



CRC 2004-076

Vice-président : André Moser
Juges : Daniel Riedo ; Peter Spinnler
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 8 février 2005

en la cause

X, recourante,

contre

Commission fédérale des maisons de jeu, Eigerplatz 1, 3003 Berne (réf. ...)

concernant

l'impôt sur les maisons de jeu ; début d'activité en cours d'année
(période du 15 juillet au 31 décembre 2003)

En fait:

A.– La société X (ci-après : la société), au bénéfice d'une concession de type B, ouvre ses portes le 15 juillet 2003. L'annexe I de la concession dispose que l'exercice commercial de la société débute le 1^{er} janvier et se termine le 31 décembre. Le premier exercice commercial de la société, clos au 31 décembre 2003, dura ainsi 5 mois et demi. Durant cette période, elle réalisa un produit brut des jeux (PBJ) d'un montant de Fr. 20'250'422.25.

B.– Le 30 décembre 2003, la Commission fédérale des maisons de jeu (CFMJ) transmet à la société le formulaire de déclaration annuelle de l'impôt sur les maisons de jeu. Au 4^e alinéa de

cette lettre, il était indiqué que le PBJ devrait être annualisé pour fixer le PBJ déterminant le taux.

C.– Par courrier du 23 janvier 2004, la société remit à la CFMJ le décompte annuel de l'impôt, en retenant un taux de 32,85 %. Elle avait déterminé ce taux en se basant sur le PBJ de Fr. 20'250'422.25. Dans sa lettre d'accompagnement, elle contestait expressément l'annualisation du PBJ, faute d'existence d'une base légale.

D.– Par décision de taxation du 29 mars 2004, la CFMJ fixa l'impôt à Fr. 8'763'831.88, appliquant un taux de 43,28 %. Elle avait déterminé le taux en se basant sur un montant de Fr. 43'478'847.77, correspondant à l'annualisation du montant de Fr. 20'250'422.25. Le taux de base de 53,28 % avait été réduit de 10 % selon l'art. 41 al. 4 de loi fédérale sur les maisons de jeu du 18 décembre 1998 (LMJ ; RS 935.52).

E.– Par recours du 28 avril 2004, la société (ci-après : la recourante) a interjeté un recours contre la décision de la CFMJ devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Elle conclut à l'admission du recours, à l'annulation de la décision dont est recours, à ce que l'impôt soit assis sur un produit de Fr. 20'250'422.25, à ce que le taux soit fixé à 32,85 % et partant l'impôt à Fr. 6'652'263.71. A titre de grief unique, elle invoque une violation du principe de la légalité. Elle se réfère à l'art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), en vertu duquel les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi. Du point de vue de la recourante, aucune base légale n'autorise l'annualisation du PBJ réalisé en 2003.

Le 9 juin 2004, la recourante a versé au dossier de la cause le rapport explicatif sur le projet de révision de l'ordonnance du 23 février 2000 sur les jeux de hasard et les maisons de jeu.

F.– Par réponse du 16 août 2004, la CFMJ a conclu au rejet du recours, contestant sur certains points la version des faits présentée par la recourante. Au niveau du droit, elle estime que l'annualisation du taux ne viole en aucune manière l'ordre juridique et qu'une dérogation en faveur d'un seul casino est exclue.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

En droit :

1.– a) Est en l'espèce litigieux le calcul de l'impôt sur les maisons de jeux dû pour la période du 15 juillet au 31 décembre 2003. Selon la jurisprudence, la conformité au droit d'une décision s'apprécie en principe selon le droit en vigueur à la période à laquelle elle a été prise.

Sont ainsi déterminantes les règles de droit en vigueur lorsque se sont réalisés les faits qu'il s'agit de qualifier juridiquement ou les faits auxquels s'attachent des conséquences juridiques (André Moser, in Moser/Uebersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. marg. 2.79). Les règles de droit déterminantes en l'espèce sont la LMJ et l'ordonnance du 23 février 2000 sur les jeux de hasard et les maisons de jeu (aOLMJ ; RO 2000 766 ss), en vigueur jusqu'au 31 octobre 2004.

b) Aux termes de l'art. 54 LMJ en relation avec l'art. 121a al. 2 de l'aOLMJ, les décisions rendues par la CFMJ peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de céans dans les trente jours qui suivent leur notification (voir la décision de la Commission de recours du 10 avril 2003, in *Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération* [JAAC] 67.137 consid. 2 ; cf. aussi l'art. 124 al. 2 de l'ordonnance du 24 septembre 2004 sur les jeux de hasard et les maisons de jeu [ordonnance sur les maisons de jeu, OLMJ ; RS 935.521], entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2004).

