Internet Gambling, 7 NW.J. TECH & INTELL. PROP. 162 (2009)

<sup>23</sup> Loi 1836-05-21 du 21 mai 1836 portant prohibition des loteries

<sup>24</sup> CSI, art. L. 320-1

<sup>25</sup> CSI, art. L. 320-6

<sup>26</sup> CSI, art. L. 321-2

<sup>27</sup> Loi n°2010-476 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

<sup>28</sup> Ordonnance n°2019-1015 du 2 octobre 2019 réformant la régulation des jeux d'argent et de hasard

<sup>29</sup> Unlawful Internet Gambling Enforcement Act, 109-347, October 13, 2006

<sup>30</sup> Kraig P. Grahmann, Betting on Prohibition: The Federal Government's Approach to Internet Gambling, 7 NW.J. TECH & INTELL. PROP. 162 (2009), préc.

La fiscalité des jeux du côté des opérateurs<sup>31</sup> n'a jamais posé de débat : comme nous l'avons vu, c'est précisément ces recettes fiscales qui ont encouragé plus de souplesse des gouvernements vis-à-vis des jeux d'argent. En revanche, de nombreux enjeux juridiques sont attachés à la fiscalité du côté des joueurs. Aux États-Unis, les joueurs ont toujours été considérés comme redevables d'un impôt sur leurs gains aux jeux d'argent<sup>32</sup>. En revanche, l'État français ne considérait la fiscalité des jeux d'argent qu'à travers les revenus générés par l'opérateur et n'a jamais entendu imposer les joueurs. Ce principe de non-imposition a même été affirmé par l'administration fiscale elle-même<sup>33</sup>. À la fin des années 2000, le « boom » du poker a donné lieu à de nombreux joueurs gagnants qui n'ont alors pas déclaré leurs gains, ni payé d'impôts sur leurs revenus dégagés de ce jeu. Pourtant, l'administration est venue redresser de nombreux joueurs, en se basant sur le fait que le poker n'était pas un jeu de pur hasard et qu'il était donc possible de dégager un véritable revenu grâce à ses compétences<sup>34</sup>. Ce changement de position récent de l'administration ne manque pas de surprendre et pose de nombreuses difficultés.

D'abord, le fait que des joueurs aient été redressés du jour au lendemain, sur des gains acquis plusieurs années auparavant, pose un véritable problème de sécurité juridique. Pourtant, le principe reste la non-imposition des gains. Pour tenter de palier à cette insécurité juridique, il paraît essentiel de bien délimiter les situations dans lesquelles des gains peuvent faire l'objet d'une imposition. La diversité des cas individuels se retrouve aux États-Unis et corrobore cette nécessité de palier au flou juridique en la matière.

Ensuite, le fait que ces redressements soient intervenus à l'initiative de l'administration, alors que la loi n'a jamais entendu imposer les joueurs, semble bouleverser le principe constitutionnel de légalité de l'impôt. En effet, selon ce principe, c'est à la loi et à elle seule de fixer l'ensemble des règles relatives à l'impôt<sup>35</sup>.

Par ailleurs, se pose la question de l'égalité de la loi devant les charges publiques<sup>36</sup>. En effet, il est frappant de constater que certains joueurs français sont concernés par l'imposition et d'autres non. Aux États-Unis, on retrouve également des régimes différents selon les contribuables. Il convient donc d'embrasser la diversité des situations pour en tirer les justifications et détailler le régime applicable à chacun.

Des considérations de proportionnalité, de caractère confiscatoire de l'impôt, peuvent également surgir. L'administration fiscale française a parfois pu réclamer un impôt supérieur au montant des gains d'un joueur<sup>37</sup>, tandis que tout joueur américain

---

<sup>31</sup> Loi n°2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, art. 138

<sup>32</sup> IRS, Form W-2G, 2020, Certain Gambling Winnings

<sup>33</sup> Doc Adm 5G-116 n°118

<sup>34</sup> RMC Poker Show, « La fiscalité et le poker, un sujet pour le moins complexe », émission du 8 avril 2018

<sup>35</sup> Constitution du 4 octobre 1958, art. 34

<sup>36</sup> Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, 1789

<sup>37</sup> RMC Poker Show, « Rémi Biechel, son combat face à l'administration fiscale enfin terminé », émission du 8 mars 2020

subi une imposition constante sur ses gains, à un jeu où il est plus probable qu'il finisse perdant.

Des enjeux d'efficacité du recouvrement de l'impôt se posent enfin puisqu'en France comme aux États-Unis, il n'est pas toujours facile de détecter les gagnants réguliers aux jeux, en raison du caractère facilement dissimulable de cette activité.

Ces nombreux enjeux soulignent ainsi la nécessité d'étudier la fiscalité des jeux d'argent du point de vue du joueur. Dans cette optique, cette étude comparée vise à éclaircir les zones d'ombres autour de cette imposition si particulière et de dresser le portrait le plus fidèle possible de l'état du droit applicable à ces joueurs.

Aussi, il convient de résoudre qui est redevable de l'impôt sur ses gains (I) et selon quelles modalités (II).

## **PARTIE I : LA SOUMISSION À L'IMPÔT**

La soumission à l'impôt du joueur n'est pas naturelle. Comme souvent en matière de fiscalité, les règles varient énormément à travers le globe. S'agissant de la France et des États-Unis, les désaccords vont jusqu'au principe même de l'imposition (I), même si les deux systèmes ont des points de convergence en pratique (II).

### **TITRE I : UNE OPPOSITION SUR LE PRINCIPE DE L'IMPOSITION**

France et États-Unis ont une vision opposée de la fiscalité des jeux d'argent : le joueur est par principe soumis à l'impôt aux États-Unis (1), alors que la France connaît un principe parfaitement inverse (2).

#### **CHAPITRE 1 : Une imposition de principe aux États-Unis**

Aux États-Unis, il est admis que le joueur dégagant un profit est soumis à l'impôt fédéral. Cette imposition est une « *flat tax* » : le taux est fixe, il n'est pas progressif selon le montant des gains et ne varie pas selon le contribuable. Le taux d'imposition est fixé à 24% depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018<sup>38</sup>. À cette *flat tax*, peuvent s'ajouter des impôts locaux. Par exemple le joueur de Pennsylvanie devra payer 3,07% d'impôts locaux en plus des 24%<sup>39</sup> alors qu'il n'y a aucun impôt local supplémentaire sur les gains aux jeux dans le Nevada.

Il est collecté auprès du joueur sous la forme déclarative, par le formulaire « *Form W-2G* », sous le contrôle de l'*Internal Revenue Service*. Il s'agit de « l'administration fiscale américaine » : c'est l'agence fédérale qui est notamment chargée de collecter l'impôt sur le revenu et sur les sociétés<sup>40</sup>.

Le casino est tenu de prélever lui-même l'impôt au joueur en cas de gain important. Le montant à partir duquel cette obligation s'applique varie selon les jeux d'argent : au-dessus de \$600 ou 300 fois le montant de la mise initiale pour les courses de chevaux, \$1,200 pour le bingo ou les machines à sous et \$5,000 pour les tournois de poker<sup>41</sup>. Par exemple, lorsqu'un jackpot de plus de \$1,200 intervient à la machine

<sup>38</sup> IRS, Instructions for Forms W-2G and 5754 (2020)

<sup>39</sup> <https://www.playpennsylvania.com/tax/>

<sup>40</sup> MM. Marc Le Fur et Laurent Saint-Martin, Rapport d'information en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à l'assujettissement à la fiscalité américaine des Français nés aux États-Unis, Assemblée nationale, 15 mai 2019

<sup>41</sup> IRS, Instructions for Forms W-2G and 5754 (2020), préc.

à sous, cette dernière se bloque et le personnel du casino intervient pour valider le gain : l'impôt sera alors prélevé directement avant même que l'argent ne soit touché par le joueur. Cela dit, cette obligation ne se retrouve pas pour certains jeux comme le blackjack, le craps, ou encore la roulette. La justification est probablement d'ordre pratique : le joueur débute la partie avec le nombre de jetons qu'il désire, et quitte la table quand il le souhaite. Il est donc difficile pour le casino d'établir avec précision son bénéfice net. Il devra alors lui-même déclarer ses gains.

La taxation des gains est donc parfaitement admise et prévue aux États-Unis. On peut toutefois douter de la pleine efficacité d'un système déclaratif, pour les gains mineurs ou difficiles à vérifier. Le caractère « occulte » de certains jeux de table où le joueur entre et sort du casino avec de l'argent liquide nécessite de la part de celui-ci une transparence et une honnêteté totale sur ses gains pour prélever le bon montant d'impôt.

## **CHAPITRE 2 : Un principe de non-imposition en France**

En France, le principe est inverse : les gains obtenus aux jeux de hasard ne font pas l'objet d'une imposition.

Aucune disposition du Code général des impôts ne prévoit l'imposition des gains issus des jeux de hasard. Seul l'article 126 de l'annexe IV mentionne et définit le jeu de hasard mais sans y attacher d'imposition<sup>42</sup>. Or, selon le principe de légalité au sens du droit fiscal, c'est à la loi de fixer l'ensemble des règles en matière fiscale. En effet, selon l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 : « Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ». Ce principe est retrouvé dans la Constitution à l'article 34 : « La loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

La loi ne prévoyant donc pas d'imposition des gains tirés des jeux de hasard, un principe de non-imposition en découle alors logiquement. Ce principe de non-imposition a pu être exprimé de façon positive par la doctrine administrative. Or, en matière fiscale, la doctrine revêt une force toute particulière car elle est opposable à l'administration elle-même : « Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation

---

<sup>42</sup> « 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. »

différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales. »<sup>43</sup>

Il se trouve qu'une doctrine administrative du 15 septembre 2000 est venue affirmer ce principe de non-imposition : « 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 »<sup>44</sup>.

Dans le silence de la loi, la doctrine fiscale est donc venue affirmer ce principe de non-imposition des gains tirés des jeux de hasard. Cette doctrine est confirmée par une jurisprudence constante. Dès 1976, le Conseil d'État affirmait qu'un gain à la loterie « constitue un gain en capital, situé hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu des personnes physiques »<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> LPF, art. L. 80 A

<sup>44</sup> Doc Adm 5G-116 n°118, préc.

<sup>45</sup> CE, 8è - 9è ch. réunies, 23 juillet 1976, n°99398 00050

## **TITRE II : DES CONVERGENCES SUR L'IMPOSITION EN PRATIQUE**

Malgré un principe de non-imposition des gains en France, il existe des exceptions qui font entrer le joueur dans un régime plus proche de celui des États-Unis (1) et ces rapprochements sont confortés par le caractère international du jeu d'argent qui favorise l'apparition de situations transnationales (2).

### **CHAPITRE 1 : Les exceptions à la non-imposition**

L'imposition de certains gains tirés de jeux d'argent a été justifiée par le fait qu'il s'agissait de jeux d'adresse (1) par opposition aux jeux de hasard et que le joueur était un joueur professionnel (2) et non un joueur amateur.

#### **Section 1 : La qualification de jeu d'adresse**

Si les gains issus de jeux de hasard ne sont pas imposables en France, l'administration fiscale, suivie par le juge administratif, s'est intéressée depuis une dizaine d'années aux « jeux d'adresse ». Ces jeux d'argent, qui ne sont pas des jeux de « pur hasard », mais des jeux où les compétences et l'habileté peuvent favoriser un joueur plutôt qu'un autre, peuvent donner lieu à une imposition.

La définition légale des jeux de hasard est : « des jeux payants où le hasard prédomine sur l'habileté et les combinaisons de l'intelligence pour l'obtention du gain »<sup>46</sup>.

Les gains de certains jeux comme celui du « Multicolore » ont ainsi pu faire l'objet d'une imposition, car il est possible « d'atténuer notablement les effets du risque du jeu et d'en tirer des bénéfices »<sup>47</sup>. Parmi les jeux d'argent, le jeu qui a fait l'objet d'un contentieux important pour exclure la qualification de « jeu de pur hasard » est le poker. Pourtant, il y a à ce sujet une divergence entre le juge pénal et le juge fiscal. En effet, selon la Chambre criminelle de la Cour de cassation, « le poker Texas Hold'em, le poker Omaha et le rami-poker sont des jeux dans lesquels la chance prédomine sur l'habileté et les combinaisons de l'intelligence »<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> Loi n°2010-476 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, art. 2

<sup>47</sup> CE, Sous-sections 10 et 9 réunies, 2 juillet 2001, n°211134

<sup>48</sup> Cass. Crim., 30 octobre 2013, n°12-84784

Cela dit, cette solution a été retenue pour relever la culpabilité de l'appelant de participation à la tenue d'une maison de jeux de hasard. « L'autonomie » du droit fiscal, théorie du Doyen Trotabas selon laquelle ce droit est autonome par rapport aux autres branches du droit<sup>49</sup>, peut expliquer pourquoi le droit fiscal a pu retenir une qualification différente pour ce type de jeux d'argent. En effet, les enjeux liés à la qualification sont différents, le droit fiscal ne poursuivant pas les mêmes objectifs que le droit pénal. Ainsi, le juge fiscal retient de manière régulière 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 »<sup>50</sup>.

En France, le principal jeu d'argent exclu des jeux de hasard, et pouvant donc donner lieu à des joueurs professionnels, est le poker. Cette solution peut paraître surprenante et certains justiciables ont tenté de faire valoir une contrariété au principe d'égalité devant l'impôt dès lors que l'habileté entre aussi en jeu lors de paris sportifs ou hippiques. Cela a été rejeté par la jurisprudence. Par exemple, la Cour administrative d'appel de Versailles a pu dire 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 »<sup>51</sup>.

Cette solution est discutable, puisqu'on vise justement à distinguer les jeux de « pur » hasard des jeux de hasard où l'habileté entre aussi en jeu. Les résultats sur une partie de poker sont aussi essentiellement aléatoires donc on ne voit pas vraiment ce qui distingue les deux catégories de jeux d'argent. D'ailleurs, les joueurs de paris hippiques peuvent être considérés comme des joueurs professionnels aux États-Unis<sup>52</sup>. La pratique professionnelle d'un jeu exclut de fait que le jeu soit un jeu de pur hasard. En effet, on voit mal comment un individu pourrait avoir une pratique professionnelle d'un jeu reposant uniquement sur l'élément de chance.

