(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 février 2001 en la cause Société simple X [CRC 1999-152])

Mehrwertsteuer. Übergangsbestimmungen des MWSTG. Steuerbefreiung der Glücksspiele (Art. 14 Ziff. 19 MWSTV).

Übergangsbestimmungen des MWSTG.

Die alte MWSTV bleibt grundsätzlich auf alle Tatsachen und Rechtsbeziehungen anwendbar, die während ihrer Geltungsdauer entstanden sind (E. 1a).

Steuerbefreiung von Glücksspielen.

- Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs «Glücksspiele». Grundsätzlich sind die Begriffe der MWSTV autonom auszulegen, auch wenn nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts andere Bundesgesetze manchmal als Hilfsmittel zur Auslegung herangezogen werden können (E. 5b/bb). In Anbetracht dessen konnte sich die Eidgenössische Steuerverwaltung an den Begriffen der alten Gesetzgebung über die Spielbanken orientieren, war aber keinesfalls dazu verpflichtet, sie wörtlich zu übernehmen und konnte demzufolge den Begriff «Glücksspiel» autonom auslegen (E. 5b/cc). Im vorliegenden Fall entspricht ihre Auslegung der üblichen Auffassung dieses Begriffs und erscheint als mit Inhalt und Ziel von Art. 14 Ziff. 19 MWSTV übereinstimmend (E. 5b/dd).

- Keine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots (E. 5c) und des Grundsatzes der Gleichbehandlung von Konkurrenten (E. 5d). Keine Anwendbarkeit des Anspruchs auf Gleichbehandlung im Unrecht (E. 5e).

Taxe sur la valeur ajoutée. Dispositions transitoires de la LTVA. Exonération des jeux de hasard (art. 14 ch. 19 OTVA).

Dispositions transitoires de la LTVA.

L'ancienne OTVA demeure en principe applicable à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de sa validité (consid. 1a).

Exonération relative aux jeux de hasard.

- Interprétation de la notion juridique imprécise que constituent les termes «jeux de hasard». En principe, les concepts de l'OTVA doivent s'interpréter de manière autonome, même si, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, d'autres lois fédérales peuvent parfois servir de moyen auxiliaire d'interprétation (consid. 5b/bb). Compte tenu de ces éléments, l'Administration fédérale des contributions pouvait certes s'inspirer des concepts contenus dans l'ancienne législation sur les maisons de jeu, mais n'avait aucunement l'obligation de les reprendre à la lettre et pouvait par conséquent choisir une définition autonome de la notion de «jeux de hasard» (consid. 5b/cc). En l'espèce, son interprétation correspond à l'acception usuelle de ces termes et doit être considérée comme conforme au sens et au but de l'art. 14 ch. 19 OTVA (consid. 5b/dd).

- Absence de violation des principes de l'égalité de traitement (consid. 5c) et de l'égalité de traitement entre concurrents (consid. 5d). L'application du principe de l'égalité dans l'illégalité est également écartée (consid. 5e).

Imposta sul valore aggiunto. Disposizioni transitorie della LIVA. Esonero dei giochi (art. 14 n. 19 OIVA).

Disposizioni transitorie della LIVA.

Le disposizioni abrogate rimangono in principio applicabili a tutti i fatti e rapporti di diritto sorti durante la loro validità (consid. 1a).

Esonero relativo ai giochi d'azzardo.

- Interpretazione della nozione giuridica indeterminata costituita dai termini «giochi d'azzardo». In linea di principio, i concetti dell'OIVA devono essere interpretati in maniera autonoma, anche se, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, altre leggi federali possono talvolta servire da mezzo ausiliario di interpretazione (consid. 5b/bb). Tenuto conto di questi elementi, l'Amministrazione federale delle contribuzioni poteva ispirarsi a concetti contenuti nella vecchia legislazione in materia di case da gioco, ma non era obbligata a riprendere tali concetti alla lettera e poteva quindi scegliere una definizione autonoma della nozione di «giochi d'azzardo» (consid. 5b/cc). Nella fattispecie, l'interpretazione corrisponde all'accezione usuale di questi termini e deve essere considerata conforme al senso ed allo scopo dell'art. 14 n. 19 OIVA (consid. 5b/dd).

- Nessuna violazione dei principi della parità di trattamento (consid. 5c) e della parità di trattamento fra concorrenti (consid. 5d). Non vi è diritto all'applicazione del principio della parità di trattamento nell'illegalità (consid. 5e).

A. La société simple X, qui exploite des salons de jeux, est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995, en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures).

