

Dossiers : 2014-123(IT)G
2014-461(IT)G

ENTRE :

ANTOINE BÉRUBÉ,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

Appels entendus concurremment en partie sur preuve commune et consécutivement avec les appels de *Philippe D'Auteuil* (dossiers 2014-90(IT)G et 2014-1171(IT)G) et de *Martin Fournier Giguère* (dossiers 2014-1786(IT)G et 2014-1787(IT)G), les 13, 14, 15, 16, 20, 21, 22 et 23 septembre 2021, à Québec (Québec).

Devant : L'honorable juge Réal Favreau

Comparutions :

Avocats de l'appelant : M^e Danny Galarneau
M^e Bénédicte Dupuis

Avocats de l'intimée : M^e Grégoire Cadieux
M^e Sonia Bédard

JUGEMENT

L'appel à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en date du 25 mai 2012, concernant l'année d'imposition 2008 est rejeté sans frais conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Les appels à l'encontre des nouvelles cotisations établies en date du 16 octobre 2012 concernant les années d'imposition 2009, 2010 et 2011 sont

accueillis en partie sans frais et lesdites cotisations sont déferées à la ministre de Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations afin de diminuer le revenu imposable de l'appelant des années d'imposition 2009, 2010 et 2011 d'un montant de 206 920 \$, de 48 939 \$ et de 3 367 \$ respectivement.

Signé à Montréal (Québec), ce 25^e jour de janvier 2023.

« Réal Favreau »

Juge Favreau

Référence : 2023 CCI 12
Date : 20230125
Dossiers: 2014-123(IT)G,
2014-461(IT)G

ENTRE :

ANTOINE BÉRUBÉ,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Favreau

[1] Il s'agit d'appels à l'encontre de nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, telle que modifiée (ci-après la « *Loi* ») par le ministre du Revenu national (le « ministre ») en date du 25 mai 2012 concernant l'année d'imposition 2008 et en date du 16 octobre 2012 concernant les années d'imposition 2009, 2010 et 2011 de l'appelant.

I. Historique des cotisations et des appels

[2] Le ministre a établi, le 28 mai 2009, une cotisation initiale à l'encontre de l'appelant suite à la production de sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 2008 dans laquelle l'appelant n'a pas déclaré ses gains provenant du poker.

[3] Suite au refus de l'appelant de signer une renonciation à la « période normale de nouvelle cotisation » pour l'année d'imposition 2008, le ministre a établi, le 25 mai 2012, une nouvelle cotisation pour cette dernière année d'imposition par laquelle le ministre a ajouté aux revenus de l'appelant un montant de 377 478 \$ provenant de ses gains de poker. Cette cotisation a été établie à l'intérieur de la « période normale de nouvelle cotisation » et a été basée sur une analyse des comptes bancaires de l'appelant.

[4] Suite à la réception d'informations additionnelles, le ministre a établi le 16 octobre 2012, une nouvelle cotisation afin d'ajouter aux revenus de l'appelant pour l'année d'imposition 2008, un montant additionnel de 1 271 198 \$ de revenus provenant du poker et a imposé une pénalité en vertu du paragraphe 163(2) de la *Loi*. Cette cotisation a été établie à l'extérieur de la période normale de nouvelle cotisation.

[5] Le 16 octobre 2012, le ministre a également établi des nouvelles cotisations à l'encontre de l'appelant pour les années d'imposition 2009, 2010 et 2011 par lesquelles le ministre a ajouté les montants suivants aux revenus de l'appelant :

| | |
|------|------------|
| 2009 | 884 323 \$ |
| 2010 | 454 867 \$ |
| 2011 | 231 208 \$ |

[6] Le ministre a imposé des pénalités en vertu du paragraphe 163(2) de la *Loi* à l'égard de l'impôt supplémentaire résultant des ajouts aux revenus de l'appelant pour les années d'imposition 2009, 2010 et 2011.

[7] Suite à un consentement intervenu devant cette Cour sur la partie des appels de l'appelant qui concerne l'imposition de pénalités prévues au paragraphe 163(2) de la *Loi* en vertu de nouvelles cotisations datées du 16 octobre 2012 concernant les années d'imposition 2008, 2009, 2010 et 2011, et la nouvelle cotisation établie à l'extérieur de la « période normale de nouvelle cotisation », i.e., celle du 16 octobre 2012 concernant l'année d'imposition 2008, la Cour a rendu le jugement suivant :

- a) l'appel à l'encontre de la nouvelle cotisation datée du 16 octobre 2012 concernant l'année d'imposition 2008 a été admis sans frais et ladite cotisation a été annulée. Par contre, la nouvelle cotisation datée du 25 mai 2012 concernant l'année d'imposition 2008 demeure en litige;
- b) les appels à l'encontre des nouvelles cotisations datées du 16 octobre 2012 concernant les années d'imposition 2009, 2010 et 2011 ont été admis, sans frais, et les nouvelles cotisations ont été modifiées en annulant les pénalités imposées en vertu du paragraphe 163(2) de la *Loi*.

[8] Suite à un consentement partiel intervenu entre les parties le 13 septembre 2021, les parties ont consenti, advenant que la Cour décide d'imposer les gains de poker de l'appelant à titre de revenus d'entreprise, que jugement soit rendu afin d'accueillir partiellement les appels sans frais et de modifier les nouvelles

cotisations datées du 16 octobre 2012 afin de diminuer le revenu imposable de l'appelant pour l'année d'imposition 2009 d'un montant de 206 920 \$, pour l'année d'imposition 2010 d'un montant de 48 939 \$, et pour l'année d'imposition 2011 d'un montant de 3 367 \$.

II. La question en litige

[9] La seule question en litige devant cette Cour consiste à déterminer si les gains nets tirés des activités de jeu de poker d'Antoine Bérubé doivent être inclus dans le calcul de son revenu d'une source qui est une entreprise en vertu des articles 3 et 9 de la *Loi* pour les années d'imposition 2008, 2009, 2010 et 2011.

[10] Le calcul des montants des gains nets tirés des activités de jeu de poker d'Antoine Bérubé n'est pas en litige devant cette Cour.

III. Thèses des parties

A. Position de l'appelant

[11] Selon l'appelant, la Cour doit déterminer si le poker est un jeu de hasard et de chance (pari) ou s'il constitue un jeu d'habileté.

[12] Si la Cour en vient à la conclusion que le poker est un jeu de chance et de hasard, alors elle doit accueillir les appels et annuler les nouvelles cotisations sur la base de l'alinéa 40(2)f) de la *Loi*.

[13] Selon l'article 3 de la *Loi*, il est nécessaire d'identifier la source de revenu d'un contribuable afin de déterminer la façon dont ce revenu sera traité pour fins fiscales.

[14] Les activités liées au jeu d'un contribuable peuvent constituer un revenu imposable si elles constituent une source de revenus. Règle générale, les gains provenant d'un jeu de hasard ne sont pas imposables puisqu'ils ne proviennent pas d'une source de revenus.

[15] Afin de déterminer si les activités d'un contribuable constituent une source de revenus tirés d'une entreprise ou non, la Cour Suprême du Canada a développé dans l'arrêt *Stewart c. Canada*, 2002 CSC 46 (« Stewart ») une approche à deux volets.

[16] Le premier consiste à déterminer si l'activité de poker est faite en vue de réaliser un profit ou s'il s'agit d'une démarche personnelle. Ce n'est que lorsque l'activité comporte un aspect personnel que cette première étape est pertinente car lorsque l'activité du contribuable n'est aucunement personnelle, il y aura nécessairement existence d'une source de revenus au sens de la *Loi*.

[17] Si l'activité du contribuable peut à la fois être un passe-temps et une entreprise, il faut alors se demander si cette activité est exploitée de manière suffisamment commerciale, soit avec l'intention subjective de réaliser un profit étayé par une preuve objective d'un comportement d'homme d'affaires sérieux (par. 54 de l'arrêt Stewart).

[18] Lors de l'analyse de cette intention subjective de réaliser un profit, il est important de prendre en considération tous les faits entourant l'activité du contribuable à la lumière d'un ensemble de facteurs. Dans l'arrêt *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480 (« Moldowan »), la Cour Suprême du Canada a suggéré les quatre critères suivants afin de déterminer objectivement si un contribuable a une expectative raisonnable de profit :

- a) l'état des profits et des pertes pour les années antérieures;
- b) la formation du contribuable;
- c) la voie sur laquelle le contribuable entend s'engager; et
- d) la capacité de réaliser un profit.