Quand le jeu d'argent est un jeu d'adresse, il est alors possible de maîtriser l'aléa sur le long terme et dégager un profit grâce à sa compétence. Pour autant, il

---

<sup>49</sup> L. Trotabas, Les rapports du droit fiscal et du droit privé, 1926

<sup>50</sup> CAA Paris, 2<sup>e</sup> Ch., 22 novembre 2017, n°17PA01787

<sup>51</sup> CAA Versailles, 7<sup>e</sup> ch, 4 mai 2017, n°16VE03203

<sup>52</sup> Commissioner v. Groetzinger, 480 U.S. 23 (1987)



reste un jeu de hasard pour le joueur amateur qui n'a pas étudié le jeu : c'est le joueur professionnel qui est susceptible de faire l'objet d'une imposition.

Le bridge est lui aussi considéré comme un jeu d'adresse et les joueurs professionnels sont imposés sur leurs gains<sup>53</sup>. La doctrine administrative fait elle aussi la différence entre les jeux de hasard et les jeux d'argent où il est possible de « supprimer ou d'atténuer fortement l'aléa normalement inhérent aux jeux de hasard »<sup>54</sup>.

Cette distinction entre jeu de pur hasard et jeu d'adresse permet donc de déterminer les jeux pour lesquels il est possible que le joueur soit professionnel. On ne retrouve pas cette distinction aux États-Unis, tous types de jeux d'argent étant soumis à l'imposition, que la compétence du joueur entre en jeu ou non pour espérer gagner. Pour autant, la qualification de joueur professionnel existe quant à elle, et permet la déduction des dépenses engagées pour cette activité<sup>55</sup>.

Il convient donc dans un second temps de déterminer qui sont ces joueurs susceptibles de supprimer ou d'atténuer cet aléa et donc d'être redevables d'un impôt en France sur les gains tirés de ces jeux d'adresse.

## Section 2 : La qualification de joueur professionnel

La qualification de joueur professionnel est faite au cas par cas par le juge fiscal. Pour autant, il existe une réelle méthodologie pour déterminer si le joueur est un professionnel ou un amateur. Aux États-Unis, on retrouve cette idée selon laquelle « Gambling can be a trade or business »<sup>56</sup>.

Cette méthode passe par une présomption d'amateurisme (I) qui peut être renversée par des critères jurisprudentiels définis (II). Ces critères peuvent être complétés par un faisceau d'indices (III) mais cette qualification pose de nombreux problèmes juridiques (IV).

---

<sup>53</sup> BOI-BNC-CHAMP-10-30-40

<sup>54</sup> Rép. min. budget n°110952 à Mme Filipetti Aurélie

<sup>55</sup> Commissioner v. Groetzinger, 480 U.S. 23 (1987), préc.

<sup>56</sup> Gwendolyn Griffith Lieuallen et Nancy E. Shurtz, Emanuel CrunchTime, Basic Federal Income Tax, 5è édition, p. 21

## I/ La présomption d'amateurisme

Dans un premier temps, il convient de noter qu'il existe dans la jurisprudence française une présomption d'amateurisme du joueur : le juge doit relever des éléments prouvant le caractère professionnel de l'activité<sup>57</sup>. Les gains du joueur amateur ne sont pas imposables, même pour un jeu d'adresse<sup>58</sup>. Finalement, l'habileté des joueurs amateurs ne leur permettant pas de dégager des revenus, les jeux comme le poker bénéficieront d'une « double-casquette » : jeux de hasard pour le joueur amateur et jeux d'adresse pour le joueur professionnel. Ce sera donc à l'administration fiscale de prouver le caractère professionnel de l'activité, à l'aide de critères précis.

Aux États-Unis, la charge de la preuve est inversée puisque la qualification de joueur professionnel procure un avantage au contribuable, celui de la déduction de certaines dépenses. C'est donc au joueur de montrer que les critères jurisprudentiels sont remplis pour renverser cette présomption d'amateurisme.

## II/ Les critères jurisprudentiels

Dans un premier temps, les juges français et américain utilisent trois critères cumulatifs semblables pour lever la présomption d'amateurisme : l'absence d'une autre activité professionnelle, la régularité de l'activité et l'importance des profits. L'analyse entre le juge américain et français est toutefois nuancée. Le Conseil d'État est en effet venu préciser ces critères, notamment avec l'ajout de la compétence, tandis que le juge américain retient en outre le critère de bonne foi.

### A) L'absence d'une autre activité professionnelle

L'absence d'une autre activité professionnelle apparaissait de manière constante dans la jurisprudence française. La jurisprudence a ainsi déjà pu relever explicitement que le joueur avait quitté son emploi pour se consacrer pleinement à la pratique du poker<sup>59</sup>. Ce critère peut également être relevé implicitement, le juge se penchant alors sur les revenus déclarés par le joueur lors de l'année pendant laquelle il a réalisé de gros gains au poker. L'absence d'autres sources de revenus appuie alors la qualification de joueur professionnel. Par exemple, la Cour administrative

---

<sup>57</sup> S. Carpi-Petit, Poker et droit fiscal, le jeu aléatoire de la qualification, Revue de Droit Fiscal n°20, 2018, §4

<sup>58</sup> CE, 8è - 9è ch. réunies, 12 juillet 1969, n°75976

<sup>59</sup> CAA Versailles, 7è ch, 4 mai 2017, n°16VE03203, préc.

d'appel de Paris a pu relever que « M. C...n'a déclaré aucun revenu au titre des années 2008 et 2009 et, s'agissant de l'année 2010, a seulement déclaré des revenus de capitaux mobiliers »<sup>60</sup>.

La date de démission de son ancien emploi pouvait être précisément étudiée pour déterminer à quelle date commence l'activité de joueur professionnel, et donc, quels sont les gains qui sont imposables. En 2017, la Cour administrative d'appel de Versailles a fait primer la date du formulaire de demande d'homologation de la rupture conventionnelle du contrat de travail sur la date de l'arrêt effectif de l'activité pour déterminer à quel moment l'activité de joueur professionnel avait débuté<sup>61</sup>. Cette décision peut être surprenante puisque le joueur a une autre activité professionnelle avant de quitter effectivement son emploi.

Ce critère n'était donc pas strictement appliqué par les Cours administratives d'appel. En effet, la qualification de joueur professionnel de poker a pu être reconnue pour un joueur qui avait déclaré une année seulement 7 222 euros de revenus liés à une autre activité alors qu'il avait gagné 300 533 euros brut la même année au poker<sup>62</sup>. Le joueur pouvait donc être considéré comme professionnel si son autre activité était minime par rapport à son activité de jeu.

Ce critère peut paraître surprenant car il est possible d'exercer deux activités professionnelles différentes et les deux seront imposées. Le principe d'égalité voudrait que la loi fiscale ne fasse pas de différence entre deux joueurs semblables uniquement parce que l'un d'eux a une autre activité professionnelle. Le Conseil d'État est donc intervenu pour éluder ce critère : « Les gains qui en résultent sont alors imposables (...) alors même que le contribuable exercerait aussi par ailleurs une activité professionnelle »<sup>63</sup>.

Les juridictions administratives devraient alors à l'avenir être moins influencées par ce critère. Toutefois, elles continuent à accorder de l'importance à la place du jeu dans la vie professionnelle du joueur. Ainsi, la Cour administrative d'appel de Douai, pour appuyer son raisonnement, a relevé que les revenus tirés des gains au poker du contribuable excédaient sensiblement ses revenus salariaux<sup>64</sup>.

Une inscription universitaire<sup>65</sup> du contribuable ou le fait qu'il recherchait activement un nouveau poste<sup>66</sup> n'ont pas non plus d'incidence sur la qualification de joueur professionnel. Il n'est donc pas nécessaire que l'activité de jeu soit exercée à plein temps par le joueur.

---

<sup>60</sup> CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 22 novembre 2017, n°17PA01787, préc.

<sup>61</sup> CAA Versailles, 7<sup>e</sup> ch., 4 mai 2017, n°16VE03203, préc.

<sup>62</sup> CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 7 février 2017, n°16PA01274

<sup>63</sup> CE, 10<sup>e</sup> - 9<sup>e</sup> ch. réunies, 21 juin 2018, n°412124

<sup>64</sup> CAA Douai, 4<sup>e</sup> ch., 17 juillet 2020, n°18DA01039

<sup>65</sup> CAA Versailles, 1<sup>e</sup> ch., 19 mars 2019, n°17VE01390

<sup>66</sup> CAA Versailles, 7<sup>e</sup> ch., 22 novembre 2018, n°17VE00100

Ce critère de l'absence d'une autre activité professionnelle se retrouve pourtant aux États-Unis. En effet, le juge pose le critère d'une activité de jeu à temps plein dans *Commissioner v. Groetzinger*<sup>67</sup>, l'arrêt qui est venu poser les quatre critères cumulatifs. Pour le juge américain, il est pertinent de relever que le contribuable a quitté son emploi pour se lancer dans une carrière de parieur hippique à temps plein<sup>68</sup>. Les faits de l'arrêt *Bathalter v. Commissioner* sont intéressants et posent un argument en faveur de ce critère. En effet, le juge américain relève que le joueur savait que dégager un profit aux paris était difficile et qu'il devait donc consacrer du temps et de l'effort à l'étude des courses, chose qui ne semblait pas possible lorsqu'il avait encore son emploi. Ce critère a en effet du sens si on estime qu'il n'est pas possible d'exercer l'activité de jeu de manière professionnelle si on n'y consacre pas tout son temps et son énergie.

## B) Le caractère habituel de l'activité

Le caractère habituel de l'activité de jeu est également constamment vérifié pour qualifier une activité de joueur professionnel en France. L'absence d'une autre activité professionnelle est mise en parallèle avec le fait que le contribuable a « régulièrement participé à de nombreux tournois de poker »<sup>69</sup>.

Le juge peut même relever le nombre de parties jouées dans l'année, aussi bien sur internet qu'en casino, et appréciera souverainement si ce volume de jeu suffit à démontrer le caractère habituel de l'activité. La Cour administrative de Nantes a ainsi pu relever que le joueur en cause « a participé en 2009 à près de mille tournois de poker en ligne sur trois sites de jeu en ligne et, au cours des années 2010 et 2011, a joué à de nombreuses parties de poker en ligne et dans des cercles de jeux en Irlande et souvent fréquenté le casino de Bénodet pour y jouer » pour noter le « caractère habituel de cette activité »<sup>70</sup>.

Cela dit, des milliers de tournois ne sont pas nécessaires pour remplir ce critère : seulement 84 parties en ligne pour moins de 10 parties en casino suffisent à relever le caractère habituel de l'activité du joueur<sup>71</sup>.

Ce critère paraît pertinent, le joueur professionnel se distinguant de l'amateur en partie par son volume de jeu. Certains ont pu relever la contrariété de ce critère avec la doctrine<sup>72</sup> qui affirme que « La pratique, même habituelle, de jeux de hasard

---

<sup>67</sup> *Commissioner v. Groetzinger*, 480 U.S. 23 (1987), préc.

<sup>68</sup> *Bathalter v. Commissioner*, 54 T.C.M. 902 (1987)

<sup>69</sup> CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 22 novembre 2017, n°17PA01787, préc.

<sup>70</sup> CAA Nantes, 1<sup>e</sup> ch., 25 avril 2019, n°17NT03263

<sup>71</sup> CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 7 février 2017, n°16PA01274, préc.

<sup>72</sup> Servane Carpi-Petit, *Poker et droit fiscal, le jeu aléatoire de la qualification*, *Revue de Droit Fiscal* n°20, 2018, §4, préc.

tels que loteries, tombolas ou jeux divers, ne constitue pas une occupation lucrative ou une source de profits devant donner lieu à imposition »<sup>73</sup>. Si l'argument mérite d'être soulevé, les jeux d'adresse n'entrent pas dans le champ d'application de cette doctrine, qui ne concerne que les jeux de hasard, comme le rappelle de manière constante la jurisprudence<sup>74</sup>. Par ailleurs, ce critère relève du bon sens : il semble compliqué d'envisager un joueur professionnel qui ne jouerait que rarement. Cela dit, la question du volume de jeu suffisant à relever le caractère habituel de l'activité mériterait d'être posée. En effet, le juge français a pu relever environ mille tournois de poker en ligne comme 84 pour déduire le caractère habituel de l'activité. Or, sur internet, une soirée suffit à jouer entre 20 et 40 tournois<sup>75</sup>. Le critère de régularité dans l'arrêt du 7 février 2017 semble donc discutable, mais il a pourtant été validé par le Conseil d'État<sup>76</sup>.

Aux États-Unis, l'activité de jeu doit aussi être poursuivie avec régularité pour pouvoir être qualifiée de *trade or business*<sup>77</sup>. Ce critère de régularité est sans doute plus exigeant aux États-Unis : le juge a par exemple pu rejeter la régularité d'un joueur qui avait joué 44 jours en 2007, 29 en 2008, 20 en 2009 et 25 en 2010, à hauteur de plus de 8 heures par jour<sup>78</sup>. Il semble que ce critère se confonde avec celui de l'activité à plein temps, il est difficile de concevoir cette dernière si elle n'est pas régulière.

Pourtant, un joueur amateur peut jouer régulièrement, sans dégager de profits. La précision apportée par le Conseil d'État, déjà présente en filigrane dans les arrêts des Cours administratives d'appel, est donc la bienvenue. En effet, ce critère de récurrence de l'activité, confirmé par la haute juridiction administrative<sup>79</sup>, doit être complété par un critère de compétence.

### C) La compétence

En effet, pour être considéré comme un joueur professionnel, le contribuable doit pouvoir « maîtriser de façon significative l'aléa inhérent à ce jeu, par les qualités et le savoir-faire qu'il développe »<sup>80</sup>. Les juridictions administratives avaient jusqu'ici plutôt affirmé qu'il était possible de maîtriser l'aléa, sans affirmer que le joueur en cause le faisait vraiment.