En l'occurrence, la décision de la CFMJ, datée du 29 mars 2004, a été notifiée à la recourante le 30 mars 2004. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 28 avril 2004. Il est donc intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021). La recourante a versé dans le délai imparti l'avance de frais requise sur la base de l'art. 63 al. 4 PA, d'un montant de Fr. 10'000.--. La recourante est directement touchée par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée. Elle a dès lors qualité pour recourir au sens de l'art. 48 let. a PA. Il s'impose donc d'entrer en matière. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. La procédure applicable par devant la Commission de recours est en principe réglée par la PA (art. 71a al. 2 PA).

c) La Commission de recours examine les décisions qui lui sont soumises avec un plein pouvoir de cognition. La recourante peut non seulement soulever les griefs de la violation du droit fédéral et de la constatation inexacte ou incomplète des faits, mais aussi le moyen de l'inopportunité (art. 49 PA). Il en découle que la Commission de recours n'a pas seulement à déterminer si la décision de l'administration respecte les règles de droit, mais également si elle constitue une solution adéquate eu égard aux faits (JAAC 64.36 consid. 3, 61.27 consid. 3 et 60.74 consid. 5b; Moser, op. cit., ch. 2.59 ss, plus particulièrement 2.74; Fritz Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2^e éd., Berne 1983, p. 315; Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2^e éd., Zurich 1998, ch. 633 ss). Cela étant, la Commission de recours constate les faits d'office et n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Elle peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Les principes de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit sont cependant limités dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (ATF 119 V 349 consid. 1a, 117 V 263 consid. 3b, 117 Ib 117 consid. 4a, 116 V 26 s. consid. 3c, 110 V 53 consid. 4a; Moser, op. cit., ch. 1.8 s. ; André Grisel, *Traité de droit*

administratif, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 927 ; cf. également Kölz/Häner, op. cit., p. 240 s. ; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 59 577 ss)..

2.– Dans le décompte final, la CFMJ a procédé à l'annualisation du PBJ de Fr. 20'250'422.25 réalisé par la recourante entre le 15 juillet et le 31 décembre 2003 afin de déterminer le taux de l'impôt. Le PJB ainsi obtenu se montait à Fr. 43'478'847.77 (Fr. 20'250'422.25 : 170 jours [15 juillet au 31 décembre 2003] x 365 jours), donnant un taux de 53,28 %, réduit de 10 %, arrivant dès lors à un taux définitif de 43,28 %. L'impôt en résultant se montait à Fr. 8'763'831.88.

a) Selon l'art. 106 al. 3 Cst., la Confédération prélève sur les recettes des maisons de jeu un impôt qui ne doit pas dépasser 80 % du produit brut des jeux. Tandis que l'art. 40 al. 1 LMJ reproduit le principe précité, l'art. 41 LMJ contient quelques précisions ; ainsi les taux de l'impôt sont de 40 % au minimum et de 80 % au maximum (al. 3) et doivent être fixés par le Conseil fédéral de telle manière que les maisons de jeu gérées selon les principes d'une saine gestion obtiennent un rendement approprié sur le capital investi (al. 1). L'ordonnance d'exécution du 23 février 2000 (aOLMJ) fournit plus de détails. Elle dispose que la Commission perçoit l'impôt sur les maisons de jeu pour chaque période fiscale. Une période fiscale dure douze mois. Le début et la fin de l'assujettissement fiscal coïncident avec le début et la fin de l'exploitation des jeux. La période de calcul et la période fiscale correspondent à l'exercice commercial (art. 84 al. 1 et 2 aOLMJ).