[19] Ces critères ne constituent cependant pas une liste exhaustive des critères à considérer. Il faut déterminer globalement si le contribuable exerce l'activité d'une manière commerciale. La jurisprudence a notamment mis de l'avant le critère de la minimisation du risque dans l'analyse de l'exploitation d'une entreprise par le contribuable. En effet, les tribunaux considèrent que la prise de risque est une caractéristique inhérente à toute activité génératrice des revenus et que c'est plutôt la minimisation du risque ou la gestion du risque qui est susceptible de faire de cette activité une source de revenus.

[20] La simple recherche du profit ne suffit pas à conclure qu'un contribuable exploite une entreprise. L'analyse de l'ensemble des critères doit être effectuée dans le contexte spécifique du jeu en l'espèce car il est évident que la totalité des joueurs ont l'intention de faire un profit lorsqu'ils s'adonnent à des activités ou jeux.

[21] D'après la décision Cohen c. La Reine, 2011 CCI 262 (« Cohen »), il doit y avoir plus que le simple espoir ou désir de gagner. Une expectative planifiée et raisonnable de réaliser un profit doit exister. Les gains de jeu d'un contribuable qui a l'intention de gagner mais qui ne mène pas ses activités comme le ferait un homme d'affaires sérieux, ne seront généralement pas imposables.

[22] Le second volet de l'approche développée par la Cour Suprême du Canada dans l'arrêt Stewart, à l'effet qu'il est nécessaire de déterminer si la source du revenu est celle d'une entreprise ou d'un bien n'a pas d'application en l'espèce si l'activité du contribuable ne représente pas une démarche personnelle et qu'il est déterminé que le contribuable avait l'intention subjective de réaliser un profit. L'appelant admet qu'il s'agirait alors d'un revenu d'entreprise.

[23] Selon les procureurs de l'appelant, l'application des critères établis par la jurisprudence aux faits particuliers de l'appelant démontre que :

- a) le poker est une activité à caractère personnel;
- b) les activités de poker de l'appelant servaient uniquement à générer des fonds pour des activités de loisirs et n'avaient pas pour but de maximiser ses revenus;
- c) avant 2008, l'appelant s'adonnait au poker de façon récréative et amicale. L'intimé n'a pas fait la preuve des revenus antérieurs de l'appelant. La vérification des activités de l'appelant a débuté à compte du 1^{er} janvier 2008 sans égard aux activités de l'appelant. Cela démontre le peu de sérieux du travail effectué par le vérificateur qui a simplement pris pour acquis que l'appelant exploitait une entreprise à compte du 1^{er} janvier 2008;
- d) l'appelant a témoigné à l'effet qu'il a appris à jouer au poker par le biais d'un de ses amis. A ses débuts, l'appelant était un maître des échecs qui avait peu d'intérêt pour les jeux de cartes. Il a appris les règles du jeu de poker et il a lu un livre à ce sujet. L'appelant n'a jamais suivi ou eu une formation particulière, pertinente et significative sur le jeu de poker;
- e) l'intimé n'a pas démontré que l'intention à long terme de l'appelant était d'exploiter une entreprise. L'appelant a témoigné à l'effet, qu'à la suite d'un épisode dépressif ayant débuté à la suite d'un diagnostic de diabète de Type 1, il a découvert le jeu de poker par l'entremise d'un ami. Il a consacré beaucoup de temps au jeu de poker suivant un horaire très variable. Il a dépensé des sommes importantes dans des fêtes et dans l'alcool et les drogues.

L'anxiété étant de plus en plus présente, il s'est lassé de sa passion du jeu de poker et s'est inscrit à un baccalauréat en mathématiques à l'Université Laval qui était toujours en cours lors de l'audition de la cause.

- f) le témoignage de l'appelant a démontré qu'il cherchait avant tout la compétition, l'adrénaline, le « thrill ». L'appelant mettait au défi des joueurs considérés comme très bons à jouer tête-à-tête (heads-up en anglais) un jeu hautement risqué et où les mises de plusieurs milliers de dollars peuvent être perdues très rapidement. Selon l'appelant, ce comportement est risqué, téméraire et irrationnel. Lorsqu'il perd des sommes importantes, l'appelant tente de se refaire en jouant au poker de très longues périodes de temps ou en se tournant vers les tables de « blackjack », un jeu de chance où la maison gagne toujours à long terme;
- g) l'appelant n'a aucune tenue de livre ou de comptabilité et il n'a élaboré aucune stratégie pour développer une entreprise viable. L'appelant est jeune et naïf et il n'a aucune vision à long terme pour son futur. Il n'a aucun plan d'affaires;
- h) la situation de l'appelant ressemble davantage à un problème de jeu pathologique qu'à un plan d'affaires. L'appelant est du type anxieux et il joue au poker pour, entre autre choses, calmer son anxiété. Il a clairement une dépendance au jeu;
- i) la preuve administrée lors de l'audition ne permet pas d'étayer que l'appelant possède la capacité à réaliser un profit. Le fait que l'appelant ait généré plus de gains que de pertes durant les années en litige ne permet pas de conclure que des activités de poker constituent nécessairement une activité commerciale. En l'espèce, la capacité de réaliser un profit est imprévisible et instable;
- j) selon la preuve au dossier et le témoignage de l'appelant, l'intimé ne peut valablement soutenir que l'appelant a adopté un comportement permettant la minimisation du risque. Il joue souvent sous l'influence de l'alcool et il met souvent d'autres joueurs au défi. Lors de l'audition, l'appelant a témoigné à l'effet qu'il avait défié un joueur pour une mise supplémentaire de 10 contre 1 (50 000 \$/ 5 000 \$) simplement dans le but de ridiculiser cet opposant. La soif de l'appelant pour le « gambling » anille toute prétention à l'effet qu'il cherche à minimiser son risque et confirme ses décisions irrationnelles;

- k) l'appelant ne choisit pas ses opposants et il se limite à accéder aux tables disponibles. Il joue à de multiples tables simultanément (jusqu'à 12 tables en même temps) à un point où il en perdait le contrôle;
- l) le fait que l'appelant jouait en ligne de manière fréquente et pendant une période prolongée ne fait preuve de rien. Le nombre et la fréquence des paris sont davantage révélateurs d'un comportement compulsif et d'un trouble de dépendance que de commercialité d'une activité.

[24] Les procureurs de l'appelant ont soutenu que les jeux de hasard n'ont pas les caractéristiques inhérentes essentielles à la détermination que l'appelant exploitait une activité commerciale pouvant générer un revenu imposable.

[25] Lors de l'audience, il a été démontré que peu de fiabilité et de crédibilité peuvent être accordées aux extraits que l'on retrouve dans les divers forums et blogues disponibles en ligne sur internet. C'est pour cette raison que l'intimé a retirée près de trois quarts des pièces au dossier de l'appelant, lesquelles pièces ont été consultées aux fins de la rédaction du rapport de vérification de l'appelant et du rapport d'expertise de monsieur Randal D. Heeb, docteur en économie, déposé au dossier de l'appelant. Il est soumis que si les passages du rapport de vérification et du rapport d'expertise de monsieur Heeb qui font référence aux pièces retirées et dont la preuve n'a pas été faite lors de l'audition, le rapport de vérification et le rapport d'expertise seraient ténus, voire factuellement infondés.

[26] Les procureurs de l'appelant ont attaqué le rapport de l'expert Heeb retenu par l'intimé sur plusieurs fronts :

- a) étant docteur en économie, ce dernier ne possède pas les connaissances approfondies et la compréhension poussée et très technique que requiert une expertise mathématique et statistique afin de déterminer avec un degré de certitude scientifique si le jeu de poker est un jeu de chance ou d'habileté;
- b) l'expert Heeb mentionne avoir témoigné comme expert dans le cadre de cinq procès aux États-Unis et un procès au Canada (*Cohen c. Canada (Citoyenneté et Immigration)* 2015 CF 1192). Contrairement à ce que l'expert souhaite laisser croire, ses conclusions sur le jeu de poker n'ont jamais été analysées et encore moins avalisées ou confirmées par un tribunal au Canada. Par contre, aux États-Unis, un juge de première instance a effectivement conclu que le poker est un jeu où les habiletés prédominent sur la chance mais la Cour d'appel dans la même affaire a renversé le jugement de première instance (voir *United States v. Di Cristina*, 12-3720 (726 F.3d 3292) et la Cour suprême des

États-Unis a refusé de se saisir de l'appel formulé par le défendeur *Di Cristina*, mettant ainsi fin au débat;

- c) le témoignage de l'expert s'apparente davantage à celui d'un témoin de fait s'auto qualifiant de joueur de poker professionnel plutôt qu'à celui d'un expert en économie impartial et indépendant. Lors de son témoignage, l'expert a référé à ses propres habitudes de jeu, a inféré des conclusions sur les comportements des joueurs alors qu'il n'a pas les qualifications requises pour ce faire et a formulé des énoncés généraux sans aucune source à l'appui. Selon le témoignage global de l'expert, ce dernier ne présente pas une opinion objective à la Cour et il n'a pas le degré requis d'indépendance et de crédibilité pour que son opinion et son expertise soient retenues.