---

<sup>73</sup> Doc Adm 5G-116 n°118

<sup>74</sup> CAA Nantes, 1<sup>è</sup> ch., 12 décembre 2019, n°18NT03242

<sup>75</sup> RMC Poker Show, « Comment fonctionne le poker online au niveau professionnel ? », émission du 6 octobre 2019

<sup>76</sup> CE, 10<sup>è</sup> - 9<sup>è</sup> ch. réunies, 21 juin 2018, n°412124

<sup>77</sup> *Commissioner v. Groetzinger*, 480 U.S. 23 (1987), préc.

<sup>78</sup> *Enrique Free-Pacheco v. United States*, U.S. Court of Federal Claims 12-121T (2014)

<sup>79</sup> CE, 10<sup>è</sup> - 9<sup>è</sup> ch. réunies, 21 juin 2018, n°412124, préc.

<sup>80</sup> CE, 10<sup>è</sup> - 9<sup>è</sup> ch. réunies, 21 juin 2018, n°412124, préc.

Les Cours administratives d'appel ont suivi la décision du Conseil d'État et ont tenté de vérifier la compétence du joueur. Cela dit, il semble compliqué de démontrer la compétence d'un joueur à un jeu intellectuel autrement que par les résultats (qui peuvent être liés au hasard). En effet, selon la Cour administrative de Nantes, « le montant et le caractère régulier de ces gains laissent présumer une maîtrise significative de l'aléa inhérent au poker »<sup>81</sup>. La Cour relève ensuite le nombre important de parties annuelles du joueur, la participation à des tournois en casino, l'inscription à 10 plateformes de poker et le nombre de premières places réalisées pour montrer une « pratique assidue de ce jeu ainsi que d'une aptitude à réaliser des performances régulières ». Comme on pouvait donc s'y attendre, la récurrence des résultats et la fréquence de jeu d'un joueur servent à présumer de sa compétence et ce nouveau critère semble gêner les cours administratives. Méthodologiquement, se fonder sur les autres critères jurisprudentiels pour montrer que celui-ci est rempli n'est pas satisfaisant.

Un autre arrêt a relevé que le joueur avait « terminé premier et deuxième à plusieurs reprises »<sup>82</sup> sur le millier de tournoi auquel il a participé. Si cet élément est plus cohérent méthodologiquement, il demeure assez instable car il peut reposer autant sur la chance que sur la compétence. Il ne semble en effet pas illogique qu'un joueur amateur soit amené à faire plusieurs premières et deuxièmes places sur un échantillon d'un millier de tournois.

Pour démontrer la compétence du joueur, sans doute vaudrait-il mieux rechercher son assiduité sur le travail théorique du jeu, l'étude des stratégies et de la psychologie des joueurs, l'échange de mains jouées avec d'autres joueurs professionnels, l'apprentissage du jeu par des cours sur des plateformes dédiées...

Ce critère est donc difficile à manier et on comprend pourquoi il n'est pas exigé chez le juge américain.

#### D) L'importance des profits

Selon le Conseil d'État, le joueur est professionnel quand la pratique du jeu « lui procure des revenus significatifs »<sup>83</sup>.

Ce critère peut surprendre tant il est de l'essence même du jeu d'argent de rechercher un profit. Cela ne paraît pas être un bon critère pour distinguer le joueur professionnel du joueur amateur. Ce dernier peut, par chance, obtenir un gros gain, et ne sera pour autant pas imposé, ce gain n'étant pas spécialement facilité par son savoir-faire. Par ailleurs, à partir de quel gain annuel les revenus sont dits significatifs ?

---

<sup>81</sup> CAA Nantes, 1<sup>è</sup> ch., 12 décembre 2019, n°18NT03242, préc.

<sup>82</sup> CAA Nantes, 1<sup>è</sup> ch., 25 avril 2019, n°17NT03263, préc.

<sup>83</sup> CE, 10<sup>è</sup> - 9<sup>è</sup> ch. réunies, 21 juin 2018, n°412124, préc.

Un joueur qui réussit à vivre uniquement du jeu sans pour autant dégager de revenus significatifs ne doit-il pas être sujet à l'impôt ? Si un joueur gagne très peu d'argent tout au long de l'année, et énormément sur une seule partie, est-ce grâce à la chance ou à sa compétence ? Ce critère semble laissé à l'appréciation du juge mais peut créer une certaine insécurité juridique chez certains joueurs qui ne sont pas de véritables amateurs sans pour autant dégager des revenus très importants. Selon Maître Couhault, un gagnant à hauteur de 5.000 à 10.000€ par an ne devrait sans doute pas être considéré comme un joueur professionnel, mais il y a une incertitude pour un joueur gagnant entre 10.000 et 15.000€ par an, par manque de jurisprudence<sup>84</sup>.

Il est intéressant de noter que c'est bien l'importance des profits qui caractérise l'activité professionnelle, et non sa stabilité. En effet, il importe peu que « ces gains auraient présenté un caractère fluctuant selon les années »<sup>85</sup>.

Le critère similaire employé aux États-Unis paraît plus pertinent : le joueur professionnel est celui qui joue pour produire des revenus afin de gagner sa vie et non pour un simple passe-temps. Ce critère repose sur l'intention du joueur : il est rempli même en cas d'échec ou de mauvais résultats. En effet, la *United States Tax Court* a estimé que ce critère était rempli pour le cas d'un parieur hippique, même pour un gain net annuel de seulement \$2,725.11<sup>86</sup>. C'est la volonté de produire des profits importants qui fait du joueur américain un joueur professionnel. Cela semble logique : subir un échec dans sa profession ne signifie pas qu'on n'a pas exercé cette profession.

## E) La bonne foi

Contrairement aux trois premiers, ce critère se retrouve uniquement dans la jurisprudence américaine. Il a été posé par l'arrêt *Groetzinger*, mais la Cour semble être plus focalisée sur les trois autres critères<sup>87</sup>. Le juge américain a pu vérifier la bonne foi dans les échanges entre le contribuable et l'*Internal Revenue Service* par exemple<sup>88</sup>.

Malgré certaines nuances, il y a donc une certaine similitude des critères jurisprudentiels sur la nature professionnelle de l'activité de joueur entre la France et les États-Unis. Cela dit, si le Conseil d'État est venu préciser les critères jurisprudentiels en 2018<sup>89</sup>, la jurisprudence ne se contente pas d'une simple

---

<sup>84</sup> Radio du Club Poker, émission du 7 février 2020

<sup>85</sup> CAA Douai, 4<sup>e</sup> ch., 17 juillet 2020, n°18DA01039, préc.

<sup>86</sup> *Bathalter v. Commissioner*, 54 T.C.M. 902 (1987), préc.

<sup>87</sup> *Commissioner v. Groetzinger*, 480 U.S. 23 (1987), préc.

<sup>88</sup> *Enrique Free-Pacheco v. United States*, U.S. Court of Federal Claims 12-121T (2014), préc.

<sup>89</sup> CE, 10<sup>e</sup> - 9<sup>e</sup> ch. réunies, 21 juin 2018, n°412124, préc.

vérification des critères. Elle reste assez casuistique et recourt régulièrement à d'autres éléments de faits pour confirmer sa position.

### III/ Le faisceau d'indices

Dans un second temps, le juge peut donc utiliser un faisceau d'indices pour appuyer son raisonnement.

C'est ainsi que la notoriété du joueur, notamment à travers un contrat de sponsoring avec un site de poker, a souvent été retenue pour confirmer la nature professionnelle de l'activité du joueur<sup>90</sup>. L'affirmation par le contribuable lui-même, via son « blog », qu'il est champion de France de poker a également pu être retenue contre lui<sup>91</sup>. D'autres indices plus rares comme le nombre de plateformes sur lequel le joueur était inscrit<sup>92</sup> ou encore l'exercice ultérieur d'une « activité de commentatrice des tournois de poker pour une chaîne de télévision »<sup>93</sup> ont pu être utilisés. L'absence d'une autre activité professionnelle, qui n'est plus un critère, peut aussi être un indice pertinent.

Finalement, malgré une volonté de rationaliser la qualification de joueur professionnel, la jurisprudence reste très casuistique. Les critères sont peu précis comme le caractère habituel, peu pertinents comme l'importance des profits, ou même rejetés par le Conseil d'État comme l'absence d'une autre activité professionnelle. Il faut dire que la complexité et la différence des situations individuelles ne poussent pas à un raisonnement très simple avec l'application de critères cumulatifs bien précis. Une intervention législative pour définir précisément le joueur professionnel pourrait être souhaitable.

La jurisprudence américaine, bien que très casuistique, semble quant à elle relever les éléments de faits de nature à vérifier les critères mis en place par l'arrêt Groetzinger. La qualification de *trade or business* semble donc plus méthodique.

---

<sup>90</sup> CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 22 novembre 2017, n°17PA01787, préc.

<sup>91</sup> CAA Versailles, 7<sup>e</sup> ch, 4 mai 2017, n°16VE03203, préc.

<sup>92</sup> CAA Nantes, 1<sup>e</sup> ch., 12 décembre 2019, n°18NT03242, préc.

<sup>93</sup> TA Paris, 1<sup>e</sup> section, 1<sup>e</sup> ch., 25 novembre 2015, n°1428971



#### IV/ Les problèmes de la qualification

Le voile est levé sur le joueur professionnel français : la jurisprudence a été abondante et il est aujourd'hui établi que les gains tirés par ces joueurs doivent faire l'objet d'une imposition. Cela dit, des restes d'insécurité juridique demeurent : à partir de quel volume de jeu un joueur est considéré comme professionnel ? À partir de quels gains annuels ? Pour quel niveau de compétence globale ? Quelle est la limite pour qu'un « amateur éclairé », qui gagne un peu d'argent à un jeu grâce à ses légères compétences et un volume de jeu moyen, soit susceptible de payer l'impôt sur ses gains ?

Par ailleurs, il est difficile de comprendre pourquoi le parieur, qui parie selon ses connaissances, et qui dégagne des gains importants et réguliers, n'est quant à lui pas assujéti à l'impôt<sup>94</sup>. Les moyens de rupture d'égalité devant l'impôt régulièrement avancés par les joueurs de poker<sup>95</sup> ne sont pas sans fondement. Si le joueur parvient à maîtriser l'aléa d'un autre jeu grâce à une activité habituelle et à dégager des revenus réguliers, on conçoit mal pourquoi il ne devrait pas subir d'imposition, au même titre que le joueur de poker. En bref, la qualification ne devrait pas concerner seulement les joueurs de poker, mais bien tous les joueurs susceptibles de vivre d'un jeu d'argent, en raison du principe d'égalité devant les charges publiques, reconnu par la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen<sup>96</sup>.

Pour exclure cette rupture d'égalité, la jurisprudence administrative affirme que « 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 »<sup>97</sup>.

Ce raisonnement peine à convaincre. D'une part, les résultats d'un joueur de poker sur une partie sont également « essentiellement aléatoires », beaucoup d'éléments échappant au contrôle du joueur, même aguerri, comme la distribution aléatoire des cartes<sup>98</sup>. Le hasard demeure une composante importante du jeu ce qui explique les variations importantes de gains, même chez les joueurs professionnels. Par exemple, le joueur en cause dans l'arrêt de la Cour administrative de Paris de 2017 avait gagné huit fois plus en 2009 qu'en 2008 et quatre fois moins en 2010 qu'en 2009<sup>99</sup>. Il arrive même à certains joueurs très reconnus dans le milieu du poker mondial

---

<sup>94</sup> CE, Sous-sections 7 et 8 réunies, 25 avril 1979, n°2306

<sup>95</sup> CAA Nantes, 1<sup>è</sup> ch., 25 avril 2019, n°17NT03263, préc.

<sup>96</sup> Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, art. 13

<sup>97</sup> CAA Versailles, 7<sup>è</sup> ch., 4 mai 2017, n°16VE03203, préc.

<sup>98</sup> CAA Versailles, 1<sup>è</sup> ch., 19 mars 2019, n°17VE01390, préc.

<sup>99</sup> CAA Paris, 2<sup>è</sup> ch., 22 novembre 2017, n°17PA01787, préc.

de faire des années déficitaires<sup>100</sup>. D'autre part, la Cour admet elle-même que le parieur peut étudier divers éléments pour favoriser ses chances de l'emporter, on retrouve ici la similitude avec le poker. Enfin, le raisonnement du juge ne devrait pas se faire selon le jeu en cause mais bien selon les critères jurisprudentiels : si un parieur parvient à dégager d'importants revenus annuels grâce à sa compétence et des milliers de paris placés chaque année, il se trouve dans la même situation que le joueur de poker.

Une précision des critères jurisprudentiels et une unification du régime à tous les jeux dits d'adresse serait donc la bienvenue.

## **CHAPITRE 2 : La gestion des situations transnationales**

En raison du choix de la France et des États-Unis d'imposer les joueurs professionnels, nombre d'entre eux sont partis exercer leur activité à l'étranger, au Royaume-Uni par exemple, où les jeux d'argent ne font l'objet d'aucune imposition<sup>101</sup>. Par ailleurs, des gains peuvent être réalisés à l'étranger en raison notamment des nombreuses compétitions internationales.

Il faut donc déterminer dans quel pays le joueur doit payer ses impôts (1) et le sort des gains réalisés non pas dans ce pays mais à l'étranger (2).

### **Section 1 : La résidence fiscale**

Il ne suffit pas qu'un joueur français soit qualifié de joueur professionnel pour payer des impôts sur ses gains : encore faut-il qu'il ait sa résidence fiscale en France<sup>102</sup>. Si ce n'est pas le cas, le joueur ne sera passible de l'impôt sur le revenu qu'en raison de ses revenus de source française<sup>103</sup>.