Il découle de la jurisprudence du Tribunal fédéral, désormais ancrée dans la Constitution fédérale, que les contributions publiques – à l'exception des émoluments de chancellerie – doivent avoir leur fondement dans une loi au sens formel. Si la loi délègue à l'exécutif la compétence de fixer le régime d'un impôt, il est alors indispensable, au sens de l'art. 127 al. 1 et de l'art. 164 al. 1 let. d Cst., qu'au moins la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, soient définis par la loi elle-même (ATF 130 I 115 consid. 2.2). Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (art. 127 al. 2 Cst.). Ces principes sont également valables pour l'impôt sur les maisons de jeu indépendamment du fait qu'il soit qualifié de taxe ou de d'impôt (cf. le terme allemand de "Spielbankenabgabe"), dans la mesure où il a les caractéristiques d'un impôt et où il est prélevé comme un impôt.

b) Les textes légaux ne contiennent en l'espèce pas de règle explicite relative à la base de calcul déterminante lorsque l'exercice commercial débute en cours d'année. La loi au sens formel dispose certes que la Commission procède à la taxation et à la perception de l'impôt et que le Conseil fédéral règle la procédure (art. 44 al. 1 LMJ). Toutefois, l'ordonnance d'exécution du Conseil fédéral (aOLMJ) en vigueur jusqu'au 31 octobre 2004 ne règle pas expressément les cas dans lesquels l'exercice commercial débute, en raison de l'ouverture de la maison de jeu, en cours d'année. La CFMJ est d'ailleurs aussi consciente de ce fait lorsqu'elle explique dans le

rapport explicatif relatif au projet de révision de l'OLMJ (p. 9) que l'art. 84 al. 2 et 3 du projet réglemente les cas dans lesquels l'exercice commercial débute ou se termine en cours d'année. Elle relève que le problème s'est présenté en 2002 et 2003, lors de la mise en exploitation des maisons de jeu. Dans la mesure où le cas de figure n'a pas été envisagé par la législation, elle a appliqué au PBJ la méthode de l'annualisation utilisée par l'Administration fédérale des contributions (AFC). Le PBJ réalisé durant la période d'exploitation a été annualisé pour la détermination du taux applicable. Dans ledit rapport explicatif, la CFMJ expose que, par souci de clarification, cette pratique doit être précisée dans la législation. Répondant à cette requête, l'art. 87 al. 4 de l'actuelle OLMJ dispose à présent que lorsque l'assujettissement fiscal commence ou s'achève au cours de l'année civile, le produit brut des jeux est annualisé pour la détermination du taux d'imposition. L'annualisation est effectuée sur la base de la durée de la période fiscale abrégée. Le fait que la nouvelle OLMJ contienne une règle explicite vient confirmer l'idée selon laquelle le législateur n'avait pas prévu la règle nécessaire dans l'aOLMJ. On ne peut dès lors pas déduire sans équivoque de l'art. 84 al. 2 aOLMJ en vigueur au moment déterminant dans le cas d'espèce que la fixation du taux de l'impôt implique nécessairement l'annualisation du PJB réalisé durant la première année civile d'activité. Bien au contraire, la base de calcul déterminante pour le taux de l'impôt n'est pas évoquée expressément et doit être établie par voie d'interprétation.

3.– a) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 130 II 71 consid. 4.2, 128 V 112 consid. 4b/aa ; Moser, op. cit., ch. marg. 2.70).

b) aa) La Commission de recours constate que ni la LMJ ni l'aOLMJ ne répondent clairement à la question de la base de calcul du taux de l'impôt lorsque l'activité débute en cours d'année, question qu'il est pourtant nécessaire de résoudre pour appliquer lesdits textes. L'application stricte du principe de la légalité en matière fiscale ne fait pas obstacle à la nécessité d'interpréter le texte légal, faute de quoi le droit ne pourrait pas être appliqué correctement (cf. dans cette perspective, Joachim Lang, Die Ausfüllung von Lücken in Steuergesetzen, in Francis Cagianut / Klaus Vallender, "Steuerrecht" Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts. Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Berne 1995, p. 159 ss, p. 183). C'est ainsi à tort que la recourante invoque une violation du principe de la légalité. La question de la base de calcul du taux de l'impôt lorsque l'activité débute en cours d'année ne peut être qualifiée de principe général au sens de l'art. 127 al. 1 Cst. et peut dès lors être réglée pour une période transitoire par la CFMJ. Il s'agit peut-être d'une situation qui n'est pas entièrement satisfaisante au regard des exigences du principe de la légalité, mais qui n'est pas pour autant de nature à justifier l'admission du recours.