[27] Les procureurs de l'appelant ont déposé deux rapports de contre-expertise. Un premier rapport de monsieur Mathieu Dufour, docteur en mathématiques ayant rédigé son thèse de doctorat sur la théorie des jeux, visait à analyser et à déterminer la part de hasard dans le résultat du jeu de poker de type Texas Hold'em. Selon cet expert, deux conclusions s'imposent :

- a) l'issue d'une partie de poker dépend manifestement à la fois du hasard par la distribution des cartes et de l'habileté des joueurs;
- b) décrivant la théorie des jeux, la part du hasard et de chance prédomine toujours sur la part d'habileté. Selon son analyse statistique des résultats de l'appelant, les résultats de ce dernier ne sont pas supérieurs à la moyenne.

[28] L'expert Dufour a émis plusieurs critiques à l'égard des rapports de l'expert Heeb, dont les suivants :

- a) les tests effectués ne sont pas indépendants;
- b) une erreur scientifique et logique est commise en ce qu'il démontre qu'il y a une partie d'habileté dans le jeu de poker mais qu'il ne démontre pas que l'habileté est prépondérante; et
- c) la « mesure de contribution d'habileté » développée ne répond à aucun des critères nécessaires à une mesure statistique robuste et fiable.

[29] Le deuxième rapport de contre-expertise est celui de monsieur Jeffrey Rosenthal, docteur en statistiques, lequel visait à déterminer la part de contribution de la chance et de l'habileté dans le jeu de poker en ligne et de

déterminer si les tests statistiques effectués par l'expert Heeb respectent les enseignements statistiques requis.

[30] Cet expert a conclu avec certitude que les tests et analyses effectués par l'expert Heeb ne permettent pas de déterminer que les habiletés prédominent sur la chance au poker. Selon lui, il est impossible de déterminer le degré réel que jouent la chance et l'habileté au poker et qu'il est indéniable que l'habileté ne prédomine pas sur la chance et ce, malgré des centaines de mains jouées. Il réfute d'emblée la conclusion tirée par l'expert Heeb à l'effet qu'après seulement 3 000 mains, la chance est occultée par les habiletés.

B. Position de l'intimé

[31] L'intimé souligne le sens très large donné à la définition du terme « entreprise » au paragraphe 248(1) de la *Loi* : sont compris parmi les entreprises, les professions, métiers, commerces, industries ou activités de quelque genre que ce soit et [...] les projets comportant un risque ou les affaires de caractère commercial.

[32] Selon l'analyse de l'arrêt *Cohen*, lorsque les activités d'un contribuable comportent un élément personnel (comme dans le cas présent) la Cour doit déterminer si cette activité est exploitée de façon suffisamment commerciale pour se qualifier d'entreprise et être considérée comme une source de revenu aux fins de la *Loi*.

[33] Selon l'arrêt *Stewart*, 2002 CSC 46, pour qu'une activité d'un contribuable puisse être qualifiée de commerciale par nature, le contribuable doit avoir l'intention subjective de réaliser un profit. Cette détermination doit se faire en fonction de facteurs objectifs et cette activité doit être exercée conformément à des normes objectives de comportement d'homme d'affaires sérieux.

[34] La nature commerciale d'une activité se caractérise par l'existence d'un système organisé dans le but de gérer ou d'atténuer les risques. L'absence d'un tel système distingue un joueur invétéré d'un joueur professionnel (voir *Balanko c. MNR*, 81 DTC 887).

[35] L'application du critère de l'intention subjective de réaliser un profit aux causes de gains réalisés par le jeu ou les paris « consiste à essayer de voir quel est l'objectif dominant de la personne en cause, à savoir s'il s'agissait d'exploiter une entreprise ou de simplement se divertir » (voir *MNR c. Mordern*, 61 DTC 126 à la page 1267).

[36] Dans l'arrêt *Moldovan*, les facteurs objectifs suivants ont été utilisés afin de déterminer l'intention subjective de réaliser un profit :

- a) l'état des profits et pertes des années antérieures;
- b) la formation du contribuable;
- c) la voie sur laquelle il entendait s'engager; et
- d) la capacité de l'entreprise à réaliser un profit.

[37] La liste de facteurs énoncés dans l'arrêt *Moldovan* n'est pas exhaustive et d'autres facteurs peuvent être considérés.

[38] L'application de ces critères aux faits de la présente cause démontre que :

États des profits et pertes des années antérieures

- selon le registre de jeu de l'appelant sur le site de PartyPoker, l'appelant avait, au 31 décembre 2007, dans son compte (« bankroll ») la somme de 243 966 \$.

Formation

- après avoir tout perdu au début, l'appelant a décidé d'étudier plus sérieusement les rudiments du jeu de poker. Il a lu quelques livres et a participé à des forums de discussions en plus de visionner des parties à hautes limites en temps réel;
- de 2008 à 2010 inclusivement, l'appelant s'est abonné à plusieurs sites (5) d'apprentissage du poker sur internet;
- il perfectionne son jeu en discutant de stratégies avec d'autres joueurs. Il publie et commente des mains de poker sur des forums de discussions. Il regarde des parties hautes limites jouées en ligne et il analyse lui-même les mains qu'il joue.

Voie sur laquelle il étend s'engager

- l'appelant a abandonné ses études en actuariat pour se concentrer au jeu de poker;

- le poker est au centre de sa vie sociale et il poursuit ses activités de jeu en ligne même en voyage qui inclue toujours une destination où se déroule des tournois;
- l'appelant consacrait une trentaine d'heures par semaine au jeu en ligne sur plusieurs tables en même temps : tables à 1 contre 1, 4 à 12 tables à 6 joueurs et occasionnellement à des tables à 9 joueurs;
- entre 2008 et 2012, l'appelant n'a exercé aucun autre emploi rémunérateur.

Capacité de réaliser des profits

- les gains que l'appelant a tiré de ses activités de poker sont de 1 648 676 \$ en 2008, 884 323 \$ en 2009, 454 867 \$ en 2010 et 231 208 \$ en 2011;
- selon l'expert Heeb, ces gains démontrent un très haut niveau d'habileté et une expectative de profit de 0,13 (cent) par main;
- selon la contre-expertise du professeur Rosenthal, l'appelant a une probabilité de gain de 58,4 % après 104 185 mains.

Gestion ou minimisation du risque selon des normes objectives de comportement d'homme d'affaires sérieux

- l'appelant adapte son jeu en fonction de son expérience et des sommes disponibles dans ses comptes (« bankroll »). Il augmente graduellement son niveau de jeu aux tables (5 \$/10 \$ et 20 \$/40 \$);
- l'appelant adopte un comportement sérieux en retirant 30 000 \$ de son compte (« bankroll ») afin de sécuriser cet argent et limiter à 12 000 \$ son risque pour prendre de l'expérience aux NL400;
- l'appelant utilise pendant 2 ou 3 mois le logiciel Hold'em Manager qui permet d'identifier ses adversaires et d'obtenir certaines statistiques sur leur façon de jouer. Il a dit qu'il préférerait faire sa propre analyse de la force de ses adversaires et se renseigner sur ses adversaires sur des sites internet;
- l'appelant joue surtout en ligne et sur plusieurs tables de jeu en même temps (tables de 1 contre 1, tables à 6 joueurs et à l'occasion à 9 joueurs);
- l'appelant effectue des échanges d'argent du site PartyPoker avec d'autres joueurs, dont M. Philippe D'Auteuil, contre de l'argent sur d'autres sites pour

des raisons d'efficacité et de rapidité des transactions et pour éviter les délais de passage de l'argent par son compte de banque.

IV. Témoignage de monsieur Antoine Bérubé

[39] Monsieur Antoine Bérubé a témoigné à l'audience pour expliquer son intérêt pour le poker et pour relater ses activités au cours des années en litige, soit les années 2008 à 2011.

[40] L'appelant est maintenant âgé de 34 ans et il réside à Québec. Il est le père d'une petite fille alors âgée de trois mois. Il étudie en économie à l'Université Laval depuis 2016.