Aussi, en dehors de vouloir défendre la qualification de jeu de hasard du poker ou de combattre la qualification de joueur professionnel, beaucoup de joueurs ont fait valoir qu'ils n'étaient pas résidents fiscaux français. C'est l'article 4 B du Code général des impôts qui définit cette résidence fiscale :

« Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :

---

<sup>100</sup> Year End Results, Daniel Negreanu's Poker Community, Full Contact Poker

<sup>101</sup> Graham v. Green, H.M. Inspector of Taxes, 9 TC 309 (1923-1925)

<sup>102</sup> CGI, art. 4 A al. 1

<sup>103</sup> CGI, art. 4 A al. 2

- a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
- b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; (...)
- c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. »

Pour qu'un joueur professionnel soit résident fiscal étranger, et ainsi qu'il échappe à l'imposition sur ses gains en France, encore faut-il qu'il prouve l'occupation effective et permanente d'une habitation située hors de France<sup>104</sup>. Le juge fiscal est à ce titre assez exigeant. Par exemple, un joueur a été considéré comme résident fiscal français alors même qu'il avait un contrat de location londonien daté mais dépourvu de signature, une fiche de renseignement et de probité en vue de la location ainsi qu'un reçu de paiement de loyer dépourvus de date certaine, un contrat de réexpédition de son courrier à une adresse londonienne et une preuve que des voyages avaient été réservés depuis Londres<sup>105</sup>.

Aux États-Unis, les règles de résidence fiscale sont détaillées par l'*Internal Revenue Code*<sup>106</sup>. En plus des citoyens américains, les étrangers résidents aux États-Unis sont imposés sur leurs revenus selon les règles fiscales fédérales américaines.

Ainsi, l'étranger est considéré comme résident fiscal américain s'il remplit l'une des deux conditions suivantes sur l'année civile : être admis aux États-Unis, ou avoir changé son statut en vertu des lois sur l'immigration, en tant que résident permanent légal (le test de la *Green Card*)<sup>107</sup> ou avoir réussi le *Substantial Presence Test*<sup>108</sup>.

Cependant, il y a certaines exceptions détaillées dans l'*Internal Revenue Code*. Par exemple, un étranger résident aux États-Unis peut tout de même échapper à l'impôt américain s'il est considéré comme ayant un lien plus fort avec le pays étranger, sous certaines conditions<sup>109</sup>, ou s'il a dû rester aux États-Unis pour des raisons médicales<sup>110</sup>. Il est précisé que ces conditions sont limitées par l'effet des conventions fiscales passées entre les États-Unis et les pays étrangers en cause<sup>111</sup>.

S'agissant du citoyen américain, il doit payer l'impôt fédéral sur le revenu, même s'il réside à l'étranger<sup>112</sup>. Cela dit, il y a divers assouplissements comme la possibilité de déduire une partie de ses revenus : jusqu'aux premiers \$105,900 en 2019 (cette somme varie tous les ans selon l'inflation)<sup>113</sup>. Tout revenu au-delà de cette somme est

<sup>104</sup> CAA Bordeaux, 3è ch., 7 mars 2019, n°17BX00795

<sup>105</sup> CAA Paris, 2è ch., 22 novembre 2017, n°17PA01787, préc.

<sup>106</sup> IRC, § 301.7701(b)-1

<sup>107</sup> IRC, § 301.7701(b)-1(b)

<sup>108</sup> IRC, § 301.7701(b)-1(c)

<sup>109</sup> IRC, § 301.7701(b)-2

<sup>110</sup> IRC, § 301.7701(b)-3(a)

<sup>111</sup> IRC, § 301.7701(b)-7

<sup>112</sup> Sénat, Étude de législation comparée n°192, janvier 2009, L'imposition des revenus des expatriés dans le pays d'origine

<sup>113</sup> IRS, Form 2555, 2019, Foreign Earned Income

imposable, sauf si l'impôt sur le revenu de l'État de résidence est supérieur à celui des États-Unis, ce qui serait le cas par exemple pour un joueur américain résidant en France<sup>114</sup>.

Il est donc difficile pour le joueur français, et a fortiori pour le joueur américain, d'échapper à l'imposition sur ses gains aux jeux d'argent en s'installant à l'étranger. Le joueur qui vit à l'étranger devra donc faire preuve de prudence et vérifier qu'il est bien considéré comme résident fiscal étranger, sous peine de lourdes sanctions<sup>115</sup>.

## Section 2 : Les gains réalisés à l'étranger

Selon l'article 4 A du Code général des impôts, les résidents fiscaux français sont imposables en France sur l'ensemble de leurs revenus, même de source étrangère, alors que les résidents fiscaux étrangers sont imposables en France sur leurs revenus de sources française. De la même façon, le résident ou citoyen américain est imposé sur ses revenus de source mondiale alors que le non-résident est passible de l'impôt fédéral sur le revenu en raison de ses revenus de source américaine ou des revenus effectivement liés à un commerce ou à une entreprise américaine<sup>116</sup>. Cela peut conduire à des situations de double-imposition lors de gains réalisés à l'étranger ou réalisés par un étranger sur le sol français.

En effet, le fait que les gains aient été réalisés à l'étranger n'a aucune conséquence sur la résidence fiscale en France et donc sur l'imposition en France<sup>117</sup>. Les États-Unis quant à eux prélèvent à la source, par le casino lui-même, l'impôt sur les gains aux jeux d'argent<sup>118</sup>. Le joueur français qui réalise un gain aux États-Unis, par exemple lors des championnats du monde de poker<sup>119</sup>, devrait donc être imposé deux fois sur son gain.

Pour éviter ces situations de double-imposition récurrentes, les traités binationaux se sont multipliés afin de limiter l'exercice de la souveraineté fiscale des pays contractants et de faire en sorte que le contribuable ne soit imposé que par le pays de sa résidence fiscale. Ainsi, la convention fiscale du 31 août 1994 signée entre la France et les États-Unis, et modifiée le 8 décembre 2004, permet d'éviter les doubles impositions entre ces deux pays en matière d'impôt sur le revenu.

Aussi, si un joueur français se voit prélevé d'un impôt sur un gain réalisé aux États-Unis, il devra réclamer le « *Form W7* » de l'*Internal Revenue Service* pour

---

<sup>114</sup> Cf infra

<sup>115</sup> Cf infra

<sup>116</sup> IRC, § 871

<sup>117</sup> CAA Bordeaux, 3è ch., 7 mars 2019, n°17BX00795, préc.

<sup>118</sup> Cf supra

<sup>119</sup> Les « *World Series of Poker* », championnats du monde de poker, ont lieu chaque année à Las Vegas et réunissent de nombreux joueurs professionnels français

recupérer le montant de cet impôt. Il est précisé que ce formulaire est à utiliser pour les particuliers qui ne sont ni citoyens ni résidents américains<sup>120</sup>. Il devra ensuite payer l'impôt français sur ses gains ou non, selon la nature professionnelle ou amateur de son activité de jeu.

À l'inverse, un joueur américain qui réalise un gain en France ne se verra prélevé d'aucune imposition sur le sol français puisqu'il n'y a pas de système d'imposition à la source et que les gains aux jeux d'argent, sauf exceptions, ne font l'objet d'aucune imposition en France<sup>121</sup>. En revanche, il devra naturellement intégrer ce gain dans sa déclaration d'impôts puisqu'il est imposé sur ses revenus de source mondiale.

Ainsi, c'est la nationalité ou la résidence fiscale qui détermine le sujet à l'impôt. Il importe peu que le gain ait été réalisé sur son territoire ou à l'étranger, et les joueurs ne subiront pas de double-imposition.

La qualification de joueur professionnel, ainsi que le régime de la résidence fiscale, permettent ainsi de désigner quels joueurs sont sujets à l'impôt. Une fois que cette détermination du contribuable est effectuée, il convient alors de s'attacher au régime de l'imposition qu'il subit.

---

<sup>120</sup> "For use by individuals who are not U.S. citizens or permanent residents."

<sup>121</sup> Cf supra

## **PARTIE II : LES MODALITÉS DE L'IMPOSITION**

La soumission à l'impôt du joueur français ou américain entraîne des obligations déclaratives qui permettront de déterminer le contenu de cette imposition (I) et qui peuvent faire l'objet de sanctions en cas de non-respect de ces obligations en l'absence de régularisation (II).

### **TITRE I : LE RÉGIME DE L'IMPOSITION**

Une fois que le contribuable est déterminé, celui sur qui pèse les obligations fiscales, il faut s'attacher au contenu de l'imposition elle-même. Le présent titre définira ce contenu du point de vue des joueurs qui n'ont pas monté de structure particulière pour leur activité<sup>122</sup>.

Selon le Professeur Martin Collet, le régime de l'imposition passe par la détermination de l'assiette, du fait générateur, du taux d'imposition, de la liquidation de l'impôt et des modalités de recouvrement. Certains de ces éléments ne posent pas de problèmes particuliers s'agissant des jeux d'argent.

Aussi, le fait générateur est la date ou l'évènement qui fait naître l'impôt. En France, il est fixé au 31 décembre<sup>123</sup> et le prélèvement à la source mis en place depuis 2019 ne remet pas en cause ce principe<sup>124</sup>. Aux États-Unis, les impôts sont également par principe calculés selon l'année civile<sup>125</sup>.

La liquidation de l'impôt est son calcul, à savoir par l'administration ou par le contribuable (auto liquidation). Le joueur professionnel étant assujéti à l'impôt sur le revenu, elle est opérée par l'administration sur la base de la déclaration du joueur<sup>126</sup>. Aux États-Unis, il y a une auto liquidation : le contribuable déclare ses revenus ou gains de jeux et calcule le montant d'impôt à payer<sup>127</sup>.

Le recouvrement de l'impôt, c'est-à-dire « le transfert des espèces du contribuable vers le Trésor Public »<sup>128</sup>, a quant à lui été modifié par le prélèvement à la source. La nouveauté est en effet que le paiement de l'impôt sur le revenu a lieu

---

<sup>122</sup> Les précisions relatives aux différentes structures sont traitées dans le dernier chapitre

<sup>123</sup> CGI, art. 12

<sup>124</sup> Patrick Serlooten, SAUVEGARDE REDRESSEMENT ET LIQUIDATION JUDICIAIRES – Conséquences fiscales communes, Jurisclasseur Commercial, 2019, §16

<sup>125</sup> IRS, Instructions for Form 1128 (2014)

<sup>126</sup> Fabrice Bin, Liquidation de l'impôt sur le revenu, Jurisclasseur Fiscal impôts directs traité, 2020, §15

<sup>127</sup> IRS, Form W-2G, 2020, Certain Gambling Winnings

<sup>128</sup> Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, Droit fiscal général, Dalloz, 11<sup>e</sup> éd. 2017, §41, p. 17

avant son fait générateur<sup>129</sup>. Il s'applique au joueur professionnel, sur la base de son dernier bénéfice fiscal<sup>130</sup>. Aux États-Unis, ce recouvrement de l'impôt se fait à la date du 15 avril de l'année suivant celle pour laquelle l'impôt est dû<sup>131</sup>. Cela dit, il y a un prélèvement à la source par l'établissement de jeux en cas de gains importants<sup>132</sup>.

Les deux éléments qui posent plus de difficultés sont les règles concernant l'assiette (1) et le taux d'imposition (2).

## **CHAPITRE 1 : L'assiette**

L'assiette se définit comme « la base économique, la valeur de référence qui sert au calcul d'un droit ou d'une obligation »<sup>133</sup>. C'est donc la matière imposable, ce qui est frappé par l'impôt. En France comme aux États-Unis, elle est composée des gains du joueur (1) qui peuvent être amoindris par certaines déductions (2).

### **Section 1 : Les gains**

En France comme aux États-Unis, le contribuable est imposé sur ses gains aux jeux d'argent. La différence principale repose sur le fait que le joueur professionnel de poker français ne sera imposé que sur ses gains au poker, ses éventuels gains aux jeux de hasard ne faisant pas l'objet d'une imposition. Aux États-Unis, les jeux de hasard étant aussi imposés, le joueur professionnel ou non sera imposé sur ses gains au poker mais aussi aux paris ou à toutes sortes de jeux comme la roulette, les machines à sous etc.<sup>134</sup>

À ce titre, deux problèmes se posent : celui de l'intégration ou non dans l'assiette de certains gains spécifiques (I) et celui de la transparence des gains (II).

---

<sup>129</sup> Patrick Serlooten, SAUVEGARDE REDRESSEMENT ET LIQUIDATION JUDICIAIRES – Conséquences fiscales communes, Jurisclasseur Commercial, 2019, §16, préc.

<sup>130</sup> CGI, art. 204 G-1 3°

<sup>131</sup> IRC, § 6072(a)

<sup>132</sup> Cf supra

<sup>133</sup> Catherine Millet-Ursin et Olivier Anfray, RÉGIME GÉNÉRAL : COTISATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE. – Assiette : salaires et assimilés, Jurisclasseur Protection sociale, 2020

<sup>134</sup> IRS, Instructions for Forms W-2G and 5754 (2020), préc.

## I/ L'incertitude des gains spécifiques

Tous les gains aux jeux font partie de l'assiette. Les sommes reçues par un joueur en raison d'un partenariat avec un site de poker intègrent également les revenus imposables<sup>135</sup>.

La question se pose pour la « *bankroll* » et le « *rakeback* », qui ne sont pas vraiment des gains *stricto sensu*, et qui n'ont pas fait l'objet de précisions jurisprudentielles, que ce soit en France ou aux États-Unis.

La « *bankroll* » est le capital dédié au poker : l'argent que le joueur laisse sur les sites de poker en ligne pour financer ses parties ou sur un compte bancaire pour les parties en casino. Cet argent n'est pas retiré sur son compte courant pour ses besoins quotidiens. Autrement dit, c'est l'argent que le joueur professionnel ne retire pas pour vivre, il lui sert uniquement à exercer son activité. On pourrait envisager ce capital comme de l'investissement ou de la matière première, n'entrant pas en compte dans le « salaire » que le joueur se verse et donc dans l'assiette de l'impôt. Ce raisonnement peine à convaincre car l'argent de la *bankroll* est immédiatement disponible : le site de poker est assimilé à un compte en banque, un simple virement d'un compte à l'autre suffit à pouvoir utiliser cet argent<sup>136</sup>. Or, le fait générateur de l'impôt est le moment où le revenu est disponible. Après tout, le fait de ne pas utiliser cet argent et de le laisser sur les sites de poker relève d'un simple choix du joueur et la solution inverse risquerait de créer des fraudes et des situations d'inégalité entre les joueurs qui laissent un capital important sur les sites et ceux qui retirent beaucoup leurs gains.