B. Par courrier du 7 novembre 1994, la société simple X demanda à l'AFC des explications sur l'imposition des jeux d'adresse, respectivement sur l'exonération des jeux de hasard, telles les machines à sous, sur la base de l'art. 14 ch. 19 OTVA. Elle releva que selon l'ancienne loi fédérale du 5 octobre 1929 sur les maisons de jeu (LMJ de 1929, RO 10 270 et les modifications ultérieures figurant au RO) en vigueur à l'époque et la pratique du Département fédéral de justice et police (DFJP), les machines à sous exploitées en Suisse étaient considérées comme des jeux d'adresse. Il ne se justifiait dès lors pas de traiter différemment, au niveau fiscal, les jeux d'adresse et les machines à sous. En date du 12 décembre 1995, l'AFC répondit qu'elle n'entendait pas modifier sa pratique dans ce domaine ou changer sa définition des notions respectives de «paris, loteries et autres jeux de hasard» et de «jeux d'adresse». Dans une lettre du 9 février 1996, la société simple se déclara insatisfaite avec la réponse de l'AFC et précisa qu'en l'état, elle considérait que l'exploitation de jeux d'adresse était identique à celle des machines à sous et pouvait donc être considérée comme exclue du champ de l'impôt.

C. L'assujettie ayant systématiquement déduit dans ses décomptes d'impôt, sous la rubrique «4d», les chiffres d'affaires provenant des jeux d'adresse qu'elle considérait comme exclus du champ de l'impôt, l'AFC établit, en date du 18 avril 1997, pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 4e trimestre 1996 (du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1996), un décompte complémentaire d'un montant de Fr. 326 253.-, plus intérêt moratoire dès le 15 avril 1996 (échéance moyenne). Le 19 juin 1997, la société simple X demanda une décision formelle au sens de l'art. 51 OTVA.

D. En date du 8 octobre 1998, l'autorité fiscale rendit une décision dans laquelle elle confirma sa reprise d'impôt. Par mémoire du 6 novembre 1998, X forma une réclamation. Dans une décision sur réclamation du 2 novembre 1999, l'AFC précisa qu'elle avait donné aux notions de jeux de hasard et de jeux d'adresse une définition qui se référait à l'acception usuelle de ces termes et respectait avant tout le principe de la neutralité fiscale qui voulait que les opérations exclues du champ ou les franchises soient interprétées de manière restrictive. En ce qui concernait le montant de la créance fiscale, l'AFC accepta de prendre en compte les montants d'impôt préalable déclarés par la réclamante et fixa nouvellement sa créance fiscale à Fr. 155 917.-, plus intérêt moratoire dès le 15 avril 1996. La réclamation fut donc partiellement admise en raison de ce dernier point.

E. Contre ce prononcé, la société simple X (ci-après: la recourante) a interjeté un recours en date du 3 décembre 1999. Elle conclut à ce que la décision de l'AFC soit annulée, à ce que ses chiffres d'affaires réalisés en 1995 et 1996 dans le cadre de l'exploitation de jeux d'adresse soient déclarés exclus du champ de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et à ce que tous les frais de procédure, y compris devant les instances précédentes soient mis à la charge de l'Etat.

Extraits des considérants:

1.a. Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst., RS 1 3 et les modifications ultérieures), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité. En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable.

(...)

2. (...)

3.a. Conformément à l'art. 4 OTVA, sont soumises à l'impôt les livraisons et les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt par l'art. 14 OTVA. Il en résulte que la mise à disposition d'appareils de jeux moyennant contre-prestation constitue une opération imposable, si elle ne figure pas expressément dans la liste des exclusions du champ de l'impôt.

b. L'art. 8 al. 2 let. b ch. 9 disp. trans. aCst. (cf. art. 196 ch. 14 let. b ch. 9 Cst.) fixe que les paris, loteries et autres jeux de hasard ne sont pas soumis à l'impôt, sans droit à déduction de l'impôt préalable. L'exonération vise les mises d'argent constituant le chiffre d'affaires (voir BO 1993 CN 340). Cette disposition constitutionnelle a été concrétisée à l'art. 14 ch. 19 OTVA qui exclut «les opérations dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mise d'argent».

c. Le commentaire du Département fédéral des finances (DFF) concernant l'OTVA[6] précise que le «chiffre 19 libère de l'imposition les opérations réalisées dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mise d'argent. Cela comprend par exemple les chiffres d'affaires provenant des machines à sous (p. ex. les) ou des paris sur les chevaux. Cette exonération se justifie du fait que ces jeux et appareils de jeu sont soumis à d'autres impôts (ils sont en particulier soumis à d'importants prélèvements cantonaux)».

d. Dans les Instructions à l'usage des assujettis TVA de l'automne 1994[7], l'AFC a défini au ch. 665 ss ce qu'il fallait entendre par opérations dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mise d'argent:

«Sont considérées comme telles les manifestations auxquelles il n'est possible de participer que moyennant une mise de fonds ou la conclusion d'un acte juridique et pour lesquelles l'acquisition ou l'importance du gain dépendent du hasard ou de causes que le participant ne connaît pas. Les autres formes de jeu ne bénéficient pas de l'exemption fiscale.

Sont exclues du champ de l'impôt les contre-prestations que l'organisateur des paris, loteries et autres jeux de hasard encaisse auprès des participants (mises de fonds et d'argent, prix d'achat des billets).