[41] L'appelant a entrepris ses études au niveau du secondaire avec de bonnes notes et il voulait être mathématicien. Il est du type sportif (badminton, soccer) et il affectionne jouer aux échecs.

[42] À la fin de son secondaire IV, il a reçu un diagnostic de diabète de type 1 qui l'a beaucoup affecté (perte de motivation et il se renferme sur lui-même). Après avoir complété son secondaire V de justesse, il s'est inscrit au CEGEP de Rimouski en sciences de la nature. Il n'est pas très motivé et il n'assiste pas à tous ses cours. Il s'inscrit à des cours qu'il doit reprendre durant l'été.

[43] À l'été 2005, alors qu'il avait 18 ans, il a participé à un tournoi d'échec à Montréal qu'il a gagné. En septembre 2005, il a participé à un autre tournoi d'échec à Québec. À l'automne 2005, il a passé beaucoup de temps aux jeux vidéo et au jeu d'échec. Il a arrêté alors les sports et il a commencé à prendre de l'alcool. Il s'est initié au poker en jouant avec un ami qui avait une valise de jetons.

[44] À l'hiver 2006, il s'est familiarisé avec les règles du poker et il a effectué un premier dépôt sur un site de jeux. Il a lu un livre sur les rudiments du poker.

[45] À l'automne 2006, il a joué avec de petites mises car il n'avait pas d'argent pour jouer. Il a essayé de voler de l'argent dans des automobiles et des mots de passe de courriels de ses amis. Il a tout perdu et ses parents chez qui il demeurait, ont refusé de lui prêter de l'argent. Il a cessé ses études et a participé à un tournoi de poker à Montréal qu'il a perdu.

[46] En 2007, l'appelant a retiré la totalité de son épargne, soit 1 000 \$ et il l'a déposé sur le site PartyPoker. Il jouait alors beaucoup au poker et un peu aux échecs.

Il s'est inscrit sur des forums de discussions et il regardait les joueurs jouer. Il a participé à un tournoi de poker à Cap Rouge et il y a rencontré d'autres joueurs. L'appelant a indiqué qu'il jouait alors environ 35 heures par semaine et que 95 % de son temps de jeu était sur internet au site de PartyPoker. À la fin de 2007, il avait un « bankroll » de 150 000 \$.

[47] L'appelant a expliqué, qu'en 2008, il avait un mode de vie désordonné et de débauche. Il a arrêté toutes ses activités physiques et sportives sauf les échecs. Pendant la semaine, il jouait au poker la nuit et se couchait très tard. Lorsqu'il jouait, il buvait de la boisson et fumait de la marijuana. Les fins de semaine, il fréquentait les bars avec ses amis et il se couchait très tard. Le « gambling » est omniprésent dans sa vie. Il gageait sur tout comme les factures de restaurants. Lorsqu'il perdait, il devenait bouillant et il lui arrivait de perdre la carte. Il était un mauvais perdant et il cherchait toujours à se venger. Pour se refaire, il jouait au Black Jack. C'est en 2008, que l'appelant a rencontré messieurs Philippe D'Auteuil et Martin Fournier Giguère via les forums de discussions et les parties entre amis.

[48] L'appelant a fourni des explications concernant les tournois en personne auxquels il a participé de 2008 à 2010. Il a dit avoir participé à une vingtaine de tournois dont il se serait sorti comme légèrement perdant. En plus des tournois annuels à Las Vegas et aux Bahamas, il a notamment participé à des tournois à Londres, à Prague avec monsieur Jonathan Duhamel et à Amsterdam. Lors des tournois à Las Vegas en 2009 et 2010, il a loué une résidence avec des amis dont les portes étaient ouvertes pour accueillir les joueurs de poker québécois et les fêtards.

[49] Le 12 février 2010, l'appelant a signé un contrat d'achat d'un condominium à Sainte-Foy au prix de 530 000 \$. L'appelant est décrit dans ce contrat comme étant un professionnel de poker.

[50] Concernant ses heures de jeu, l'appelant a expliqué, qu'en 2012, il ne jouait qu'entre 15 à 20 heures par semaine, alors qu'en 2007 et 2008, il pouvait jouer 30 heures par semaine. Sa passion du jeu s'estompait en 2010. C'est en 2010 qu'il dit avoir commencé à consommer de la cocaïne lors des fêtes, laquelle consommation a fortement augmenté au cours des années suivantes.

[51] En 2015, il a fait une crise de panique causée par le stress, l'alcool et les drogues. Il a pris des médicaments pendant une année.

[52] En 2016, l'appelant s'est inscrit au baccalauréat en économie et en mathématiques à l'Université Laval à temps partiel.

[53] Lors de son témoignage et de son contre-interrogatoire, l'appelant a également fourni des informations concernant ses habitudes de jeu.

[54] Il jouait au poker en ligne 95% de son temps de jeu et seulement 5% du temps à des tournois en présentiel. Lorsqu'il jouait en ligne, il jouait des « cash game » sans limite. Dans un tiers des cas, il jouait à un contre un jusqu'à quatre tables à la fois. Dans les 2/3 des cas, il jouait avec plusieurs joueurs dont le nombre pouvait varier de 4 à 12 joueurs. En moyenne, il jouait à des tables de six joueurs à six tables à la fois.

[55] Les limites de jeu auxquelles il jouait dépendaient des disponibilités. Ses limites de jeu étaient surtout des 5 \$/10 \$, 10 \$/20 \$ et 25 \$/50 \$. L'appelant a relaté le fait qu'une fois, il a joué à une limite de 100 \$/200 \$ et qu'il a perdu 100 000 \$ en une seule soirée.

[56] L'appelant a expliqué qu'à ses débuts, il jouait exclusivement sur le site de Party Poker. Par la suite, il a également joué sur le site de FullTiltPoker à 60% de son temps de jeu et sur le site de PokerStars dans environ 20% de son temps de jeu.

[57] L'appelant a de plus reconnu avoir acquis en 2008 ou 2009, les logiciels Hold'em Manager et Poker Tracker qui compilent des statistiques dont ses gains et avoir fréquenté des sites comme Pokertableratings.com qui compilent les statistiques des parties jouées par les joueurs et qui affichaient notamment les gains de chacun. L'appelant a indiqué qu'il utilisait peu ces données statistiques pendant qu'il jouait parce que ça lui faisait perdre sa concentration.

[58] L'appelant a participé à des forums de discussions sur le site Pokercollectif pour se valoriser et rabaisser les autres joueurs. Il a « posté » des mains de gros pots. Selon lui, environ 80% de ses publications sont non reliées au poker. Il a aussi reconnu avoir accordé des entrevues dont une à Simon Gravel, auteur du livre « Les maîtres du Poker ».

[59] De 2008 à 2012, l'appelant a développé une stratégie de jeu en étudiant les rudiments du poker, en regardant des parties de hautes limites et en discutant de mains avec d'autres joueurs.

[60] En contre-interrogatoire, l'appelant a reconnu avoir utilisé plusieurs pseudonymes sur les sites de poker sur lesquels il jouait dont les suivants :

Roland Thetrault (FullTiltPoker);

Tiltman et Tabarnaaaaaak (PartyPoker);
Negro Vente 1 (PokerStars).

[61] Pendant la période en litige, l'appelant s'est notamment abonné au site de Card Runners qui montre des vidéos de joueurs en action et qui expliquent les raisons des gestes qu'ils posent. L'appelant a également consulté les sites Duces Craked.com pour des vidéos conseils, Blue Fire Poker, Poker Savie Plus et Leggo Poker.

[62] En 2008, l'appelant savait qu'il était un bon joueur de poker et il se croyait invincible. Il était au-dessus de la moyenne des joueurs par son expérience et sa capacité à évaluer les joueurs contre qui il jouait.

[63] De 2008 à 2011, l'appelant a confirmé qu'il n'a pas eu d'autres revenus que ceux provenant de ses activités de joueur de poker.

V. Témoignage du vérificateur

[64] Monsieur Mathieu Marois a témoigné pour le compte de l'ARC en tant que vérificateur du dossier de l'appelant. Il est un expert en évaluation d'entreprises et il détient un baccalauréat en administration des affaires et un certificat de comptabilité, C.G.A., C.B.V. et E.E.E.

[65] Le dossier de l'appelant lui a été assigné à l'été 2011 et un premier contact a été établi avec l'appelant le 1^{er} août 2011.