Le « *rakeback* » est une partie de la commission prélevée par le site<sup>137</sup> reversée au joueur, que ce soit sous forme d'argent réel ou de points de fidélité, convertissables en euros ou en tickets de tournois par exemple. Selon Maître Couhault, il doit être considéré comme un gain, c'est un revenu accessoire du poker<sup>138</sup>.

Ces solutions ne devraient pas changer d'un continent à l'autre. En effet, aux États-Unis, tous les gains sont imposables. Il ne devrait donc même pas y avoir de dissociation entre les gains au poker, aux paris et aux autres jeux. Toute la *bankroll* et tout le *rakeback* devrait ainsi intégrer le calcul de l'impôt, même la portion ayant pour origine d'autres jeux que le poker. À l'inverse, si un joueur professionnel de poker français joue aussi à des paris sportifs par exemple, la *bankroll* et *rakeback* en résultant ne devraient pas faire partie de l'assiette.

---

<sup>135</sup> CAA Bordeaux, 3<sup>e</sup> ch., 7 mars 2019, n°17BX00795, préc.

<sup>136</sup> Radio du Club Poker, émission du 7 février 2020, préc.

<sup>137</sup> Appelée « *rake* », d'où le terme « *rakeback* »

<sup>138</sup> Radio du Club Poker, émission du 7 février 2020, préc.



## II/ Le problème de la transparence des gains

Le problème de la transparence des gains se pose en France comme aux États-Unis. En effet, si l'assiette est composée des gains aux jeux, encore faut-il qu'ils soient précisément identifiables et calculables pour que le recouvrement de l'impôt soit possible et juste.

Ce problème ne se pose pas dans les mêmes termes s'agissant des gains sur internet ou en casino.

### A) Les gains sur internet

S'agissant des gains aux jeux sur internet, la transparence des gains est facilitée : tous les gains et pertes sont enregistrées par les opérateurs et les transferts d'argent des sites au compte du joueur se font par virement. Le calcul des gains annuels est donc plus simple et les informations sont plus accessibles.

En France, l'administration fiscale peut exercer son droit de communication<sup>139</sup> auprès de l'ANJ qui doit ensuite demander aux sites de poker les informations relatives au joueur caché derrière tel ou tel pseudo. En effet, l'ANJ est « tenue de communiquer à l'administration fiscale sur sa demande, sans pouvoir opposer le secret professionnel, tout document ou information qu'elle détient dans le cadre de ses missions »<sup>140</sup>. Cette transparence est donc toutefois limitée aux opérateurs agréés par l'ANJ<sup>141</sup> : les gains seront plus difficilement recensables s'agissant des sites de jeux internationaux, accessibles depuis l'étranger, et des sites illégaux. Pourtant, les gains issus des sites internationaux entrent dans le calcul de l'assiette si le joueur est résident fiscal français<sup>142</sup>. Il en va de même pour les gains issus des sites illégaux en raison de « l'amoralisme du droit fiscal »<sup>143</sup>. En effet, même lorsque l'activité est illégale, l'administration fiscale reconstitue une forme de comptabilité afin d'imposer le contribuable sur ses revenus illégaux après déduction des charges<sup>144</sup>.

Aux États-Unis, les jeux d'argent sur internet sont strictement encadrés<sup>145</sup>. Étant illégaux dans la plupart des États, le problème de la transparence des gains ne devrait pas poser plus de difficultés qu'en France avec toutefois la même problématique autour des sites internationaux et illégaux.

---

<sup>139</sup> LPF, art. L. 81

<sup>140</sup> LPF, art L. 84 B

<sup>141</sup> Cf annexe n°1

<sup>142</sup> CGI, art. 4 A al. 1

<sup>143</sup> O. Fouquet, L'amoralisme du droit fiscal, *Revue administrative*, 2000, p.46

<sup>144</sup> CE, Sous-sections 8 et 9 réunies, n°186108

<sup>145</sup> Cf supra

Il est donc relativement aisé pour l'administration de connaître l'intégralité des gains de jeux en ligne d'un joueur. Le joueur peut lui aussi demander aux différentes plateformes de poker en ligne un récapitulatif de ses gains sur une année afin d'être le plus précis possible dans sa déclaration<sup>146</sup>.

## B) Les gains en casino

Cette transparence se retrouve pour les gains des tournois de poker en casino ou à l'occasion d'évènements, à l'international : ils sont tous répertoriés sur le site Internet « *The Hendon Mob* », et donc sont publics, en France comme aux États-Unis.

L'administration fiscale française a ainsi pu aller regarder sur ce site quels sont les joueurs français les plus gagnants pour les redresser en cas de non déclaration. Par ailleurs, selon l'article L. 84 C du Livre des procédures fiscales : « Les casinos ainsi que les groupements, les cercles et les sociétés organisant des jeux de hasard, des loteries, des paris ou des pronostics sportifs ou hippiques sont tenus de communiquer à l'administration, sur sa demande, les informations consignées en vertu de l'article L. 561-13 du Code monétaire et financier. Nonobstant les dispositions du premier alinéa de cet article, l'administration peut utiliser ces informations pour l'exercice de ses missions ». Les informations détaillées par le Code monétaire et financier sont les « opérations de tous modes de paiement, plaques, jetons, tickets dont le montant excède un certain seuil »<sup>147</sup>. Là encore, l'administration peut exercer son droit de communication auprès des opérateurs physiques.

Aux États-Unis, ce problème de transparence pour les tournois de poker est facilité puisque le casino a l'obligation de prélever directement l'impôt sur le joueur pour tout gain supérieur à \$5,000<sup>148</sup>. Il en va de même pour beaucoup d'autres jeux<sup>149</sup>. Aussi, ce problème de transparence ne se pose que pour les gains en dessous des paliers prévus, où l'administration s'en remet à la bonne foi du contribuable américain dans ses déclarations.

Finalement, le vrai problème réside dans les gains de parties de poker dites « *cash game* »<sup>150</sup> en casino, ou pour les autres jeux de hasard qui ne font pas l'objet

---

<sup>146</sup> Cf annexe n°2

<sup>147</sup> CMF, art. L. 561-13

<sup>148</sup> IRS, Instructions for Forms W-2G and 5754 (2020), préc.

<sup>149</sup> Cf supra

<sup>150</sup> Le « *cash game* » est une partie de poker où le joueur s'assoit à table avec la somme d'argent qu'il décide, et peut repartir quand il le souhaite avec la somme d'argent qui lui reste devant lui. À l'inverse, lors d'un tournoi de poker, les joueurs paient un droit d'entrée identique, reçoivent le même nombre de jetons et un classement est opéré en fonction du moment où ils sont éliminés, avec des prix croissants selon ce classement.

d'un prélèvement par le casino lui-même aux États-Unis<sup>151</sup>. Ces jeux ont en commun que les gains sont difficilement calculables par le casino.

Aussi, dans un arrêt de la Cour administrative d'appel de Versailles de 2012<sup>152</sup>, l'instruction de l'affaire pénale a déclaré que le contribuable a perçu des gains de l'ordre de 3 500 euros mensuels provenant de la pratique habituelle du poker dans les casinos et cercles de jeux parisiens. On devine qu'il s'agit de *cash game*, aucun tournoi n'étant mentionné, contrairement aux autres arrêts qui relèvent systématiquement le nombre de tournois comme preuve du caractère habituel de l'activité<sup>153</sup>. Ce revenu mensuel se fonde sur « ses propres déclarations » mais le montant des gains effectivement perçus est contesté par le joueur. La Cour relève alors que le joueur n'apporte aucun élément permettant de contester ces chiffres. Cette solution est donc surprenante : on se fonde sur les simples déclarations d'un joueur pour estimer un profit à 3 500 euros par mois, malgré le caractère volatile des gains du poker<sup>154</sup>, et sans aucune autre preuve des gains ni des pertes. Cela montre l'importance pour un joueur professionnel de tenir une comptabilité précise, même si les gains en l'espèce ont eu lieu à une époque où les joueurs n'avaient même pas conscience d'exercer une activité soumise à l'impôt<sup>155</sup>.

Quand bien même le joueur de *cash game* – où d'un autre jeu de table aux États-Unis – plus averti, tiendrait une comptabilité, comment être certain de son exactitude ? On comprend que la transparence est largement amoindrie par rapport aux gains sur internet qui sont tous enregistrés avec un solde disponible sur le site et des virements bancaires de compte à compte. Dans ces cas de figure, le joueur entre et sort du casino avec des sommes d'argent liquide et il n'existe aucune preuve matérielle du montant des gains ou des pertes de ce joueur. Ainsi, l'État français ou américain doit s'en remettre à la bonne foi du contribuable et on peut douter de l'efficacité d'un tel système.

## Section 2 : Les déductions possibles

Selon une jurisprudence constante, les revenus d'un joueur professionnel français sont assimilés aux bénéfices non commerciaux imposés au titre de l'article 92 du Code général des impôts<sup>156</sup>. Ce régime se distingue en deux selon les revenus du joueur<sup>157</sup>.

---

<sup>151</sup> Cf supra

<sup>152</sup> CAA Versailles, 22 novembre 2012, n° 11VE02364

<sup>153</sup> Cf supra

<sup>154</sup> Ibid.

<sup>155</sup> Les gains ont eu lieu de 2002 à 2004

<sup>156</sup> CAA Nancy, 2è ch., 31 janvier 2019, n°17NC02774

<sup>157</sup> CGI, art. 102 ter

Si ces revenus non commerciaux n'excèdent pas 72 600 euros<sup>158</sup>, le contribuable est assujéti au régime micro-BNC : le bénéfice imposable est égal au montant brut de ses recettes annuelles diminué d'un abattement forfaitaire de 34%, qui ne peut être inférieur à 305 euros. Ainsi, le joueur pourra déduire 34% de ses recettes, peu importe ses frais, ses pertes aux jeux etc.

Au-delà de ce seuil, il passe au régime de la déclaration contrôlé : le bénéfice imposable est le bénéfice net du joueur. L'abattement forfaitaire peut être défavorable si le joueur affiche de nombreuses pertes. Aussi, même si ses revenus n'excèdent pas le seuil légal, il peut opter pour le régime de la déclaration contrôlée<sup>159</sup>. Cette option est valable un an et est reconduite tacitement chaque année pour un an. Si le joueur choisit ce régime, il pourra alors déduire toutes ses pertes, mais aussi ses frais.

Cette question de la déduction des pertes et des charges a pu poser problème pour les joueurs qui se sont fait redresser en premier, ceux qui n'avaient pas conscience du caractère imposable de leur activité. En effet, c'est au joueur de justifier ses charges, nécessaires à l'activité professionnelle<sup>160</sup>. Les joueurs des années 2000, ne pensant pas que leur activité était imposable, n'ont pas nécessairement tenu une comptabilité sérieuse en gardant les justificatifs de pertes, les factures etc<sup>161</sup>. L'administration fiscale a alors pu demander aux joueurs des sommes bien plus importantes que leurs bénéfices nets, donc impayables pour eux. Le caractère imposable de cette activité est aujourd'hui connu et le joueur professionnel devra être rigoureux dans la justification de ses pertes et de ses charges s'il ne veut pas payer un surplus d'impôt.

Aux États-Unis, pour que la transaction soit un pari, et qu'elle entre donc dans le régime de déduction des pertes, il faut la réunion de trois éléments : un prix, une part de hasard et un intérêt du contribuable<sup>162</sup>. Cette déduction des pertes constituait tout l'enjeu de la qualification de joueur professionnel. Cela explique l'importance pour un joueur de voir son activité reconnue comme étant un « *trade or business* »<sup>163</sup> : il pouvait alors obtenir le bénéfice de la *Section 165(d)* de l'*Internal Revenue Code*<sup>164</sup>.

Cet enjeu est aujourd'hui amoindri car la déduction des pertes a également été reconnue au joueur amateur, dans la limite de ses gains aux jeux<sup>165</sup>. Ainsi, le joueur pourra déduire ses pertes de jeux mais uniquement dans la limite de ses gains, cette déduction ne peut pas venir amoindrir sa charge fiscale due en raison de son activité

---

<sup>158</sup> Nouveau seuil depuis la Loi de finances pour 2020 (précédemment 70 000€)

<sup>159</sup> CGI, art. 102 ter -5

<sup>160</sup> CGI, art. 93

<sup>161</sup> RMC Poker Show, « Rémi Biechel, son combat face à l'administration fiscale enfin terminé », émission du 8 mars 2020, préc.

<sup>162</sup> IRS, National Office Technical Advice Memorandum, 5 décembre 2003, n°200417004

<sup>163</sup> Commissioner v. Groetzinger, 480 U.S. 23 (1987), préc.

<sup>164</sup> "Wagering Losses — Losses from wagering transactions shall be allowed only to the extent of the gains from such transactions. For purposes of the preceding sentence, in the case of taxable years beginning after December 31, 2017, and before January 1, 2026, the term 'losses from wagering transactions' includes any deduction otherwise allowable under this chapter incurred in carrying on any wagering transaction."

<sup>165</sup> Valentini v. Commissioner, 68 T.C.M. 838 (1994)

professionnelle. La transposition du régime au joueur amateur était souhaitable : si un week-end, un contribuable gagne \$1,000 et perd \$800 dans un casino, il semble absurde qu'il paye l'impôt sur la somme de \$1,000<sup>166</sup>. S'il veut déduire ses pertes, le joueur devra alors tenir une comptabilité précise dans un formulaire prévu à cet effet<sup>167</sup>. Comme en France, c'est au joueur de justifier de ses pertes et il devra alors conserver tous les justificatifs permettant d'attester du montant des gains et des pertes<sup>168</sup>. Le récapitulatif des pertes et gains aux jeux du contribuable doit contenir de nombreuses informations : la date et le type de jeu, le nom et l'adresse du casino, le nom des autres personnes l'accompagnant dans le casino et les montants gagnés ou perdus. Les montants devront être justifiés par des tickets de paris, des chèques, des retraits bancaires, des bulletins de versement fournis par le casino...

Si le joueur n'est pas résident américain, il ne peut pas en principe déduire ses pertes<sup>169</sup>. Si le joueur n'est pas exonéré par une convention bilatérale entre son pays et les États-Unis, il sera donc imposé sur son bénéfice brut aux jeux d'argent.