Exemples: Loterie à numéros, Sport-Toto, Toto-X, Loterie SEVA, Loterie romande, Loterie intercantonale, lotos, Bingo, tombolas, maisons de jeux, machines à sous dans les restaurants.

Sont par contre imposables les recettes provenant de jeux d'adresse (p. ex. jeux de quilles, bowling, flippers, fléchettes, billard, football de table), de même que les provisions que l'organisateur des paris, loteries et autres jeux de hasard verse à l'intermédiaire de telles prestations (p. ex. aux services chargés de collecter les coupons de loto, les vendeurs de billets de tombola, etc.)».

Les instructions du printemps 1997 n'ont pratiquement pas modifié cet énoncé, si ce n'est que les jeux électroniques ont été ajoutés à la liste des exemples de jeux d'adresse.

e. La sixième directive du Conseil 77/388/CEE du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (Journal officiel des Communautés Européennes (JOCE) L 145 du 13.6.1977 - Rectificatif: JOCE L 149 du 17.6.1977; ci-après: sixième directive) exonère également les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque Etat membre (art. 13 B sous let. f). Cette dernière réserve conduit à des divergences entre les divers Etats membres

notamment en ce qui concerne les bandits manchots. Alors que certains pays mettent l'accent sur le fait que ces jeux dépendent du hasard et, par conséquent, les exonèrent, d'autres, au contraire, considèrent que ces machines n'excluent pas un certain degré de dextérité mécanique et mentale qui est suffisant pour admettre qu'elles n'entrent plus dans la catégorie des jeux de hasard (Ben Terra / Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives, Amsterdam 1993 et les mises à jour ultérieures, Classeur n° 2, partie X, p. 137). Lorsque l'exploitation de ces machines n'est pas exonérée, la base imposable ne comprend pas la proportion réglementaire du total des mises insérées qui correspond aux gains versés aux joueurs (décision de la Cour de justice des Communautés européennes [CJCE] du 5 mai 1994, en la cause KG H.J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & CO. c / Finanzamt Hamburg Barmbek-Uhlenhorst, aff. C-38/93, publiée au Recueil 1994 I 1679 ss).

4.a. L'ancien art. 35 al. 1 de la Constitution de 1874 interdisait l'ouverture et l'exploitation de maisons de jeu. Reposant sur cette base, la LMJ de 1929 définissait comme maison de jeu toute entreprise exploitant des jeux de hasard (art. 2 al. 1 LMJ de 1929). Étaient qualifiés de jeux de hasard les jeux offrant, moyennant une mise, la chance de réaliser un gain en argent, cette chance dépendant, uniquement ou essentiellement, du hasard (art. 2 al. 2 LMJ de 1929). L'installation d'appareils automatiques ou d'appareils analogues servant au jeu était considérée comme une entreprise exploitant des jeux de hasard, s'il était incontestable que l'issue du jeu ne dépendait pas uniquement ou essentiellement de l'adresse (art. 3 al. 1 LMJ de 1929). Le DFJP devait décider quels étaient les appareils visés par ces dispositions (art. 3 al. 2 LMJ de 1929).

Sur la base de la législation précitée, les jeux de hasard étaient donc interdits sur le territoire suisse. Il apparaît cependant que la Confédération avait notablement assoupli, dans la pratique, la stricte interdiction des maisons de jeu. En effet, selon l'usage, une phase d'adresse insignifiante pour le déroulement du jeu suffisait pour qu'une machine à sous fût considérée comme un appareil servant aux jeux d'adresse, lequel pouvait ainsi être homologué et soustrait à l'interdiction des jeux de hasard prévue par l'ancienne Constitution (voir le message relatif à la nouvelle LMJ, FF 1997 III 141 s.). La pratique en question, que le Tribunal fédéral a d'ailleurs qualifiée d'extrêmement douteuse, a ainsi permis de considérer comme des appareils à sous servant aux jeux d'adresse nombre d'appareils qui auraient dû être classés en fait dans la catégorie des appareils à sous servant aux jeux de hasard (FF 1997 III 152).

b. Depuis avril 1996, le Conseil fédéral a cependant stoppé l'homologation des automates de jeu dans l'attente d'une nouvelle loi sur les maisons de jeu. Ce moratoire a été confirmé dans l'ordonnance du 22 avril 1998 concernant les appareils automatiques servant aux jeux d'argent entrée en vigueur le jour de son adoption (OAJA, RO 1998 1518). Selon l'art. 9 al. 1 OAJA, les homologations d'appareils automatiques servant aux jeux d'argent et de systèmes de jackpot délivrées par le département perdaient leur validité lors de l'entrée en vigueur de l'ordonnance. Toutefois, les appareils automatiques qui, avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance, étaient déjà en exploitation dans un salon de jeux ou dans un café ou restaurant, n'étaient pas concernés par l'extinction de la validité des homologations. Ils pouvaient donc continuer à être exploités dans les mêmes locaux (art. 10 OAJA).