[66] Le rapport de vérification en date du 26 septembre 2012 a été déposé en preuve et les faits qui y sont énoncés n'ont pas été contestés sauf pour ce qui est des conclusions tirées des extraits des divers forums et bloques disponibles en ligne sur internet qui n'ont pas été mis en preuve par l'intimée.

[67] Les revenus non-déclarés apparaissant aux nouvelles cotisations du 25 mai 2012 et du 16 octobre 2012 concernant les années d'imposition 2008, 2009, 2010 et 2011 ont été établis à partir du registre fourni par le site PartyPoker. Les montants imposés représentent les profits que l'appelant a réalisés sur ce site seulement et ne tiennent pas compte des profits que l'appelant a réalisés sur d'autres sites parce que l'information provenant de ces autres sites n'étaient pas disponibles. Le site PartyPoker n'est qu'un des trois sites principaux de poker en ligne sur lesquels l'appelant a joué.

[68] D'après les informations fournies par le site PartyPoker, l'appelant a participé à des parties de poker sur le site à raison de 330 jours en 2008, 307 jours en 2009, 265 jours en 2010 et 266 jours en 2011. En 2008, l'appelant a joué en moyenne 6,35 jours sur 7 à toutes les semaines de l'année 2008. D'après un échantillonnage effectué pour l'année 2008, l'appelant a joué environ 130 heures en avril (soit 28 jours sur 30) et 237 heures en novembre (soit 30 jours sur 30). Cette dernière statistique représente un temps de jeu moyen de 4h20 par jour en avril et 7h54 en novembre (pour une moyenne variant entre 30 et 56 heures par semaine).

[69] Le vérificateur a expliqué qu'il a choisi d'effectuer un échantillonnage uniquement pour l'année 2008 puisque l'appelant a, à partir de 2009, commencé à déplacer ses activités de poker sur les sites FullTiltPoker et PokerStars.

[70] L'analyse de la carte de crédit Visa de l'appelant a démontré que celui-ci se trouvait en Australie au cours des mois de février et mars 2008, ce qui ne l'a pas empêché de jouer au poker en ligne pratiquement tous les jours lors de son voyage.

[71] L'analyse des gains totaux réalisés uniquement sur le site PartyPoker démontre que ses gains sont à l'ordre de 2 949 171 \$ pour les années 2008 à 2011, soit en moyenne de 750 000 \$ annuellement. Les gains réels réalisés par l'appelant sont probablement plus élevés puisque l'appelant jouait au poker sur d'autres sites de poker.

[72] L'analyse des relevés bancaires de l'appelant a démontré que l'appelant a été en mesure de déposer des dizaines de milliers de dollars mensuellement dans ses comptes bancaires provenant de ses activités de poker. En fait, l'appelant a déposé 377 478 \$ en 2008, 842 328 \$ en 2009 et 468 428 \$ en 2010, même s'il n'a aucune autre activité génératrice de revenus.

[73] Selon l'analyse du registre fourni par le site PartyPoker, l'appelant a toujours conservé dans son « bankroll » (argent disponible sur son compte en ligne) un solde supérieur à 1 000 000 \$ depuis le 18 août 2008. Le 20 mai 2009, le solde a même atteint 2 339 904 \$. Le 11 août 2011, soit le jour de l'entrevue initiale avec l'appelant, le solde de son compte s'élevait à 1 370 986 \$.

VI. Expertises présentées par l'intimé

[74] L'expert présenté par l'intimé est monsieur Randal D. Heeb, PhD (Economics), économiste-conseil et associé de la firme de consultation économique Bates White LLC. La Cour a reconnu monsieur Heeb à titre d'expert en économie

et en théorie du jeu. Il est un joueur de poker professionnel aux États-Unis et il joue avec succès au poker depuis plus de 25 ans tant en présentiel qu'en ligne. Il a témoigné et produit des rapports dans cinq causes dont une au Canada, *Cohen c. La Reine*, 2011 CCI 262.

[75] Son mandat était de résumer et de mettre à jour les opinions qu'il a exprimées dans le cadre de la cause intitulée *United States v. Di Cristina*, entendue en 2012 par le US District Court of the Eastern District of New York, 2012 U.S. Dist. Lexis 118037, dans un rapport d'expert initial daté du 5 juillet 2012, dans un rapport d'expert supplémentaire daté du 13 août 2012 et dans une déclaration datée du 20 août 2012, lesquels portaient sur la question de savoir si l'habileté prédominait sur la chance dans les parties de poker de type Texas Hold'em sans limite jouées en ligne.

[76] L'expert Heeb a produit un rapport initial daté du 21 août 2020 auquel il a annexé les rapports produits dans le dossier *Di Cristina*. Après une analyse de données fournies par PokerStars, représentant 415 millions de mains de parties libres au jeu de Poker Texas Hold'em sans limite jouées sur le site de PokerStars (les « Données PokerStars ») dans ce litige américain, et après une analyse de données obtenues de HandHQ, une source indépendante de données, représentant des données d'observation de plus de 170 millions de mains de poker de PokerStars pour la même période, soit d'avril 2010 à mars 2011, au même niveau de jeu des Données PokerStars (il faut comprendre ici que ces données sont essentiellement des données sous-jacentes aux Données PokerStars, telles qu'observées par une source indépendante), l'expert Heeb a conclu que le poker est un jeu où l'habileté et la chance jouent un rôle dans les résultats mais que l'habileté des joueurs prévalait sur la chance au poker.

[77] Son opinion se fonde notamment sur les facteurs suivants :

- le jeu de poker est un jeu qui implique un nombre considérable de décisions complexes qui peuvent influencer les résultats;
- de nombreuses personnes vivent du poker et gagnent régulièrement;
- les joueurs qui ont du succès gagnent régulièrement plus que les joueurs qui ont moins de succès et ce, virtuellement, avec toutes les mains de départ;
- le niveau d'habileté des joueurs basé sur l'analyse statistique des Données PokerStars en tenant compte des nombreuses variables concernant les

statistiques et les tactiques utilisées par les joueurs est un bon indicateur des résultats (i.e. combien d'argent un joueur gagne par partie jouée);

- les techniques de simulation Monte Carlo ont démontré que les joueurs les plus habiles dominaient les joueurs les moins habiles, à tous les niveaux de jeu. Cet exercice visant à déterminer après combien de mains un joueur habile pouvait dominer un joueur moins habile dans au moins 90% des cas (i.e. de gagner plus d'argent ou de perdre moins d'argent);
- plusieurs autres tests indépendants dont chacun tendant à établir que l'habileté prédominait sur le hasard au jeu du poker, ont procuré un niveau de confiance très élevé en cette conclusion;
- l'analyse des jeux en argent en ligne du Texas Hold'em sans limite joués à des tables de six joueurs au maximum aux niveaux de 0,50 c/1 \$ jusqu'à 10 \$/20 \$, a permis à l'expert de formuler l'opinion que le jeu de poker est un jeu où l'habileté prédomine sur la chance, et ce, pour plusieurs autres jeux de poker similaires;
- le poker en présentiel accorde une place plus grande à l'habileté des joueurs parce que ces derniers doivent « lire » leurs adversaires et déduire les cartes que ces adversaires ont en leur possession;
- en réponse à une question de la Cour dans l'affaire *Di Cristina*, l'expert Heeb a exprimé, qu'à son avis, le ratio d'habileté au poker par rapport à la chance est d'au moins 81% pour l'habileté et de 19% pour la chance, après 300 mains de jeu. Après 3 000 mains, l'habileté domine nettement la chance;
- en réponse aux arguments et aux observations formulées par l'expert retenu par le gouvernement américain, le Dr. David DeRosa, dans la cause *Di Cristina*, l'expert Heeb a expliqué que la raison pour laquelle plus de joueurs perdent de l'argent plutôt qu'en gagner était attribuable aux frais exigés par l'opérateur des jeux de poker, communément appelés le « rake », qui est calculé en fonction d'un petit pourcentage déduit de chaque pot gagné;
- dans sa déclaration datée du 20 août 2012 qui était en réponse à une lettre du gouvernement américain datée du 17 août 2012, l'expert Heeb a, entre autres choses, réfuté l'argument du gouvernement à l'effet que le degré d'habileté d'un joueur de poker devait être mesuré par rapport à chaque main jouée plutôt que sur une plus longue période reflétant le nombre réel de mains jouées.

[78] Dans la dernière partie de son rapport, l'expert Heeb a passé en revue la littérature académique traitant de l'habileté et de la chance au poker. L'étude la plus intéressante est celle menée en 2019 par des experts en informatique de l'Université Carnegie Mellon qui a démontré que Pluribus, une créature d'intelligence artificielle, a été capable de battre un groupe d'élite de cinq joueurs professionnels à une table de six joueurs jouant au Texas Hold'em sans limite via internet. L'étude d'une séquence de 10 000 mains a démontré que Pluribus a nettement dominé les joueurs professionnels.