Ce qui différencie vraiment le joueur professionnel du joueur amateur est ainsi la déduction, non pas des pertes, mais des charges liées à l'activité de jeu. Le joueur professionnel pourra déduire certains frais comme l'essence utilisée pour se rendre au casino ou à l'hippodrome<sup>170</sup>. Le joueur amateur quant à lui ne pourra pas amoindrir sa charge fiscale par de telles charges, ces dépenses étant constitutives d'un loisir et non d'un besoin professionnel.

Ainsi, en France comme aux États-Unis, un des principaux enjeux de la qualification de joueur professionnel est bien la déduction des charges. En effet, elles peuvent être très importantes pour un joueur qui se déplace sur le circuit international (transports, repas, nuits d'hôtel...) mais aussi pour le joueur qui joue principalement en ligne (loyer, électricité, matériel informatique, connexion internet...). D'autres charges lourdes bien spécifiques à l'activité de joueur de poker, comme le stacking<sup>171</sup> ou le coaching<sup>172</sup>, sont déductibles et permettent alors d'atténuer considérablement l'assiette de l'impôt.

---

<sup>166</sup> Soit  $1000 \times 24\% = \$240$ , sa charge fiscale serait donc plus importante que ses bénéfices

<sup>167</sup> IRS, Form 1040 or 1040-SR, 2019, Itemized Deductions

<sup>168</sup> IRS, Miscellaneous Deductions, Publication 5292 (2019)

<sup>169</sup> Ibid.

<sup>170</sup> *Bathalter v. Commissioner*, 54 T.C.M. 902 (1987), préc.

<sup>171</sup> Fait de financer partiellement ou entièrement l'inscription à un tournoi d'un autre joueur en échange du reversement d'un pourcentage sur ses gains éventuels à ce tournoi

<sup>172</sup> Accompagnement d'un joueur sur le plan stratégique ou mental

## CHAPITRE 2 : Le taux d'imposition

Une fois que l'assiette est déterminée, le taux frappant cette masse monétaire varie selon que le joueur soit français ou américain.

En France, il suit le barème de l'impôt sur le revenu puisque seul le joueur professionnel est imposé sur ses gains. Il s'agit d'un taux progressif par tranches, qui sont modifiées tous les ans selon le coût de la vie, hors tabac<sup>173</sup>. S'agissant des revenus de 2019, le taux est de 0% jusqu'à 10 064 euros, puis de 14% pour la tranche entre 10 064 et 27 794€, de 30% entre 27 794 et 74 517€, de 41% entre 74 517 et 157 806€ et de 45% pour la fraction supérieure à 157 806€<sup>174</sup>. Une baisse du taux de la première tranche de 14 à 11% est prévue à partir des revenus de 2020<sup>175</sup>.

À l'inverse, le taux frappant les gains de jeux est fixe aux États-Unis : il est de 24%, peu importe le montant de l'assiette<sup>176</sup>. Les éventuels impôts locaux qui peuvent s'y ajouter ont eux aussi un taux fixe. Cela dit, ce taux n'est valable que pour les résidents américains. Pour les non-résidents, le taux monte à 30% en l'absence de convention fiscale<sup>177</sup>.

Par ailleurs, cette « *flat tax* » n'est valable que pour les joueurs amateurs. Si le contribuable en cause est un joueur professionnel, ses gains sont naturellement considérés comme du revenu et sont donc frappés par l'impôt sur le revenu, comme pour le joueur professionnel français<sup>178</sup>. Cela s'applique même aux non-résidents qui exercent une activité de joueur professionnel aux États-Unis<sup>179</sup>. On retrouve alors un taux progressif par tranches qui varient selon l'inflation. En effet, tous les ans, l'*Internal Revenue Service* publie les nouveaux barèmes en fonction du *Consumer Price Index*. S'agissant des revenus de 2019, le taux est de 10% pour les revenus entre 0 et \$9,700, de 12% entre 9,701 et \$39,475, 22% entre 39,476 et \$84,200, 24% entre 84,201 et \$160,725, 32% entre 160,726 et \$204,100, 35% entre 204,101 et \$510,300 et 37% au-delà de \$510,301<sup>180</sup>. À cet impôt fédéral s'ajoute un impôt de l'État fédéré qui varie selon les États, et parfois même un impôt local sur le revenu.

Outre la déduction des charges, la qualification de joueur professionnel peut donc être très avantageuse pour le contribuable américain, jusqu'à un certain montant de gains annuels : le montant dû par le taux fixe de 24% ne sera dépassé par l'impôt sur le revenu qu'en de gains annuels très importants. Par exemple, même pour des

---

<sup>173</sup> Indexation du barème de l'IR et revalorisation de certains seuils, plafonds et abattements, La Semaine Juridique Notariale et Immobilière n°3, 18 janvier 2019, 1011

<sup>174</sup> CGI, art. 197

<sup>175</sup> Loi n°2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, art. 2

<sup>176</sup> Cf supra

<sup>177</sup> IRS, U.S. Tax Guide for Aliens, Publication 519 (2019)

<sup>178</sup> Wei-Chih Chiang, Yingxu Kuang and Xiaobo Dong, Tax reform law deals pro gamblers a losing hand, *Journal of accountancy* (2018)

<sup>179</sup> IRS, U.S. Tax Guide for Aliens, Publication 519 (2019), préc.

<sup>180</sup> IRS, Form W-4S, 2019, Request for Federal Income Tax Withholding From Sick Pay

gains annuels nets de \$200,000 en 2019, le montant d'impôt à payer par un joueur considéré comme amateur serait de \$48,000<sup>181</sup> alors qu'il serait de \$45,315.60<sup>182</sup> pour un joueur professionnel. Moins le gain annuel du contribuable est important et plus cette différence se creuse, rendant le statut de joueur professionnel attractif.

Le contribuable américain voit ainsi les règles régissant son taux d'imposition varier selon sa situation géographique et son rapport aux jeux alors que tous les joueurs français sujets à l'impôt suivent le même régime. La qualification de joueur professionnel a un effet inverse sur le taux entre les deux pays : en France elle assujetti le joueur à l'impôt sur le revenu alors qu'aux États-Unis, elle permet le plus souvent un allègement de la charge fiscale.

---

<sup>181</sup>  $200\,000 \times 24\% = 48\,000$

<sup>182</sup>  $(9\,700 \times 10\%) + ((39\,475 - 9\,701) \times 12\%) + ((84\,200 - 39\,476) \times 22\%) + ((160\,725 - 84\,201) \times 24\%) + ((200\,000 - 160\,726) \times 32\%) = 45\,315,6$

## **TITRE II : SANCTIONS ET RÉGULARISATION DU JOUEUR IMPOSABLE**

Le régime de l'imposition des gains aux jeux de hasard est donc aujourd'hui connu, en France comme aux États-Unis. Face à l'importance des sanctions pour non déclaration (1), il est recommandé au joueur de vérifier s'il est ou non sujet à l'impôt grâce à la technique du rescrit fiscal (2), pour le cas échéant entreprendre de se régulariser dans une structure adaptée (3).

### **CHAPITRE 1 : Les sanctions encourues**

En France, il est désormais acquis qu'un joueur qualifié de professionnel doit satisfaire à ses obligations déclaratives sous peine de sanctions. Toute la jurisprudence qui est née autour de la qualification de joueur professionnel avait pour objectif le redressement des individus dégageant un profit important aux jeux et qui n'avaient jamais déclaré ni payé d'impôts sur leurs gains.

Un retard ou une absence de déclaration donne alors lieu à des sanctions fiscales prévues par l'article 1728-1. du Code général des impôts :

« 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 :

a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte. »

Le joueur professionnel qui n'a pas déclaré ses gains devra donc, en plus de s'acquitter de l'impôt sur le revenu qu'il aura dû payer, subir une majoration selon la situation. Des majorations sont également prévues en cas d'insuffisance de déclaration<sup>183</sup>. Aux États-Unis, l'*Internal Revenue Service* est également amenée à sanctionner les « *failure to file* », qui concernent les cas où le joueur n'aura pas produit sa déclaration avant la date d'échéance. À moins que le contribuable ne démontre que

---

<sup>183</sup> CGI, art. 1729



ce manquement est dû à un motif raisonnable et non à une négligence délibérée, la majoration sera de 5% s'il n'excède pas un mois puis de 5% pour chaque mois supplémentaire sans pouvoir excéder les 25%<sup>184</sup>. Cette majoration est donc plus clémentaire qu'en droit français, même si une augmentation de la sanction est également prévue dans les cas où le défaut de déclaration est frauduleux : elle est de 15% par mois, sans pouvoir excéder les 75%<sup>185</sup>.

À cela s'ajoute un intérêt de retard de 0,20% par mois<sup>186</sup>. L'équivalent américain est la « *failure to pay* » : le joueur a déclaré ses gains mais ne les a pas payés avant la date de l'échéance. Contrairement aux majorations, ils sont plus importants qu'en droit français : 0,5% par mois sans pouvoir excéder les 25%<sup>187</sup>. On retrouve cependant la possibilité d'échapper à ces intérêts en cas de motif raisonnable.

Le droit de reprise de l'administration pour l'impôt sur le revenu est celui de droit commun, il « s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due »<sup>188</sup>. L'intérêt pour l'administration de retenir la qualification d'activité occulte, outre la majoration à 80%, est de voir ce droit de reprise allongé à 10 ans<sup>189</sup>. C'est dans ce délai que l'administration fiscale pourra donc redresser le joueur sur ses gains non déclarés. Ce délai est de 6 ans aux États-Unis, sauf exceptions comme en cas d'antécédents du contribuable<sup>190</sup>.

À cela, s'ajoute la majoration de 25% pour ne pas avoir adhéré à un centre de gestion agréé<sup>191</sup>. L'addition peut donc être très salée pour le joueur imprudent ou fraudeur. Si les premiers joueurs français redressés se sont généralement vus déchargés de la majoration de 80% pour activité occulte<sup>192</sup>, il n'est pas certain que ce soit le cas pour le joueur actuel. En effet, l'activité occulte est « réputée exercée lorsque le contribuable (...) n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite »<sup>193</sup>. Selon la jurisprudence, cette présomption peut être renversée par le contribuable dès lors qu'il serait « en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives »<sup>194</sup>. Cette erreur se justifiait pour le joueur autour de 2010, à une époque où la soumission à l'impôt des revenus du poker était encore floue. Pourtant, même pour ces anciens joueurs, l'activité occulte a pu être retenue entraînant une majoration de 80%<sup>195</sup>. Le

---

<sup>184</sup> IRC, § 6651(a)-1

<sup>185</sup> IRC, § 6651 (f)

<sup>186</sup> CGI, art. 1727-III.

<sup>187</sup> IRC, § 6651(a)-2

<sup>188</sup> LPF, art. L. 169

<sup>189</sup> LPF, art L. 169 al. 2

<sup>190</sup> IRS, Policy Statement 5-133 (P-5-133), IRM 1.2.14.1.18, Delinquent returns – enforcement of filing requirements

<sup>191</sup> CGI, art. 158-7 1°

<sup>192</sup> CAA Versailles, 1<sup>è</sup> ch., 19 mars 2019, n°17VE01390, préc.

<sup>193</sup> LPF, art L.169 al 2, préc.

<sup>194</sup> CE, Plén. fisc., 7 décembre 2015, n°368227

<sup>195</sup> CAA Nantes, 1<sup>è</sup> ch., 17 mai 2018, n°17NT00472

Conseil d'État est tout de même venu confirmer que l'erreur du joueur de poker faisait échec à la qualification d'activité occulte dès lors qu'il exerçait son activité antérieurement aux décisions administratives et jurisprudentielles d'imposer les gains<sup>196</sup>. Aujourd'hui, maintenant que le régime est bien établi, il est donc plus que probable qu'un individu cachant une activité de joueur professionnel à l'administration se voit retenir la qualification d'activité occulte, et donc subir une majoration de 80% avec un droit de reprise de 10 ans.

Quant au joueur amateur ou professionnel américain, la taxation des gains aux jeux est tellement ancrée dans le système fiscal de son pays qu'il ne pourra pas faire valoir un motif raisonnable permettant d'échapper aux majorations ou intérêts de retard. S'il cache lui aussi son activité de joueur, il aura donc également de grandes chances de subir la majoration de 75% pour défaut de déclaration frauduleux. La charge de la preuve est cette fois-ci du côté de l'*Internal Revenue Service* qui devra démontrer que le défaut de déclaration a été fait dans l'intention d'échapper à l'impôt<sup>197</sup>.

Seule la transaction pourra alléger l'importance de la sanction<sup>198</sup> : afin d'éviter la longueur du contentieux, il arrive fréquemment que l'administration fiscale accepte d'alléger ces pénalités en échange d'un engagement du contribuable de renoncer à saisir le juge. La transaction est bien plus ancrée dans le droit américain. Elle est prévue dans trois cas : « en cas de doute sur le bien fondé de l'imposition, en cas de doute sur la solvabilité du contribuable ou sur les possibilités de recouvrement de la somme mise à charge, enfin en cas de circonstances exceptionnelles ou de risque majeur »<sup>199</sup>. Aux États-Unis, le contribuable peut directement demander un allègement de pénalités s'il a, sans succès, essayé d'honorer ses obligations fiscales<sup>200</sup>.

---

<sup>196</sup> CE, 10è - 9è ch. réunies, 21 juin 2018, n°412124, préc.

<sup>197</sup> IRC, § 7454(a)

<sup>198</sup> LPF, art. L. 247

<sup>199</sup> Étude par Olivier Fouquet et Julie Burguburu et David Lubek et Sylvie Guillemain, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, Revue de Droit fiscal n°27, 3 juillet 2008

<sup>200</sup> À demander directement sur le site internet de l'IRS dans la section « *Penalty relief* »

## **CHAPITRE 2 : Le rescrit fiscal**

Face à la lourdeur de ces sanctions, on ne saurait que recommander au joueur de vérifier s'il échappe bien à l'imposition en France. S'il n'est pas certain de remplir ou non les critères jurisprudentiels pour être qualifié de joueur professionnel, la meilleure solution reste de rédiger un rescrit fiscal pour régulariser sa situation.