Au surplus, la recourante expose que la question du taux de l'impôt a été longuement débattue au Parlement. La question aurait ainsi été envisagée sous tous ses aspects et l'absence de règle relative à la base de calcul du taux lorsque l'activité débute en cours d'année équivaldrait à un silence qualifié du législateur. La Commission de recours ne partage pas cet avis. En effet, l'analyse des travaux préparatoires révèle certes des débats nourris mais n'indique pas que la question de la base de calcul du taux de l'impôt, lorsque l'activité débute en cours d'année, a été abordée et que le principe de l'annualisation a été exclu. Il n'est dès lors pas possible de parler de silence qualifié du législateur.

Reste à examiner si la manière dont la CFMJ a interprété les textes légaux est conforme à l'ordre juridique.

bb) La CFMJ fait valoir que l'annualisation du revenu est une conséquence naturelle du choix du barème progressif, tel qu'il ressort de l'art. 41 al. 2 LMJ et des art. 79 al. 2 et 80 aOLMJ : ce barème est en effet fondé sur un revenu annuel. Dès lors, il n'est pas nécessaire d'avoir une norme juridique expresse mentionnant cette annualisation. Se référant au principe de proportionnalité, la CFMJ explique que le calcul de l'impôt doit se fonder sur un revenu annuel complet pour tenir compte de la capacité contributive du contribuable. Elle ne pourrait renoncer à une telle annualisation dans le cas d'espèce sans violer le principe de l'égalité de traitement. Il ne serait en effet pas normal que la recourante qui a réalisé un produit brut de Fr. 20'250'422.25 sur 170 jours bénéficie du même taux que la société qui aurait réalisé le même produit sur une année ; en effet sa capacité contributive est manifestement supérieure à celle de l'autre casino. La recourante elle-même ne conteste pas que la loi a fixé pour l'impôt sur les maisons de jeu un barème progressif.

Sur cette base, c'est à juste titre que la CFMJ fait valoir que les principes de l'égalité de traitement et de l'adéquation de l'impôt à la capacité contributive du contribuable ne peuvent être respectés sans annualisation du PBJ. La solution de la CFMJ se révèle conforme à la systématique du droit fiscal suisse (cf. art. 31 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID ; RS 642.14] ; moins catégorique, art. 209 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD ; RS 642.11]). Il faut dès lors considérer que la CFMJ, en annualisant le PBJ, a interprété la LMJ, respectivement de l'aOLMJ, de manière conforme à l'ordre juridique et que le recours doit être rejeté (confirmant également le principe de l'annualisation, cf. la décision de ce jour de la Commission de céans en la cause X [CRC 2004-008]).

Le fait que le taux de l'impôt soit élevé, comparativement aux autres impôts, se justifie par la nature particulière de l'impôt sur les maisons de jeu et n'est pas de nature à modifier le raisonnement à suivre.

La recourante semble par ailleurs se référer au principe de la bonne foi. Il découle notamment de ce principe, consacré par les art. 5 et 9 Cst., que l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et qu'elle ne saurait tirer aucun avantage des

conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 126 II 387 consid. 3a, 124 II 269 consid. 4a). La recourante indique en effet que la question de l'annualisation aurait été évoquée pour la première fois par la CFMJ le 30 décembre 2003. Par ailleurs, dans son compte de résultat prévisionnel 2003-2007, elle aurait procédé à un calcul du taux sans annualisation et la CFMJ n'aurait pas contesté ce taux. Peu importent ces éléments en l'espèce. En effet, les règles relativement strictes d'application du principe de la bonne foi ne sont pas réalisées en l'espèce. La recourante ne le soutient d'ailleurs pas non plus expressément.

cc) En la cause CRC 2004-008 susmentionnée, la Commission de recours a estimé que la CFMJ devait donner la possibilité au casino concerné qui avait débuté son activité en cours d'année de calculer le taux de l'impôt sur la base du PBJ réalisé durant les 12 premiers mois effectifs d'activité, plutôt que sur la base du PBJ réalisé jusqu'au 31 décembre et rapporté à une année entière. En l'espèce, la recourante n'aborde cependant pas cette question et il ne revient pas à la Commission de céans d'examiner spontanément ce point de droit.

4.- Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours formé par la recourante. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 10'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours du X du 28 avril 2004 est rejeté et la décision sur réclamation de la Commission fédérale des maisons de jeu du 29 mars 2004 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 10'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 10'000.--.
3. La présente décision est notifiée à la recourante et à la Commission fédérale des maisons de jeu.

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le vice-président

La greffière

André Moser

Liliane Subilia-Rouge