[79] L'expert Heeb a produit un second rapport daté du 8 septembre 2020 en réponse à un mandat de la part de l'intimé d'évaluer si l'appelant a démontré une grande habileté au poker (si possible, jusqu'à quel degré) et si les gains de poker obtenus par l'appelant au cours des années 2009, 2010 et 2011 correspondaient à son niveau d'habileté. Pour réaliser son mandat, l'expert a consulté ses rapports en relation avec l'affaire *Di Cristina* et des documents publics dont le livre de Simon Gravel intitulé « Les Maîtres du poker », des entrevues, des extraits de forums de discussions et plusieurs autres documents et vidéos sur internet et des données de HandHQ concernant des mises de 0,50 ¢/1 \$ jusqu'à 10 \$/20 \$.

[80] Selon les données de HandHQ, l'appelant a joué 104,184 mains en ne tenant compte que de son jeu aux mises 10 \$/ 20 \$ et a gagné 13 451 \$ pour une moyenne de 0,13 ¢ par main au cours de la période du mois d'avril 2010 au mois de mars 2011. L'expert Heeb a comparé ces résultats avec ceux de trois groupes de comparaison, soit la « population totale » qui comprend l'ensemble des joueurs, les « joueurs récréatifs » qui comprend tous les joueurs qui ont joué moins de 1 000 mains et la moitié des joueurs qui ont joué plus de 1 000 mains, et les « joueurs très habiles » qui comprend la moitié des joueurs qui ont joué plus de 1 000 mains mais qui ont été exclus des « joueurs récréatifs » et qui ont réalisé un profit par main, supérieur à la moyenne dans leur premier deux-tiers de mains. La catégorie des « joueurs récréatifs » représentait 90.8 % des joueurs ayant joué aux parties 10 \$/20 \$ et 88.8 % des joueurs ayant joué aux parties 5 \$/10 \$. Par conséquent, la catégorie des « joueurs très habiles » représentaient 9.2 % des joueurs ayant joué aux parties 10 \$/20 \$ et 11.2 % des joueurs ayant joué aux parties 5 \$/10 \$.

[81] Les comparaisons entre les résultats de l'appelant et ceux des différents groupes de joueurs effectuées par l'expert Heeb lui ont permis de conclure que :

- après 104,184 mains, la moyenne des résultats par main jouée pour les joueurs de la catégorie de la « population totale » est négative à 0,17 ¢ par main;

- l'appelant a une grande probabilité d'obtenir des résultats plus profitables après 104,184 mains qu'un joueur faisant partie de la catégorie de la « population totale »;
- sur une base annuelle, 50,8 % des joueurs de la catégorie des « joueurs très habiles », qui jouent le même nombre de mains et avec le même mélange de parties aux mises 5 \$/10 \$ et 10 \$/20 \$ que les parties jouées par l'appelant, ont une expectative d'obtenir un profit et les joueurs les plus habiles de cette catégorie sont capables de gagner régulièrement et de gagner leur vie en jouant au poker;
- après 104,184 mains, les joueurs de la catégorie des « joueurs très habiles » ont 93.4 % plus de probabilités d'obtenir de meilleurs résultats que les « joueurs récréatifs »;
- l'appelant est un joueur très habile dont les résultats de profit par main dominant non seulement les joueurs de la catégorie des « joueurs récréatifs » mais également la plupart des joueurs de la catégorie des « joueurs très habiles »;
- les joueurs faisant partie de la catégorie des « joueurs récréatifs » ont une expectative de profit négative à 0.91 ¢ par main alors que l'appelant à un résultat réel positif de 0.13 ¢ par main, ce qui place l'appelant à un percentile de 99.1 % des joueurs de cette catégorie pour les résultats anticipés de profit. Un joueur de cette catégorie n'a que 0.9 % de chance de gagner autant que l'appelant après 104,184 mains, soit quatre joueurs sur 10 000 joueurs de cette catégorie;
- par rapport aux joueurs de la catégorie des « joueurs très habiles », l'appelant se situe dans le 59^{ième} percentile des joueurs en terme de gains.

[82] L'expert retenu par l'intimé a également produit un rapport de contre-expertise daté du 25 novembre 2020 suite au rapport du professeur Jeffrey Rosenthal, un des deux experts retenus par l'appelant. Suite à la révision du rapport du professeur Rosenthal, l'expert Heeb a maintenu les opinions qu'il a rendues dans ses deux rapports précédents. Selon lui, le poker est un jeu où la contribution de l'habileté des joueurs prédomine sur la contribution du facteur chance dans la détermination des résultats des parties. L'expert a, de plus, réaffirmé que l'appelant était un très habile joueur de poker car il se situe dans le percentile 75.29 % des gains par main des joueurs faisant partie de la catégorie de la «

population totale » et dans le percentile 99.10 % des joueurs faisant partie de la catégorie des « joueurs récréatifs ».

[83] L'expert Heeb a également estimé que l'appelant avait une probabilité de 58.4 % de gagner la moyenne le salaire annuel d'un entrepreneur américain de 50 000 \$ américains et qu'il avait une probabilité de 66.2 % de gagner un profit net annuel en présumant qu'il s'adonne au poker à plein temps.

[84] Le 14 juillet 2021, l'expert Heeb a produit un autre rapport de contre-expertise au rapport du Dr. Mathieu Dufour, un des deux experts retenus par l'appelant. Après avoir fait une révision exhaustive du rapport du Dr. Dufour, l'expert Heeb a maintenu toujours que le poker est un jeu d'habileté en ce sens que la contribution du facteur habileté est plus important que la contribution du facteur chance dans la détermination des résultats au poker. Contrairement à l'opinion du Dr. Dufour, l'expert Heeb est d'avis que l'appelant est un joueur très habile et que le succès financier substantiel et répété de ce dernier en jouant du poker est compatible avec son haut niveau d'habileté.

[85] L'expert Heeb a en premier lieu, abordé et réfuté les trois principaux points de désaccord soulevés par le Dr. Dufour, à savoir que :

- les différents critères d'habileté utilisés ne sont pas indépendants;
- les critères et les analyses proposés sont des critères pour déterminer si le degré d'habileté au poker est plus grand que zéro, et non pour déterminer si la contribution de l'habileté est plus grande que la contribution du facteur chance;
- la mesure du degré d'habileté manque d'un indice de confiance (i.e. une marge d'erreur), n'a pas de définition non ambiguë, ne mesure pas le concept désiré d'habileté et ne génère pas de résultat constant.

[86] Par la suite, l'expert a clarifié des points qui portaient à confusion dont le critère d'habileté, le calcul du nombre de mains jouées et le rythme de jeu d'un joueur de poker professionnel qui joue en ligne. Concernant ce dernier point, l'expert Heeb a discuté de trois sources possibles de confusion.

[87] La première source de confusion concerne le nombre de parties jouées en personne par des professionnels. Selon l'expert Heeb, le rythme de jeu en personne d'un professionnel est environ de 30 mains par heure, soit 300 mains par session

quotidienne de dix heures par session et 1 500 mains pour une semaine de 50 heures alors que les joueurs professionnels en ligne vont normalement jouer 50 mains à l'heure, et ce, pour chaque table à laquelle ils jouent.

[88] La seconde source de confusion concerne le nombre de tables auxquelles un joueur peut jouer en ligne simultanément. Selon l'expert Heeb, les joueurs expérimentés peuvent facilement jouer à quatre tables à la fois et certains joueurs peuvent même jouer jusqu'à 12 tables et plus en même temps. Un joueur qui joue à quatre tables simultanément pendant dix heures par jour et cinq jours par semaine aura joué 10 000 mains dans une semaine (soit 50 mains à l'heure x 4 tables x 10 heures par jour x 5 jours par semaine).

[89] La troisième source de confusion concerne le rythme de jeu annuel de l'appelant parce que les experts se concentrent uniquement sur les données obtenues de HandHQ, qui réfèrent à une seule suite de jeu (PokerStars) et seulement pour les mises de 0.50 ¢/1 \$ à 10 \$/20 \$ et pour une période de 12 mois se terminant en mars 2011. Dans le cas de l'appelant, seulement 92 653 mains ont été prises en compte alors qu'il a reconnu avoir joué intensément sur au moins deux autres sites, soit sur Full Tilt Poker et PartyPoker. Par conséquent, le nombre de mains jouées par l'appelant dont il a été tenu compte ne représente qu'une infime partie du nombre de mains réellement jouées dans une année.