En effet, le rescrit permet au contribuable d'obtenir plus de sécurité fiscale, élément si essentiel au consentement à l'impôt<sup>201</sup>. C'est « une prise de position formelle de l'Administration, qui lui est opposable, sur l'application d'une norme à une situation de fait décrite loyalement dans la demande présentée par une personne et qui ne requiert aucune décision administrative ultérieure »<sup>202</sup>.

Cette technique permettra alors au joueur incertain de savoir s'il est imposable ou non sur ses gains. Cet outil de sécurité n'est pas négligeable puisqu'outre recevoir une réponse sur sa situation, cette réponse sera opposable à l'administration fiscale<sup>203</sup>. Ainsi, le joueur qui bénéficie d'un rescrit selon lequel il n'est pas un joueur professionnel ne pourra pas par la suite faire l'objet d'un redressement et d'une imposition sur ses gains.

Le joueur devra néanmoins faire attention lors de la rédaction de ce rescrit. En effet, la garantie prévue par l'article L. 80 A n'est valable que si la question a été posée de bonne foi, présentant véritablement la situation. Le joueur devra donc veiller à présenter les raisons pour lesquelles il estime ne pas être taxable, mais sans mentir sur sa situation ou minorer son activité de jeu. Par ailleurs, le joueur devra veiller à ne pas se reposer sur un rescrit rendu à un instant t si sa situation a changé à un instant t+1. En effet, un changement de régime est possible : le joueur peut passer de joueur amateur à joueur professionnel si sa compétence, son volume de jeu ou ses gains augmentent d'une année à l'autre.

Le rescrit est donc une arme très efficace pour le joueur « semi-professionnel », même si cette arme est à manier avec prudence.

Aux États-Unis, la pratique du « ruling » n'a pas la même résonance puisqu'elle est réservée aux opérations complexes envisagée par le contribuable et permet uniquement d'apporter une clarification, sans pouvoir modifier la loi<sup>204</sup>. Quoi qu'il en soit, le besoin se fait moins ressentir en la matière puisque tous les joueurs sont assujettis à l'imposition sur leurs gains, qu'ils soient jugés professionnels ou non.

---

<sup>201</sup> Michel Bouvier, Sécurité fiscale et « accords fiscaux préventifs », Revue de droit fiscal n°27, 2 juillet 2015

<sup>202</sup> Conseil d'État, Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets, Les études du Conseil d'État, La documentation française, 2014

<sup>203</sup> LPF, art. L. 80 A, préc.

<sup>204</sup> Pouvoirs généraux de l'Administration – RESCRIT FISCAL – 1° Pratique américaine du « ruling », Revue de droit fiscal n°41, 12 octobre 1988

## CHAPITRE 3 : Les structures possibles

Une fois que le joueur se rend compte qu'il est considéré fiscalement comme un joueur professionnel, il devra régulariser sa situation. Il en est de même aux États-Unis puisque même si le joueur amateur est également imposable, il y a des différences de régime entre les deux<sup>205</sup>.

Plusieurs statuts sont alors possibles : il peut être indépendant (1), micro-entrepreneur (2), entrepreneur individuel à responsabilité limitée (3) ou passer par la création d'une société (4).

### Section 1 : Le travailleur indépendant

C'est le statut choisit par défaut par la jurisprudence quand elle traite d'un joueur professionnel. Aux États-Unis, le joueur professionnel est également considéré comme un *Sole proprietorship*. Ici, le joueur ne crée pas de société, il n'y a pas de personnalité morale distincte de l'individu et sa responsabilité est illimitée.

En France, il sera donc imposé sur ses gains dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux<sup>206</sup>. Il devra être adhérent d'un centre de gestion agréé pendant toute la durée de l'exercice afin d'éviter la majoration de 25%<sup>207</sup>. Le joueur professionnel paiera alors l'impôt sur le revenu sur ses gains nets, après déduction des charges. Outre l'obligation de produire une déclaration chaque année<sup>208</sup>, ils doivent tenir un livre-journal présentant en détail leurs recettes et dépenses professionnelles s'ils sont sous le régime de la déclaration contrôlée<sup>209</sup>.

Des obligations similaires se retrouvent chez le joueur professionnel américain *Sole Proprietorship* qui devra déclarer en détail ses recettes et dépenses sur l'année<sup>210</sup>. Il s'agit du seul statut adapté au joueur professionnel américain, à moins de fonder une société. En revanche, le droit français permet d'autres options.

---

<sup>205</sup> Cf supra

<sup>206</sup> BOI-BNC-CHAMP-10-30-40, préc.

<sup>207</sup> CGI, art. 371 L

<sup>208</sup> CGI, art 97

<sup>209</sup> CGI, art 99

<sup>210</sup> IRS, Schedule C, Form 1040 or 1040-SR, 2019, Profit or Loss From Business

## Section 2 : Le micro-entrepreneur

Le joueur français pourra également exercer son activité au travers de la micro-entreprise. Sa responsabilité est là aussi illimitée mais il bénéficie d'un paiement simplifié des cotisations et contributions sociales et de l'impôt sur le revenu<sup>211</sup>. Par ailleurs, sa résidence principale est insaisissable de droit<sup>212</sup> et il peut rendre insaisissable tout bien immobilier affecté à son activité de joueur<sup>213</sup>.

Cela dit, ce statut est déconseillé pour la pratique professionnel du jeu. En effet, le chiffre d'affaire est limité à 72 600 euros<sup>214</sup>. Ce seuil peut être très vite atteint puisque les pertes ne viennent pas diminuer ce chiffre et que le joueur devra déclarer non son bénéfice net mais uniquement ses gains. Il sera alors imposable sur ses gains bruts et pourra donc payer plus d'impôts qu'il ne tire de bénéfices sur l'année<sup>215</sup>.

Cela dit, le joueur micro-entrepreneur peut exercer cette activité en complément d'une autre. Ce statut a spécialement été créé pour des catégories de contribuables qui peuvent correspondre au joueur fiscalement considéré comme professionnel mais dont ce n'est pas l'activité principale : les salariés souhaitant un complément de revenu, les étudiants qui cherchent à financer leurs études, les chômeurs voulant améliorer leur situation...<sup>216</sup> Ce statut présente de nombreux avantages comme l'exonération de 50% du taux de prélèvement social libératoire la première année d'activité<sup>217</sup>.

Ce statut pourrait donc éventuellement être adapté pour le joueur qui n'exerce pas cette activité à plein temps et qui mise de faibles montants, celui qui arrondit ses fins de mois grâce aux jeux. Il devra veiller tout de même au bénéfice net qu'il a l'habitude de dégager et évaluer si ce statut est profitable dans sa situation en fonction de l'importance de ses pertes vis-à-vis de l'abattement de 34%.

---

<sup>211</sup> CGI, art. 151-0

<sup>212</sup> C.com, art. L. 526-1

<sup>213</sup> C.com, art. L. 526-2

<sup>214</sup> CGI, art. 102 ter, préc.

<sup>215</sup> Par exemple, si un joueur enregistre 70.000€ de gains et 60.000€ de pertes sur l'année, il paiera l'impôt sur 46.200€ (70.000€ après abattement de 34%) alors qu'il aura dégagé un profit annuel de seulement 10.000€

<sup>216</sup> Suzel Castagné, Le micro-entrepreneur – Statut juridique, JurisClasseur Entreprise individuelle, 12 juillet 2018

<sup>217</sup> Cotisations et contributions sociales sur salaires : les principaux changements au 1er janvier 2020, La Semaine Juridique Social n°3, 21 janvier 2020

### Section 3 : L'entrepreneur individuel à responsabilité limitée

Le joueur peut créer une EIRL avec option irrévocable pour l'impôt sur les sociétés<sup>218</sup>. Il bénéficiera là aussi d'obligations comptables simplifiées<sup>219</sup>, et surtout d'une responsabilité limitée avec l'affectation d'un patrimoine professionnel distinct de son patrimoine personnel<sup>220</sup>. Le joueur professionnel tiendra alors une comptabilité propre à ce patrimoine affecté<sup>221</sup>.

Ce statut entraîne donc une dissociation totale de l'activité de jeux de la vie personnelle du joueur professionnel, tout en bénéficiant des mêmes avantages de simplification comptable. Cela lui permettra de bénéficier de la responsabilité limitée, mais surtout de ne pas être limité dans les mises engagées et de pouvoir opter pour l'impôt sur les sociétés. Ces avantages peuvent se retrouver à travers la constitution d'une véritable société.

### Section 4 : La société

Le contribuable français ou américain peut constituer une société pour exercer son activité de joueur professionnel.

L'EURL ou la SASU pourront alors être choisies par le joueur français. Le joueur en EURL bénéficiera là aussi d'une responsabilité limitée avec option possible pour l'impôt sur les sociétés<sup>222</sup>. La forme sociétale entraîne cela dit un fonctionnement plus lourd que celui de l'entrepreneur individuel, même si les critères pour adopter une présentation simplifiée des comptes annuels devraient être remplis pour une activité de joueur professionnel<sup>223</sup>. Le joueur en SASU sera imposé de plein droit à l'impôt sur les sociétés<sup>224</sup>. Cette forme sociale est plus souple que l'EURL, d'où son grand succès<sup>225</sup>.

Aux États-Unis, le joueur pourra constituer une LLC. Cela dit, cela ne changera pas son statut sur le plan fiscal. En effet, le membre unique d'une LLC n'est pas fiscalement considéré comme une entité séparée de sa société<sup>226</sup>. Du point de vue du

---

<sup>218</sup> CGI, art. 1655 sexies

<sup>219</sup> C.com, art. L. 526-13

<sup>220</sup> C.com, art. L.526-6

<sup>221</sup> BOI-BIC-CHAMP-70-30

<sup>222</sup> CGI, art. 239

<sup>223</sup> Selon C.com, art D. 123-200, deux des trois seuils suivants mentionnés par les art. L. 123-16 et L.123-16-1 ne doivent pas être dépassés : total du bilan à 6 000 000 euros, montant du chiffre d'affaires à 12 000 000 euros et nombre moyen de salariés au cours de l'exercice à 50

<sup>224</sup> CGI, art. 1655 quinquies

<sup>225</sup> Christine Lebel, SOCIÉTÉ PAR ACTIONS SIMPLIFIÉE UNIPERSONNELLE, Jurisclasseur Entreprise individuelle, 2017

<sup>226</sup> IRS, Instructions for Schedule C (2019)

droit fiscal, il sera alors considéré comme un *Sole proprietorship* et sera imposé à l'impôt sur le revenu en fonction de sa déclaration annuelle<sup>227</sup>.

Là où le joueur américain ne bénéficie pas d'une large palette de choix pour organiser son activité, de nombreuses possibilités sont donc prévues en France. Le joueur pourra donc librement exercer son choix en fonction de son activité de jeux.

---

<sup>227</sup> IRS, Schedule C, Form 1040 or 1040-SR, 2019, Profit or Loss From Business

## **CONCLUSION**

Certaines incertitudes demeurent s'agissant de la fiscalité des jeux d'argent. Cela dit, il est aujourd'hui possible de dresser un état des lieux fidèle du sujet, en France et aux États-Unis.

Malgré certains rapprochements lors de la dernière décennie, ces deux pays conservent une vision assez éloignée du jeu d'argent, et donc de sa fiscalité. Aux États-Unis, tous les joueurs de tous les jeux d'argent sont sujets à l'impôt. En France, seule une minorité de joueurs sont imposés, et pour une minorité de jeux d'argent, ce qui ne manque pas d'entretenir ce flou juridique et d'éventuels sentiments d'inégalité ou d'injustice.

En effet, malgré les efforts déployés par l'administration et le juge des deux États, des incertitudes demeurent dans certaines situations individuelles et des différences de traitement entre certains contribuables ne sont pas toujours facile à justifier. Cela dit, on peut espérer que le juge fiscal continue à éclaircir sa jurisprudence. Par ailleurs, comme le cas du poker l'a montré, l'exonération des paris sportifs ou hippiques en France n'est sans doute pas immuable. Il y a fort à parier que l'administration réserve prochainement le même sort aux joueurs vivant de cette activité.

Par ailleurs, il est surprenant d'observer que la même qualification utilisée dans les deux systèmes, celle de joueur professionnel, avec des critères semblables, vise d'un côté à imposer le sujet et de l'autre à alléger sa charge fiscale. En revanche, les situations transnationales sont réglées de manière similaire, avec pour volonté d'échapper aux doubles impositions tout en évitant au maximum l'exil de ces joueurs professionnels.

Cet objectif d'éviter l'exil pourrait être satisfait par une simplification du droit applicable à ces contribuables particuliers, à travers une unification des régimes ou un statut législatif particulier.

Comme souvent en matière fiscale, on peut également regretter le défaut d'harmonisation du régime, notamment à l'échelle européenne. En France, la fuite des joueurs professionnels dans des pays voisins constitue un manque à gagner pour l'État français, du fait du volume de jeu important de ces contribuables. Aux États-Unis, les joueurs peuvent en outre choisir de s'installer dans un État plutôt qu'un autre en fonction de la réglementation réservée aux jeux d'argent et des impôts locaux.

Toujours est-il que la fiscalité des jeux d'argent est aujourd'hui moins méconnue et que les joueurs peuvent s'organiser pour exercer leur activité en toute régularité.