c. Par ailleurs, il convient de signaler que l'interdiction des maisons de jeu a été levée par l'acceptation en vote populaire, le 7 mars 1993, d'un nouvel art. 35 aCst. (devenu l'art. 106 Cst.). Sur la base de cette disposition, une nouvelle loi fédérale sur les maisons de jeu a été adoptée le 18 décembre 1998 (LMJ, RS 935.52). Celle-ci est entrée en vigueur le 1er avril 2000 et limite l'exploitation des jeux de hasard aux seules maisons de jeu qui bénéficient d'une concession (art. 4 al. 1 LMJ). Aux termes de l'art. 3 al. 1 LMJ, les jeux de hasard sont définis comme les jeux qui offrent, moyennant une mise, la chance de réaliser un gain en argent ou d'obtenir un autre avantage matériel, cette chance dépendant uniquement ou essentiellement du hasard. Les appareils à sous servant aux jeux de hasard sont des appareils qui proposent un jeu de hasard dont le déroulement est en grande partie automatique (art. 3 al. 2 LMJ). En revanche, sont considérés comme des appareils à sous servant aux jeux d'adresse les appareils qui proposent un jeu d'adresse dont le déroulement est en grande partie automatique, la chance de réaliser un gain dépendant de l'adresse du joueur (art. 3 al. 3 LMJ). Le Conseil fédéral édicte, après consultation des cantons, des dispositions sur la distinction à établir entre jeux de hasard et jeux d'adresse (art. 3 al. 4 LMJ). A l'art. 60 de l'ordonnance du 23 février 2000 sur les jeux de hasard et les maisons de jeu (OLMJ, RS 935.521), entrée en vigueur le 1er avril 2000, le Conseil fédéral a laissé au DFJP le soin de fixer les critères de distinction entre appareils à sous servant aux jeux d'adresse et appareils à sous servant aux jeux de hasard. A cet effet, il devait examiner notamment si la chance de réaliser un gain en argent ou d'obtenir un autre avantage matériel dépendait incontestablement de l'habileté du joueur ou si elle dépendait entièrement ou essentiellement du hasard. Le département a donné suite à cette délégation de compétences dans son ordonnance du 13 mars 2000 sur les systèmes de surveillance et les jeux de hasard (OJH, RS 935.521.21) entrée en vigueur le 1er avril 2000. Il a défini qu'un appareil à sous est réputé servir aux jeux d'adresse notamment lorsqu'un joueur adroit peut réaliser un gain plus élevé qu'un joueur moins habile, lorsque le joueur ne peut réaliser aucun gain s'il s'abstient d'influencer le jeu, enfin lorsque le joueur ne peut réaliser aucun gain ou peut réaliser seulement un gain insignifiant s'il adopte un comportement passif (art. 1 OJH). Par contre, tous les faits et les résultats liés aux appareils à sous servant aux jeux de hasard doivent dépendre de façon prépondérante du hasard. Cette condition est remplie si les faits et résultats sont produits par un générateur de chiffres aléatoires ou par un autre moyen fondé sur l'intervention du hasard ou bien si ceux-ci ne sont pas ou s'ils sont très peu susceptibles d'être influencés par le joueur (art. 19 al. 1 et 2 OJH).

A noter encore que dans les dispositions transitoires de la LMJ, le législateur a réglé le sort des jeux de hasard homologués selon l'ancienne pratique du DFJP. A l'art. 60 al. 1 LMJ, il a précisé que les appareils à sous servant à des jeux d'adresse homologués d'après la pratique en vigueur qui sont considérés comme des appareils servant à des jeux de hasard au sens de la nouvelle législation ne pourront plus désormais être exploités que dans les grands casinos et les casinos. Un moratoire de cinq ans est prévu sous certaines conditions (art. 60 al. 2 LMJ).

5.a. En l'espèce, le litige porte sur l'interprétation faite par l'autorité fiscale de la notion de «jeux de hasard» contenue à l'art. 14 ch. 19 OTVA. La constitutionnalité de la disposition elle-même est par ailleurs patente et n'est pas remise en cause par la recourante.

Comme il a été vu précédemment (cf. consid. 3d ci-dessus), l'AFC a donné à la notion de jeux de hasard une définition qui se réfère à l'acception usuelle de ce terme. Elle vise toutes les manifestations auxquelles il n'est possible de participer que moyennant une mise de fonds ou la conclusion d'un acte juridique et pour lesquelles l'obtention ou l'importance du gain dépendent essentiellement ou uniquement du hasard ou de causes que le participant ne connaît pas. De son côté, la recourante soutient que l'art. 14 ch. 19 OTVA contient des renvois manifestes à des notions juridiques déterminées dans d'autres lois fédérales comme la loi fédérale sur les loteries et les paris professionnels du 8 juin 1923 (LLP, RS 935.51) et la LMJ. En présence de telles notions, le Conseil fédéral et a fortiori l'AFC ne disposeraient pas d'un pouvoir d'appréciation leur permettant d'attribuer à ces termes une portée différente de celle que leur donne la législation fédérale. La LMJ en vigueur au moment des faits interdisant les jeux de hasard, il en découle que tous les jeux exploités légalement en Suisse à cette époque ne pouvaient être que des jeux d'adresse.