[90] L'expert Heeb a apporté des précisions concernant le taux de commission exigé par le site PokerStars (le « rake ») parce que le Dr. Dufour a présumé que ce taux était de 5 % des mises. Selon l'expert Heeb, ce taux est incorrect et a pour effet de biaiser substantiellement l'impact du « rake ». Le taux réel du « rake » exigé par le site PokerStars est d'environ 5% jusqu'à un maximum de 3 \$ pour les mises de 5 \$/10 \$ et de 10 \$/20 \$. Lorsque le pot d'une partie atteint 60 \$, il n'y a pas de « rake » additionnel. L'effet du « rake » par main par joueur pour la période au cours de laquelle les données de PokerStars sont disponibles est de 0.18 ¢ par main par joueur pour les mises de 10 \$/20 \$ et de 0.16 ¢ par main par joueur pour les mises de 5 \$/10 \$.

VII. Expertises présentées par l'appelant

[91] Un premier expert mandaté par le procureur de l'appelant est monsieur Jeffrey S. Rosenthal, lequel détient un BSc en mathématiques et physique et en science informatique de l'Université de Toronto (1988) et un doctorat en mathématiques de l'Université de Harvard (1992). Depuis 1993, il est professeur de statistiques à l'Université de Toronto.

[92] Son mandat consistait à évaluer les contributions relatives du facteur habileté et du facteur chance des joueurs de poker en ligne et, en particulier de réviser et commenter les différents rapports et conclusions de l'expert Heeb dans le cadre du litige de l'appelant avec l'ARC. Le professeur Rosenthal a produit un rapport daté du 19 octobre 2020 et il a témoigné à l'audience. Pour exécuter son mandat, le professeur Rosenthal a eu accès aux différents rapports de l'expert Heeb dans la cause *Di Cristina* et dans la cause de l'appelant et de celles de messieurs Martin Fournier Giguère et Antoine Bérubé, ainsi qu'à des dossiers financiers et à des courriels concernant les gains et les pertes de l'appelant résultant de son jeu en ligne et aux données détaillées portant sur les 187 millions de parties jouées en ligne sur le site de PokerStars au cours de la période d'avril 2020 à mars 2011.

[93] Essentiellement, la position du professeur Rosenthal est que les conclusions de l'expert Heeb à l'effet que l'appelant est un joueur extrêmement habile et que cette habileté domine grandement sur le facteur chance après quelques milliers de mains ne sont pas adéquatement démontrées et sont mêmes contredites par les résultats réels obtenus par l'appelant, lesquels montrent des probabilités significatives de pertes et de longues périodes de pertes substantielles.

[94] Le professeur Rosenthal a observé une circularité dans l'analyse de l'expert Heeb en ce sens que les joueurs ont été sélectionnés dans différentes catégories et évalués en utilisant les mêmes données de l'année. La même chose s'est produite afin de mesurer les statistiques du modèle de paris et les gains réalisés au poker.

[95] Dans le cas particulier de l'appelant, le professeur Rosenthal a observé que son pourcentage d'habileté, calculé selon la formule de l'expert Heeb, était estimé être 0 %, de 45.5 % (sur une base mensuelle), de 33.3 % (sur une base des profits nets annuels) et de 82.9 % des profits annuels totaux pour l'année des données. Au cours de la période où les données étaient disponibles, l'appelant a connu une longue période de pertes ce qui n'est pas conforme aux modèles de gains conçus par l'expert Heeb pour les joueurs les plus habiles. Au niveau recommandé de 3 000 mains, le pourcentage d'habileté estimé de l'appelant n'excède pas 19.4 %.

[96] Le deuxième expert mandaté par le procureur de l'appelant est le Dr. Matthieu Dufour lequel détient un doctorat en mathématiques de l'Université de Montréal et est un associé de la Société des actuaires. Monsieur Dufour est depuis 2001 professeur d'actuariat au Département de mathématiques à l'Université du Québec à Montréal et il a publié plusieurs articles sur la théorie des jeux.

[97] Son mandat, à titre d'expert indépendant en mathématiques, en théorie des jeux, en théorie des probabilités et en action actuariat, était d'analyser et de déterminer la part du hasard dans le résultat du jeu de poker de type Texas Hold'em et d'établir s'il est possible d'y jouer avec une espérance de gain positive à long terme.

[98] Le professeur Dufour a produit un rapport daté 11 juin 2021 de même qu'une réplique datée du 11 août 2021 à la réponse de l'expert Heeb à son rapport. Pour exécuter son mandat, le professeur Dufour a eu accès aux avis d'appel et aux réponses aux avis d'appel concernant l'appelant et à tous les rapports d'expertise produits par l'expert Heeb et par le professeur Rosenthal dans le dossier de l'appelant.

[99] Le professeur Dufour a témoigné à l'audience. Son témoignage et son rapport ont fait ressortir trois principaux points de désaccord avec les conclusions de l'expert Heeb. Ces points de désaccord sont les suivants :

- les critères d'évaluation de l'expert Heeb ne sont pas indépendants et ils constituent tous des variations d'un seul et même critère, i.e., la constatation qu'en moyenne, les meilleurs joueurs de son échantillon font mieux que les moins bons. L'habileté des joueurs peut justifier une certaine part de leurs succès, mais la démonstration de l'expert Heeb au moyen de ses graphiques, est erronée, car les mêmes types de graphiques sont obtenus avec des résultats purement aléatoires pour lesquels seul le hasard est en cause;
- en aucun moment, l'expert Heeb a démontré que l'habileté est prépondérante sur la chance au poker;
- « la mesure de contribution de l'habileté » d'un joueur de poker, telle qu'élaborée par l'expert Heeb, ne répond à aucun des critères nécessaires à une mesure statistique robuste et fiable, à savoir une définition non ambiguë, l'existence d'un intervalle de confiance (marge d'erreur), une capacité à mesurer la chose voulue et une cohérence dans les résultats (valeurs négatives);
- le professeur Dufour a également conclu que l'analyse des résultats de l'appelant pendant la période d'avril 2010 à mars 2011 de 0.17 ¢ par main lui procure une probabilité a priori de terminer l'année avec au moins le gain qu'il a obtenu n'est que de 41.6 %, ce qui est absolument non remarquable et ne ressort nullement de la moyenne;

- dans sa réplique à la réponse de l'expert Heeb, le professeur Dufour a notamment traité des questions suivantes :
- la confusion entourant les conclusions à l'effet que « Il y a au poker de l'habilité » (conclusion courte) et « Au poker, l'habilité prédomine » (conclusion erronée);
- le critère d'évaluation de la « mesure d'habilité »; et
- la capacité d'un joueur aguerri à tirer parti des faiblesses de ses adversaires dans le jeu en ligne.

[100] Concernant la « prédominance de l'habilité », le professeur Dufour a souligné que l'expert Heeb n'a pas défini précisément la signification de cette notion.

[101] Concernant le critère d'évaluation de la « mesure d'habilité », le professeur Dufour a soutenu que ce test ne respecte pas les standards minimums de crédibilité pour un test statistique, notamment à cause de l'absence de toute mesure d'intervalle de confiance qui viendrait valider ce test.

[102] Concernant la capacité pour un joueur aguerri à tirer parti des faiblesses de ses adversaires dans le jeu en ligne, le professeur Dufour a affirmé, en se basant sur les théorèmes mathématiques de la théorie des jeux, que la chance était largement dominante dans le succès d'un joueur et que, pour cette raison, il faut un grand nombre de mains pour qu'un joueur beaucoup plus fort qu'un autre finisse par l'emporter de façon convaincante. Selon lui, il n'a pas été démontré que l'appelant avait un talent particulier qui lui permettait de détecter si ses adversaires en ligne bluffaient ou non.

VIII. Les dispositions législatives applicables

[103] Les dispositions de la *Loi* applicables au présent litige sont l'alinéa 3a), le paragraphe 9(1), l'alinéa 40(2)f) et le paragraphe 248(1).

[104] L'alinéa 3a) prévoit que, dans le calcul de son revenu, le contribuable doit inclure le revenu provenant d'une source au Canada ou à l'étranger, y compris le revenu tiré d'une entreprise. Le paragraphe 9(1) prévoit que le revenu que le contribuable tire d'une entreprise pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année. L'alinéa 40(2)f) prévoit que le gain ou la perte d'un contribuable résultant de la disposition d'une chance de gagner un prix ou un pari

ou d'un droit de recevoir une somme comme prix ou comme enjeu d'un pari est réputé être nul. Le paragraphe 248(1) précise que la définition du terme « entreprise » comprend les professions de même que les activités de quelque genre que ce soit et les projets comportant un risque ou les affaires de caractère commercial.