# **BIBLIOGRAPHIE**

## **Bibliographie française et européenne**

### **Ouvrages généraux**

- Gérard Cornu, Vocabulaire juridique, Presses universitaires de France, 10<sup>e</sup> éd. 2014
- Martin Collet, Droit fiscal, Presses Universitaires de France, 8<sup>e</sup> éd. 2020
- Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, Droit fiscal général, Dalloz, 11<sup>e</sup> éd. 2017
- L. Josserand, Cours de droit civil positif français, Tome II, 3<sup>e</sup> éd., 1939

### **Ouvrages spéciaux**

- Conseil d'État, Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets, Les études du Conseil d'État, La documentation française, 2014

### **Articles**

- Quentin Duroy and Jon D. Wisman, Le monopole de l'État français sur les jeux d'argent : de l'art d'extorquer des fonds aux plus démunis, Revue de la régulation, 2017
- Laurent Saenko, JEUX, LOTERIES ET PARIS, Jurisclasseur Lois pénales spéciales, 2010
- L. Trotabas, Les rapports du droit fiscal et du droit privé, 1926
- S. Carpi-Petit, Poker et droit fiscal, le jeu aléatoire de la qualification, Revue de Droit Fiscal n°20, 2018
- Sénat, Étude de législation comparée n°192, janvier 2009, L'imposition des revenus des expatriés dans le pays d'origine
- Patrick Serlooten, SAUVEGARDE REDRESSEMENT ET LIQUIDATION JUDICIAIRES – Conséquences fiscales communes, Jurisclasseur Commercial, 2019
- Catherine Millet-Ursin et Olivier Anfray, RÉGIME GÉNÉRAL : COTISATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE. – Assiette : salaires et assimilés, Jurisclasseur Protection sociale, 2020
- O. Fouquet, L'amoralisme du droit fiscal, Revue administrative, 2000
- Adoption par l'Assemblée nationale du projet de loi de finances pour 2020, Étude, Revue de Droit fiscal n°48, 28 novembre 2019
- Fabrice Bin, Liquidation de l'impôt sur le revenu, Jurisclasseur Fiscal impôts directs traité, 2020

- Indexation du barème de l'IR et revalorisation de certains seuils, plafonds et abattements, La Semaine Juridique Notariale et Immobilière n°3, 18 janvier 2019, 1011
- Alexandre Laumonier, La notion d'activité occulte : de la loi fiscale à la jurisprudence, Revue de Droit fiscal n°2, 14 janvier 2020
- Xavier Cabannes, Le rescrit fiscal : propos introductifs, Revue de Droit fiscal n°27, 2 juillet 2015
- Michel Bouvier, Sécurité fiscale et « accords fiscaux préventifs », Revue de droit fiscal n°27, 2 juillet 2015
- Pouvoirs généraux de l'Administration – RESCRIT FISCAL – 1° Pratique américaine du « ruling », Revue de droit fiscal n°41, 12 octobre 1988
- Suzel Castagné, Le micro-entrepreneur – Statut juridique, Jurisclasseur Entreprise individuelle, 2018
- Entrepreneur individuel à responsabilité limitée (EIRL) – Constitution et fonctionnement, Jurisclasseur Roulois, 2017
- Anne Bougnoux, ENTREPRISE UNIPERSONNELLE À RESPONSABILITÉ LIMITÉE (EURL). – Fonctionnement. Disparition, Jurisclasseur Entreprise individuelle, 2019
- Cotisations et contributions sociales sur salaires : les principaux changements au 1er janvier 2020, La Semaine Juridique Social n°3, 21 janvier 2020
- Christine Lebel, SOCIÉTÉ PAR ACTIONS SIMPLIFIÉE UNIPERSONNELLE, Jurisclasseur Entreprise individuelle, 2017

### Rapports

- Résultats du Baromètre de Santé publique 2019, Les Français et les jeux d'argent et de hasard
- MM. Marc Le Fur et Laurent Saint-Martin, L'assujettissement à la fiscalité américaine des Français nés aux États-Unis, Rapport d'information par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, 15 mai 2019
- Étude par Olivier Fouquet et Julie Burguburu et David Lubek et Sylvie Guillemain, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, Revue de Droit fiscal n°27, 3 juillet 2008
- Commission européenne, Livre vert sur les jeux d'argent et de hasard en ligne dans le marché intérieur, 24 février 2011

### Textes normatifs

- Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789
- Constitution du 4 octobre 1958
- Code général des impôts
- Livre des procédures fiscales
- Code civil
- Code monétaire et financier

- Code de la sécurité intérieure
- Code de commerce
- Loi n°2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020
- Loi n°2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises
- Loi n°2010-476 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
- Loi 1836-05-21 du 21 mai 1836 portant prohibition des loteries
- Ordonnance n°2019-1015 du 2 octobre 2019 réformant la régulation des jeux d'argent et de hasard

### Décisions de jurisprudence

- CE, 8è - 9è ch. réunies, 12 juillet 1969, n°75976
- CE, 8è - 9è ch. réunies, 23 juillet 1976, n°99398 00050
- CE, Sous-sections 7 et 8 réunies, 25 avril 1979, n°2306
- CE, Sous-sections 8 et 9 réunies, 7 janvier 2000, n°186108
- CE, Sous-sections 10 et 9 réunies, 2 juillet 2001, n°211134
- CE, Plén. fisc., 7 décembre 2015, n°368227
- CE, 10è - 9è ch. réunies, 21 juin 2018, n°412124
- Cass. Crim., 30 octobre 2013, n°12-84784
- CAA Paris, 2è ch., 7 février 2017, n°16PA01274
- CAA Paris, 2è Ch., 22 novembre 2017, n°17PA01787
- CAA Versailles, 22 novembre 2012, n° 11VE02364
- CAA Versailles, 7è ch, 4 mai 2017, n°16VE03203
- CAA Versailles, 7è ch., 22 novembre 2018, n°17VE00100
- CAA Versailles, 1è ch., 19 mars 2019, n°17VE01390
- CAA Douai, 4è ch., 17 juillet 2020, n°18DA01039
- CAA Nantes, 1è ch., 17 mai 2018, n°17NT00472
- CAA Nantes, 1è ch., 25 avril 2019, n°17NT03263
- CAA Nantes, 1è ch., 12 décembre 2019, n°18NT03242
- CAA Bordeaux, 3è ch., 7 mars 2019, n°17BX00795
- CAA Nancy, 2è ch., 31 janvier 2019, n°17NC02774
- TA Paris, 1è section, 1è ch., 25 novembre 2015, n°1428971
- TA Toulouse, 6 décembre 2016, n°1400070

### Doctrine administrative

- Doc Adm 5G-116 n°118
- BOI-BNC-CHAMP-10-30-40
- BOI-BIC-CHAMP-70-30
- Rép. min. budget n°110952 à Mme Filipetti Aurélie

## Bibliographie étrangère

### Ouvrages généraux

- Gwendolyn Griffith Lieuallen et Nancy E. Shurtz, Emanuel CrunchTime, Basic Federal Income Tax, 5è édition

### Ouvrages spéciaux

- G. R. Williamson, Frontier Gambling, Indian Head, 2011

### Articles

- Roger Dunstan, Gambling in California, History of Gambling in the United States, 1997
- Steven Riess, The Cyclical History of Horse Racing : The USA's Oldest and (Sometimes) Most Popular Spectator Sport, The International Journal of the History of Sport, 2014
- Kraig P. Grahmann, Betting on Prohibition: The Federal Government's Approach to Internet Gambling, 7 NW.J. TECH & INTELL. PROP. 162 (2009)
- Wei-Chih Chiang, Yingxu Kuang and Xiaobo Dong, Tax reform law deals pro gamblers a losing hand, Journal of accountancy (2018)

### Études

- Vaillancourt F., Roy A. Gambling and government in Canada, 1969-1998: How much? Who plays? What pay-off? Toronto, ON, Canadian Tax foundation, coll. Special Studies in Taxation and Public Finance (2000)

### Textes normatifs

- Internal Revenue Code
- Assembly Bill No. 98, March 19, 1931
- Unlawful Internet Gambling Enforcement Act, 109-347, October 13, 2006

### Décisions de jurisprudence

- Commissioner v. Groetzinger, 480 U.S. 23 (1987)
- Murphy v. National Collegiate Athletic Association, 584 U.S. (2018)
- Bathalter v. Commissioner, 54 T.C.M. 902 (1987)
- Valentini v. Commissioner, 68 T.C.M. 838 (1994)
- Enrique Free-Pacheco v. United States, U.S. Court of Federal Claims 12-121T (2014)
- Graham v. Green, H.M. Inspector of Taxes, 9 TC 309 (1923-1925)

### Doctrine administrative

- IRS, Instructions for Forms W-2G and 5754 (2020)
- IRS, Instructions for Form 1128 (2014)
- IRS, National Office Technical Advice Memorandum, 5 décembre 2003, n°200417004
- IRS, Miscellaneous Deductions, Publication 5292 (2019)
- IRS, U.S. Tax Guide for Aliens, Publication 519 (2019)
- IRS, Policy Statement 5-133 (P-5-133), IRM 1.2.14.1.18, Delinquent returns – enforcement of filing requirements
- IRS, Instructions for Schedule C (2019)


# **TABLE DES MATIÈRES**

RÉSUMÉ .....	3
SOMMAIRE .....	4
REMERCIEMENTS .....	5
TABLE DES ABRÉVIATIONS .....	6
INTRODUCTION .....	7
<b>PARTIE I : LA SOUMISSION À L'IMPÔT .....</b>	<b>12</b>
<b>TITRE I : UNE OPPOSITION SUR LE PRINCIPE DE L'IMPOSITION.....</b>	<b>12</b>
CHAPITRE 1 : Une imposition de principe aux États-Unis .....	12
CHAPITRE 2 : Un principe de non-imposition en France .....	13
<b>TITRE II : DES CONVERGENCES SUR L'IMPOSITION EN PRATIQUE.....</b>	<b>15</b>
CHAPITRE 1 : Les exceptions à la non-imposition .....	15
Section 1 : La qualification de jeu d'adresse .....	15
Section 2 : La qualification de joueur professionnel .....	17
I/ La présomption d'amateurisme .....	18
II/ Les critères jurisprudentiels.....	18
A) L'absence d'une autre activité professionnelle.....	18
B) Le caractère habituel de l'activité .....	20
C) La compétence.....	21
D) L'importance des profits .....	22
E) La bonne foi.....	23
III/ Le faisceau d'indices .....	24
IV/ Les problèmes de la qualification.....	25
CHAPITRE 2 : La gestion des situations transnationales .....	26
Section 1 : La résidence fiscale .....	26
Section 2 : Les gains réalisés à l'étranger .....	28
<b>PARTIE II : LES MODALITÉS DE L'IMPOSITION .....</b>	<b>30</b>
<b>TITRE I : LE RÉGIME DE L'IMPOSITION .....</b>	<b>30</b>
CHAPITRE 1 : L'assiette.....	31
Section 1 : Les gains .....	31
I/ L'incertitude des gains spécifiques.....	32
II/ Le problème de la transparence des gains .....	33
A) Les gains sur internet .....	33
B) Les gains en casino .....	34
Section 2 : Les déductions possibles.....	35
CHAPITRE 2 : Le taux d'imposition .....	38
<b>TITRE II : SANCTIONS ET RÉGULARISATION DU JOUEUR IMPOSABLE .....</b>	<b>40</b>
CHAPITRE 1 : Les sanctions encourues .....	40
CHAPITRE 2 : Le rescrit fiscal .....	43
CHAPITRE 3 : Les structures possibles .....	44
Section 1 : Le travailleur indépendant .....	44
Section 2 : Le micro-entrepreneur .....	45
Section 3 : L'entrepreneur individuel à responsabilité limitée.....	46
Section 4 : La société .....	46
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>48</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>49</b>
<b>TABLE DES MATIÈRES .....</b>	<b>54</b>
<b>ANNEXES .....</b>	<b>55</b>

# ANNEXES

## Annexe n°1 : Liste des opérateurs agréés par l'ANJ

**Opérateurs agréés**  
Retrouvez ici la liste des opérateurs agréés par l'ANJ.



- **B.E.S. SAS**  
Nom des sites : bwin.fr - partypoker.fr  
Catégories : Paris sportifs - Jeux de cercle
- **Betclix Enterprises Limited**  
Nom des sites : betclix.fr  
Catégories : Paris sportifs - Paris hippiques - Jeux de cercle
- **France Pari**  
Nom des sites : france-pari.fr - feelingbet.fr  
Catégories : Paris Sportifs - Paris Hippiques
- **NJ PROJECT THIRTEEN**  
Nom des sites : genybet.fr  
Catégories : Paris sportifs - Paris hippiques
- **GM GAMING LIMITED**  
Nom des sites : betway.fr  
Catégories : Paris sportifs
- **Joaonline**  
Nom des sites : joaclub.fr - joa-club.fr - joa-online.fr - joaonline.fr  
Catégories : Paris sportifs - Paris hippiques
- **La Française des Jeux**  
Nom des sites : parionsweb.fr - parionsweb.fdj.fr - enligne.parionssport.fdj.fr  
Catégories : Paris Sportifs
- **Netbet FR SAS**  
Nom des sites : netbet.fr - netbet sport.fr  
Catégories : Paris sportifs
- **Pari Mutuel Urbain**  
Nom des sites : pmu.fr  
Catégories : Paris sportifs - Paris hippiques - Jeux de cercle
- **Reel Malta Limited**  
Nom des sites : pokerstars.fr - pokerstarsmobile.fr - betstars.fr - pokerstarsports.fr  
Catégories : paris sportifs - Jeux de cercle
- **SPS Betting France Limited**  
Nom des sites : unbet.fr  
Catégories : Paris sportifs - Paris hippiques - Jeux de cercle
- **Vivaro Limited**  
Nom des sites : vbet.fr - pasinobet.fr  
Catégories : Paris sportifs
- **Winamax**  
Nom des sites : winamax.fr  
Catégories : Paris sportifs - Jeux de cercle
- **Zeturf France Limited**  
Nom des sites : zeturf.fr - zebet.fr  
Catégories : Paris sportifs - Paris hippiques

## Annexe n°2 : Récapitulatif des gains annuels



**Extrait du compte** [REDACTED]

### **Informations personnelles**

*Nom :* [REDACTED]  
*Prénom :* [REDACTED]  
*Email :* [REDACTED]  
*Registration email :* [REDACTED]  
*Date de naissance :* [REDACTED]  
*Lieu de naissance :* [REDACTED] (FRANCE)  
*Date de création :* [REDACTED]  
*Date de fermeture :*  
*Raison de fermeture :*

### **Solde et opérations (2019)**

*Au 01/01/2019 :* [REDACTED] €  
*Au 31/12/2019 :* [REDACTED] €  
*Dépôts :* [REDACTED] €  
*Retraits :* [REDACTED] €

*Document généré le 24/08/2020*

WINAMAX – SA au capital de 2.486.570€  
136 bis rue de Grenelle 75007 Paris France  
RCS Paris 492 155 932 - SIRET 492 155 932 00048  
[www.winamax.fr](http://www.winamax.fr)