Or, en faisant usage de sa propre interprétation de la notion, l'AFC est arrivée à considérer comme jeux de hasard des jeux qui étaient qualifiés de jeux d'adresse par la législation topique. En retenant une notion de jeux de hasard qui s'écartait de la définition de la LMJ et de la pratique développée par l'autorité compétente, à savoir le DFJP, l'AFC a violé la disposition constitutionnelle de l'art. 8 al. 2 let. b ch. 9 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 let. b ch. 9 Cst.).

La présente cause pose donc en premier lieu le problème de la relation entre les textes régissant la TVA et les autres législations fédérales. Il convient par conséquent d'examiner cette question ci-après.

b. La notion de «jeux de hasard» contenue à l'art. 14 ch. 19 OTVA est une notion juridique indéterminée qu'il convient d'interpréter. Dans ce contexte, il s'agit de voir si l'AFC était obligée d'interpréter les termes en question dans le sens de la législation sur les maisons de jeu.

aa. De prime abord, on peut constater qu'en dépit de ce que soutient la recourante, ni l'article constitutionnel ni l'art. 14 ch. 19 OTVA ne contiennent de renvoi exprès à la législation sur les maisons de jeu, au contraire par exemple de l'art. 5 al. 2 OTVA qui mentionne expressément certains articles précis du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220; voir aussi, les renvois contenus aux art. 10 al. 3 OTVA, art. 25 al. 1 OTVA, art. 47 al. 2 OTVA, art. 50 al. 3 OTVA, art. 51 al. 2 OTVA, art. 53 OTVA, art. 55 al. 3 OTVA, art. 56 al. 4 OTVA, art. 57 al. 4 OTVA, art. 58 al. 2, 3 et 4 OTVA, art. 60 OTVA, art. 61 al. 2 OTVA, art. 63 OTVA, art. 67 let. e OTVA, art. 77 al. 1 et 2 OTVA). Le texte littéral de la disposition n'oblige donc pas à une reprise de la législation topique et, partant, on ne peut pas dire que, dans le cas de cet article, on se trouve en présence d'une disposition à l'égard de laquelle l'autorité n'a aucune marge d'appréciation mais doit au contraire se contenter de mettre en oeuvre de manière exacte les notions qu'elle contient, sous peine de violer les dispositions constitutionnelles (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC ou Commission de céans] publiée dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, 2e partie, p. 303 consid. 3a/aa).

bb. Cela étant dit, en ce qui concerne la portée d'autres lois fédérales ou cantonales en matière de TVA, la Commission de céans a, jusqu'à présent, soutenu que les concepts de l'OTVA s'interprètent en principe de manière autonome. Le Tribunal fédéral a cependant estimé que les autres lois peuvent parfois servir comme moyen auxiliaire d'interprétation, notamment lorsque la notion en cause n'est pas exclusivement fiscale (voir les arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 7 mars 2000, en la cause P. [2A.259/1999], consid. 6a et du 1er juillet 1999, en la cause H. [2A.537/1998/mks], consid. 4 ainsi que du 3 mars 1999, en la cause K. [2A.558/1997/luc], consid. 6b ss; décisions de la CRC non entrées en force: décision du 18 mai 1998 publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 3/98, p. 138 consid. 7 à 9 et décision du 26 avril 2000 publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 3/00, p. 131, consid. 3b/aa).

Si le Tribunal fédéral a justement admis dans le cadre de l'art. 14 ch. 19 OTVA que la loi sur les loteries pouvait être prise en considération comme moyen auxiliaire d'interprétation (arrêt du 3 mars 1999 en la cause K. précité, consid. 6b), il n'a pas pour autant affirmé que l'AFC était tenue de reprendre une telle législation. Il ressort de cet arrêt que l'autorité fiscale pouvait certes s'inspirer des concepts de cette législation, mais n'en n'avait pas l'obligation. En ce qui concerne la définition de la notion des jeux de hasard, la situation est identique. Une loi fédérale sur les maisons de jeu et une pratique particulière développée par le DFJP en la matière existaient. L'AFC pouvait s'y référer, mais n'était pas tenue de les reprendre dans leur ensemble. On peut encore ajouter qu'au niveau historique, il est évident que la volonté du Constituant était de reprendre la liste des exonérations contenues dans la sixième directive européenne, soit l'art. 13 B sous let. f qui exonère «les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent». En revanche, on ne trouve nulle trace dans les travaux préparatoires du fait que le but visé était d'assurer une exonération dépendant de la législation sur les maisons de jeu.

Enfin, si le Constituant avait vraiment eu à l'esprit une reprise à la lettre de la législation fédérale sur les maisons de jeu, on serait arrivé à la situation absurde dans laquelle l'exonération visée par l'art. 14 ch. 19 OTVA aurait été inapplicable, du moment que l'exploitation de jeux de hasard au sens de la législation topique était interdite sur le territoire suisse. Il faut donc admettre que le Constituant avait à l'idée une notion différente et autonome des jeux de hasard et qui n'était pas celle de l'ancienne LMJ.

cc. Il résulte de ce qui précède que du point de vue historique, de la lettre de la disposition et de la systématique de la TVA, l'AFC n'avait aucune obligation de reprendre la législation sur les maisons de jeu pour définir la notion de jeux de hasard. Celle-ci disposait donc en la matière d'un véritable pouvoir d'appréciation et pouvait choisir une définition autonome des jeux de hasard ne correspondant pas à la législation en question. Il est vrai que l'application de la pratique de l'AFC avait comme conséquence l'exonération de jeux de hasard qui étaient qualifiés de jeux d'adresse selon l'ancienne législation sur les maisons de jeu et la pratique du DFJP. Il est cependant notoire que sous cette notion très souple de «jeux d'adresse», on trouvait à la fois des véritables jeux d'adresse faisant exclusivement appel à l'habileté des joueurs et des jeux de hasard auxquels une phase d'adresse insignifiante avait été ajoutée afin de permettre leur homologation en dépit de l'interdiction faite à leur exploitation. Il est par conséquent logique qu'en faisant usage de sa propre notion autonome des jeux de hasard, l'AFC en soit arrivée à exonérer certains jeux et d'autres pas. Dans le même ordre d'idées, puisque l'interprétation de l'AFC est autonome par rapport à la législation sur les maisons de jeu, il n'est pas question d'affirmer que l'AFC procède à une application anticipée de la nouvelle LMJ entrée en vigueur le 1er avril 2000. Il se trouve simplement que désormais la notion de l'AFC et celle de la nouvelle LMJ se rejoignent.

dd. Si la Commission de recours reconnaît que l'AFC disposait d'un pouvoir d'appréciation pour interpréter la notion de «jeux de hasard», encore faut-il examiner si la définition qu'elle en a donnée dans les instructions respecte les dispositions de l'art. 14 ch. 19 OTVA et de l'art. 8 al. 2 let. b ch. 9 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 let. b ch. 9 Cst.). Or, c'est le cas. La notion de jeux de hasard développée par l'AFC correspond en effet à l'acception usuelle de ces termes et permet de faire une distinction entre les jeux de hasard et les autres types de jeux que le Constituant n'a pas souhaité exonérer. Ce faisant, elle a notamment respecté le principe selon lequel les exonérations doivent être interprétées de manière restrictive (ATF 124 II 377 consid. 6a, ATF 124 II consid. 5e [RDAF 1998, 2e partie, p. 397], ATF 123 II 302 consid. 5b [RDAF 1997, 2e partie, p. 751]; décision de la CRC publiée dans la JAAC 63.93 consid. 4b/cc; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 115). L'interprétation de l'AFC est par conséquent conforme au sens et au but de l'art. 14 ch. 19 OTVA ainsi que de la Constitution.

c. En second lieu, la recourante soutient que l'interprétation de l'AFC ne peut pas être retenue car elle viole le principe de l'égalité de traitement.

aa. L'art. 4 aCst. (art. 8 Cst.) interdit de traiter différemment deux situations ne présentant pas entre elles des différences suffisamment significatives pour justifier un traitement inégal. Le principe de l'égalité de traitement exige que la loi elle-même et les décisions d'application de la loi traitent de façon égale des choses égales et de façon différente des choses différentes. Ainsi, il y

a violation du principe de l'égalité de traitement lorsqu'on établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'on omet d'opérer les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 125 I 4 consid. 2b/aa, ATF 124 II 213 consid. 8d [RDAF 1998, 2e partie, p. 408], ATF 123 I 7 consid. 6a, ATF 23 consid. 3b, ATF 141 consid. 1b, ATF 121 I 104 consid. 4a, ATF 121 II 204 consid. 4a, ATF 118 la 2 consid. 3a et réf. citées, ATF 117 la 259 consid. 3b; RDAF 1997, 2e partie, p. 545, consid. 6a; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 103, n° 485 ss; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. I, p. 359; Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Berne 1986, p. 157 s.). Lorsque la différence de traitement est ancrée dans la Constitution elle-même, l'assujetti ne peut pas invoquer le principe de l'égalité de traitement (RDAF 1999, 2e partie, p. 510 s. consid. 6b).

bb. En l'espèce, la recourante admet qu'il puisse exister pour l'utilisateur d'une machine à sous ou d'un jeu de quilles une différence eu égard à l'issue du jeu. Cependant, elle considère que ce critère de distinction ne saurait être pertinent du point de vue de l'OTVA. En effet, ce ne sont ni le gain réalisé, ni les points acquis au jeu qui font l'objet d'une taxation. Le seul rapport juridiquement pertinent du point de vue de l'impôt est la mise à disposition d'un jeu à des fins d'usage ou de jouissance. Or, la recourante constate que dans les deux cas, l'opération juridique, à savoir l'acte de mise à disposition, est tout à fait identique. Elle relève encore que du point de vue de la législation sur les maisons de jeu en vigueur à ce moment-là, il n'y avait aucune différence de traitement entre les personnes mettant à disposition des machines à sous et celles offrant des jeux d'adresse. Au surplus, les deux types de jeux supportaient des charges fiscales similaires. Ces différents arguments ne convainquent cependant pas. En effet, lorsque la recourante considère que l'élément déterminant pour examiner la question de l'égalité de traitement est constitué par l'opération réalisée, à savoir la mise à disposition d'un jeu, elle se trompe. Dans la mesure où il a été admis ci-avant que l'exonération doit être, à juste titre, interprétée comme ne concernant que les jeux dépendant principalement ou essentiellement du hasard, il convient de considérer que c'est ce dernier critère qui est pertinent et non le fait de savoir si un jeu a été mis à disposition. Dans ce contexte, force est de constater que les jeux de hasard, seuls visés par l'exonération, présentent des différences évidentes avec les jeux d'adresse. Comme le souligne l'AFC dans sa réponse (p. 8 s.), tandis que la finalité et l'issue des machines à sous dépendent essentiellement du hasard ou de causes que le joueur ne connaît pas ou sur lesquelles il n'a aucune emprise, les jeux d'adresse sont influencés uniquement ou essentiellement par l'adresse et l'habileté du joueur. Les deux situations de fait sont distinctes. Partant, l'AFC ne viole pas le principe de l'égalité de traitement en opérant des distinctions entre l'exploitation de machines à sous et celle d'autres types de jeux, surtout si l'on considère que la différence de traitement entre les jeux de hasard et les autres sortes de jeux est ancrée dans la Constitution elle-même.

En ce qui concerne le fait que les jeux de hasard et les jeux d'adresse étaient traités de manière identique sur le plan de l'ancienne LMJ et des charges fiscales supportées, il convient de constater que cet argument n'est pas pertinent non plus. En effet, d'une part, il a été vu ci-avant (cf. le consid. 5b/cc) que l'AFC n'était pas liée par la législation sur les maisons de jeu ni la pratique développée par le DFJP. D'autre part, le fait que les jeux d'adresse supportent des charges fiscales identiques aux jeux de hasard ne suffit pas non plus à étendre l'exonération à leur égard. En effet, le fait que les jeux de hasard soient exonérés pour éviter une charge fiscale trop lourde n'implique pas que tout jeu déjà frappé d'une taxe doive nécessairement être exonéré. Dans ces conditions, il apparaît que l'AFC n'a pas violé l'égalité de traitement en faisant une distinction entre les jeux de hasard et les autres types de jeux.

d. La recourante estime aussi que l'interprétation de l'AFC viole l'égalité de traitement entre concurrents. En effet, au regard de l'ancienne LMJ, les machines à sous intégrant une phase d'adresse et les jeux d'adresse étaient traités de la même manière du point de vue de l'homologation et, partant, faisaient partie de la même branche économique. En outre, les exploitants de jeux d'adresse et de machines à sous avaient une offre identique - elle consistait à mettre à disposition du public des automates destinés au jeu - et s'adressaient à un même public: toute personne légalement en âge de jouer et recherchant des distractions est susceptible d'être intéressée par un loisir faisant intervenir plus ou moins d'adresse et une récompense, soit en argent, soit symbolique (nombre de points), soit en nature (nouvelles parties gratuites). Par conséquent, exclusion du champ de la TVA l'exploitation des machines à sous qui intègrent une phase d'adresse tandis que les autres automates y sont soumis a pour conséquence de favoriser les exploitants des premiers au détriment des exploitants des seconds. Cette différenciation serait donc contraire au principe de l'égalité entre concurrents.

aa. Dans une jurisprudence récente, le Tribunal fédéral a reconnu que l'ancien art. 31 aCst. (cf. art. 27 et art. 94 Cst.) donnait aux concurrents un droit particulier à l'égalité de traitement qui ne découle pas déjà de l'art. 4 aCst., respectivement de l'art. 8 Cst. (ATF 121 I 129 consid. 3d et ATF 121 I 279 consid. 4a). Cette disposition interdit des mesures gouvernementales allant à l'encontre du principe de la liberté du commerce et de l'industrie. Or, ce principe peut être violé par des différenciations reposant sur des motifs sérieux et objectifs qui, pour cette raison, respectent l'art. 4 aCst. (art. 8 Cst.), mais qui en même temps avantagent ou désavantagent certains concurrents. Ce droit à l'égalité de traitement ne concerne, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, que les concurrents directs. Valent comme tels, les personnes appartenant à une même branche, s'adressant au même public, avec une offre identique, afin de combler un même besoin (ATF 125 II 326 consid. 10c [RDAF 1999, 2e partie, p. 504], ATF 124 II 193 ss consid. 8b [RDAF 1998, 2e partie, p. 407]). Comme c'est le cas pour l'art. 4 aCst. (art. 8 Cst.), un assujetti ne peut invoquer le principe de l'égalité de traitement entre concurrents, lorsque la différence de traitement découle de la Constitution elle-même (RDAF 1999, 2e partie, p. 510 s. consid. 6b).

bb. En l'occurrence, en dépit de ce que peut affirmer la recourante, il est patent que les exploitants de machines à sous et les exploitants de jeux d'adresse ne se trouvent pas dans un rapport de concurrence directe. En effet, les automates de jeux qu'ils mettent à disposition des joueurs présentent des différences essentielles. Outre le fait que dans le cas des véritables machines à sous, l'adresse dont doit faire preuve le joueur est pratiquement insignifiante, tandis que dans le cas des jeux d'adresse, l'habileté du joueur est un élément prépondérant du jeu, il ne faut pas occulter que les gains qui peuvent être réalisés par ces deux types de jeux sont très différents. Une fois, on joue pour obtenir de l'argent et une autre fois pour gagner des points (réaliser le meilleur score) ou bien des parties supplémentaires (jouer plus longtemps). Les conditions ne sont pas les mêmes. Quoi qu'il en soit, comme le relève à raison l'AFC dans sa réponse (cf. p. 8), la différence de traitement entre les exploitants de machines à sous et les autres exploitants de jeux d'adresse découle de la Constitution elle-même. Il n'est donc pas possible d'invoquer un tel grief.

e. Enfin, la recourante demande à ce que lui soit appliqué le principe de l'égalité dans l'illégalité. Du moment que selon la législation fédérale, tous les jeux exploités sur le territoire suisse ne peuvent être que des jeux d'adresse, l'AFC exonère à tort les machines à sous et sa pratique à ce sujet est donc illégale. Par ailleurs, l'AFC a toujours soutenu qu'elle n'entendait pas changer sa pratique pour se conformer à celle du DFJP. En outre, aucun intérêt public ou privé ne s'opposerait à l'application du principe de l'égalité dans l'illégalité. La recourante estime qu'elle est dès lors en droit de demander un traitement semblable à celui octroyé par l'AFC aux exploitants de machines à sous, à savoir que soient mis hors du champ de la TVA les chiffres d'affaires réalisés dans le

cadre de l'exploitation de jeux d'adresse.

aa. Selon la jurisprudence, un justiciable ne saurait en principe se prétendre victime d'une inégalité de traitement au sens de l'art. 4 aCst. (art. 8 Cst.) lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors même que dans d'autres cas, elle aurait reçu une fausse application ou n'aurait pas été appliquée du tout (ATF 122 II 451 consid. 4a, ATF 115 Ia 83 consid. 2, ATF 113 Ib 313 consid. 3, ATF 112 Ib

387 consid. 6 et les arrêts cités). Cependant, cela présuppose de la part de l'autorité dont la décision est attaquée la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question ou de les faire appliquer par les services qui lui sont subordonnés (Andreas Auer, L'égalité dans l'illégalité, in Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBI] 1978, p. 292 note 23). En revanche, si l'autorité persiste à maintenir une pratique reconnue illégale ou s'il y a de sérieuses raisons de penser qu'elle va continuer à l'appliquer, le citoyen peut demander que la faveur accordée illégalement à des tiers le soit aussi à lui-même (Auer, op. cit., p. 292 s.), cette faveur prenant fin lorsque l'autorité modifie sa pratique illégale. Encore faut-il qu'il n'existe pas un intérêt public prépondérant au respect de la légalité qui conduise à donner la préférence à celle-ci au détriment de l'égalité de traitement, ni d'ailleurs qu'aucun intérêt privé de tiers prépondérant ne s'y oppose (Knapp, op. cit., ch. 491 p. 104).

bb. En l'occurrence, comme il a été vu ci-avant (cf. consid. 5b/dd), la pratique de l'AFC respecte le contenu et la portée de l'art. 8 al. 2 let. b ch. 9 disp. trans. aCst. (cf. art. 196 ch. 14 let. b ch. 9 Cst.) et de l'art. 14 ch. 19 OTVA. Celle-ci n'est donc pas illégale et dans ces conditions, il n'est pas question d'appliquer le principe de l'égalité dans l'illégalité. Ce dernier moyen doit par conséquent être également écarté.

6. Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté dans son entier et la décision sur réclamation de l'AFC du 2 novembre 1999 confirmée.

[6] Peut être obtenu auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique (OFCL), 3003 Berne.

[7] Peuvent être obtenues auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne.

Dokumente der SRK