[105] Ces dispositions de la *Loi* se lisent comme suit :

Revenu pour l'année d'imposition

3 Pour déterminer le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, pour l'application de la présente partie, les calculs suivants sont à effectuer :

- a) le calcul du total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année (autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien) dont la source se situe au Canada ou à l'étranger, y compris, sans que soit limitée la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

Revenu

9 (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, le revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

Perte

(2) Sous réserve de l'article 31, la perte subie par un contribuable au cours d'une année d'imposition relativement à une entreprise ou à un bien est le montant de sa perte subie au cours de l'année relativement à cette entreprise ou à ce bien, calculée par l'application, avec les adaptations nécessaires, des dispositions de la présente loi afférentes au calcul du revenu tiré de cette entreprise ou de ce bien.

[...]

40(2) f) est nul le gain ou la perte du contribuable résultant de la disposition :

- (i) soit d'une chance de gagner un prix ou un pari,
- (ii) soit d'un droit de recevoir une somme comme prix ou comme enjeu d'un pari,

à l'occasion d'une loterie ou d'un pari collectif mentionné à l'article 205 du Code criminel;

[...]

248(1) entreprise Sont compris parmi les entreprises les professions, métiers, commerces, industries ou activités de quelque genre que ce soit et, sauf pour l'application de l'alinéa 18(2)c), de l'article 54.2, du paragraphe 95(1) et de l'alinéa 110.6(14)f), les projets comportant un risque ou les affaires de caractère commercial, à l'exclusion toutefois d'une charge ou d'un emploi. (*business*)

IX. Analyse et conclusion

[106] Il ne fait aucun doute que le jeu de poker de type Texas Hold'em sans limite est un jeu de hasard et d'habileté. Les experts retenus par les parties s'entendent sur ce point. Le désaccord entre les experts porte essentiellement sur les conclusions de l'expert Heeb à l'effet que l'habileté prévaut sur le hasard.

[107] Cette question, quoique très intéressante, n'est pas vraiment pertinente pour déterminer si l'appelant exploitait ou non une entreprise au cours des années en litige, parce que, contrairement aux prétentions de l'appelant, le poker n'est pas un jeu de type « pari » visé par l'alinéa 40(2)f) de la *Loi*. Le droit de recevoir une somme comme enjeu d'un pari n'est pas gagné à l'occasion d'une loterie ou d'un pari collectif mentionné à l'article 205 du code criminel. Mentionnons ici que l'article 205 du code criminel a par ailleurs été aboli par la loi de 1985, L.R. ch. 52 (1^{er} suppl.) a.1, sanctionné le 20 décembre 1985.

[108] D'une façon générale, les parties s'entendent sur les critères à utiliser pour déterminer si l'appelant exploitait ou non une entreprise (voir les paragraphes 13 à 22 et les paragraphes 31 à 37). Leurs divergences proviennent de l'application de ces critères aux faits qui sont propres à l'appelant.

[109] Au cours des années 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012, les activités de poker de l'appelant étaient beaucoup plus qu'un divertissement. Il jouait au poker pour gagner sa vie; en ce sens, il était un joueur de poker professionnel. Il jouait au poker de façon non récréative dans le but de dégager un profit. Il organisait sa vie en fonction du poker. Il jouait même en vacances et il payait ses voyages avec ses gains de poker.

[110] Les activités de jeu de poker de l'appelant représentaient sa seule source de revenus au cours des années en litige.

[111] Selon le rapport de vérification, les revenus non-déclarés de l'appelant pour les années d'imposition 2008 à 2011, lesquels ont été établis seulement à partir du site de PartyPoker, représentent au minimum 3 219 074 \$. Rappelons ici que le site PartyPoker n'est que l'un des trois sites de poker en ligne sur lesquels l'appelant a joué.

[112] Dans les faits, l'appelant consacrait la quasi-totalité de son temps au jeu de poker. D'après les informations fournies par le site PartyPoker. L'appelant a participé à des parties de poker en ligne sur le site à raison de 330 jours en 2008, 307 jours en 2009, 265 jours en 2010 et 266 jours en 2011. D'après un échantillonnage effectué pour l'année 2008, l'appelant a joué pour une moyenne variant entre 30 et 56 heures par semaine toujours sur le seul site de PartyPoker. Ces heures de jeu ne tiennent pas compte des heures consacrées à la formation de l'appelant, à ses analyses des autres joueurs et à ses participations aux forums de discussions.

[113] À l'aide de ses gains de poker, l'appelant a été en mesure de faire l'acquisition d'une immobilisation importante, à savoir une résidence acquise le 15 février 2010 pour un coût total de 530 000 \$, payé comptant.

[114] L'appelant a utilisé le logiciel Hold'em Manager lorsqu'il jouait au poker en ligne. Ce logiciel lui permettait de conserver ses statistiques de jeux, son historique de jeux et de nombreuses autres données pertinentes à ses activités de poker, en plus de fournir des informations concernant les joueurs contre qui il a joué. A l'aide de ce logiciel, l'appelant était en mesure d'identifier des joueurs contre qui il était préférable de ne pas jouer et ceux contre qui il lui était plus profitable de jouer.

[115] Malgré son mode de vie hors normes et sa propension à toujours vouloir ridiculiser ses adversaires, l'appelant avait un comportement d'hommes d'affaires sérieux. Il n'avait pas besoin de registres comptables, ni de plans d'affaires. Il jouait pour gagner et il savait comment atteindre son but. Il évitait de jouer contre certains joueurs ou il jouait avec plus de prudence. Il adaptait son jeu en fonction de son « bankroll ») pour éviter les situations trop périlleuses. L'appelant a adopté des normes objectives de gestion et de minimisation des risques. Il jouait sur plusieurs tables à la fois dans le but de maximiser ses possibilités de gains dans le plus court laps de temps de jeu.

[116] À ce niveau de gains réalisés par l'appelant sur une aussi longue période de temps, je suis convaincu que l'appelant pouvait raisonnablement s'attendre à pouvoir gagner sa vie en jouant au poker et même de faire une carrière de joueur professionnel. Dans l'acte d'achat de la résidence acquise par l'appelant en 2010, l'appelant est désigné comme étant un joueur de poker professionnel. L'appelant a de plus mis fin à ses études en actuariat pour se consacrer entièrement au jeu de poker.

[117] Compte tenu de ce qui précède, je viens à la conclusion que, selon la prépondérance des probabilités, l'appelant avait l'intention subjective de réaliser un

profit en s'adonnant à ses activités de poker et qu'il utilisait son expertise et ses habilités pour gagner sa vie au poker, un jeu de hasard où l'habileté entre fortement en ligne de compte.

[118] Pour toutes ces raisons, (a) l'appel à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en date du 25 mai 2012 concernant l'année d'imposition 2008 est rejeté sans frais, et (b) les appels à l'encontre des nouvelles cotisations établis en date du 16 octobre 2012 concernant les années d'imposition 2009, 2010 et 2011 sont accueillis en partie sans frais et lesdites cotisations sont déferées à la ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations afin de diminuer le revenu imposable de l'appelant des années d'imposition 2009, 2010 et 2011 d'un montant de 206 920 \$, de 48 939 \$ et de 3 367 \$ respectivement.

Signé à Montréal, Québec, ce 25^e jour de janvier 2023.

« Réal Favreau »

Juge Favreau

RÉFÉRENCE : 2023 CCI 12

N° DES DOSSIERS DE LA COUR : 2014-123 (IT)G
2014-461(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : Antoine Bérubé

LIEU DE L'AUDIENCE : Québec (Québec)

DATE DE L'AUDIENCE : les 13, 14, 15, 16, 20, 21, 22 et 23
septembre 2021

MOTIFS DE JUGEMENT PAR : L'honorable juge Réal Favreau

DATE DU JUGEMENT : Le 25 janvier 2023

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelant : M^e Danny Galarneau
M^e Bénédicte Dupuis

Avocats de l'intimée : M^e Grégoire Cadieux
M^e Sonia Bédard

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant:

Nom : M^e Danny Galarneau
M^e Bénédicte Dupuis

Cabinet : Cain Lamarre (SENCRL)
Fasken Martineau DuMoulin (SENCRL)

Pour l'intimée : François Daigle
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada