

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 1er décembre 2004 en la cause X. SA [CRC 2002-077])

Mehrwertsteuer (MWSTV). Überlassung eines Grundstücks und Zurverfügungstellung von Geldspielautomaten. Entgelt. Entrichtung einer Entschädigung. Steuerausnahme. Nicht gesonderte Fakturierung. Schätzung.

Art. 26 Abs. 2, Art. 35 Abs. 2 et Art. 48 MWSTV.

- Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) darf nur berücksichtigen, was der Steuerpflichtige tatsächlich erhalten hat, und dieser ist berechtigt, von seinem Umsatz die Differenz zwischen vereinbartem und vereinnahmtem Entgelt abzuziehen (E. 3b).
- Damit eine Entschädigung als der Steuer unterstehend qualifiziert werden kann, muss diese als Teil des Entgelts angesehen werden können und es muss ein direkter Zusammenhang zwischen der Bezahlung der Entschädigung und der Tätigkeit des begünstigten Leistungserbringers bestehen (E. 3c).
- Im Falle von Tätigkeiten, die teilweise steuerbar und teilweise steuerbefreit sind, ist gesonderte Fakturierung unerlässlich. Andernfalls kann die ESTV den gesamten Umsatz besteuern, es sei denn, sie gehe über den Weg der Schätzung, um zu bestimmen, welche Teile des Umsatzes aus steuerbaren und welche aus steuerbefreiten Leistungen herrühren (E. 4a und b).
- Der Steuerpflichtige kann die vorgenommene Schätzung bestreiten, indem er der ESTV die nötigen Beweismittel einreicht (E. 4c).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Mise à disposition d'un immeuble et de machines à sous. Contre-prestation. Versement d'une indemnité. Exonération au sens technique. Facturation non séparée. Estimation.

Art. 26 al. 2, art. 35 al. 2 et art. 48 OTVA.

- L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne doit prendre en compte que ce que l'assujetti a effectivement reçu et ce dernier est en droit de porter en déduction de son chiffre d'affaires la différence entre la contre-prestation convenue et celle reçue (consid. 3b).
- Pour qu'une indemnité puisse être jugée comme faisant partie du champ de l'impôt, celle-ci doit pouvoir être considérée comme un élément de la contre-prestation et il faut un lien direct entre le versement de l'indemnité et l'activité du prestataire bénéficiaire (consid. 3c).
- En cas d'opérations soumises à l'impôt et d'opérations exonérées, une facturation séparée est requise. Sinon, l'AFC peut imposer la totalité du chiffre d'affaires, à moins qu'elle n'agisse par voie d'estimation pour déterminer quelle part du chiffre d'affaires est issue de prestations imposables et quelle part provient de prestations exonérées (consid. 4a et b).
- L'assujetti peut contester l'estimation effectuée par l'AFC en fournissant les moyens de preuve nécessaires (consid. 4c).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Messa a disposizione di un immobile e di macchinette mangiasoldi. Controprestazione. Versamento di un'indennità. Esonero in senso tecnico. Fatturazione non separata. Stima.

Art. 26 cpv. 2, art. 35 cpv. 2 e art. 48 OIVA.

- L'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) non deve tenere conto solo di quello che il contribuente ha effettivamente ricevuto e quest'ultimo ha il diritto di dedurre dalla sua cifra d'affari la differenza fra la controprestazione convenuta e quella ricevuta (consid. 3b).
- Affinché un'indennità possa essere considerata come sottostante all'imposta, essa deve poter essere qualificata come un elemento della controprestazione e deve esserci un legame diretto fra il versamento dell'indennità e l'attività del prestatore di servizi beneficiario (consid. 3c).
- In caso di operazioni che soggiacciono all'imposta e di operazioni esonerate, è richiesta una fatturazione separata. Altrimenti, l'AFC può imporre la totalità della cifra d'affari, a meno che non agisca attraverso una stima per determinare quale parte della cifra d'affari sia il risultato di prestazioni imponibili e quale parte provenga invece da prestazioni esonerate (consid. 4a e b).
- Il contribuente può contestare la stima effettuata dall'AFC fornendo i mezzi di prova necessari (consid. 4c).

Résumé des faits:

A. La société X. SA (ci-après: le casino) 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 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) sous le numéro (...) et est propriétaire de l'immeuble abritant le Casino X. Monsieur Y. et Monsieur Z. étaient administrateurs de dite société. L'exploitation des machines à sous et du jeu de la boule était assurée par la société d'exploitation B. SA.

B. En date du 18 mai 1994, la société X. SA conclut une convention avec M. Z., lui accordant l'exclusivité pour la mise à disposition de tous les distributeurs automatiques basés sur les jeux d'argent (machines à sous) pour une durée de vingt ans renouvelable. En contrepartie, elle était tenue de verser à M. Z. un pourcentage dégressif des gains bruts annuels qu'elle réaliserait. Par convention du 31 janvier 1995, le casino s'était obligé à mettre à disposition de la société d'exploitation le jeu de la boule, les machines à sous ainsi que les locaux nécessaires à leur exploitation et à prendre en charge toute perte annuelle d'exploitation de cette dernière, la société d'exploitation versant au casino 40% des recettes des jeux en contrepartie. De son côté, M. Z. conclut un contrat d'exploitation d'automates, accompagné d'une clause de confidentialité, daté du 1er novembre 1995, avec la société D. AG dans lequel cette dernière s'engageait à mettre à disposition de M. Z. deux cents automates en échange d'un loyer annuel représentant un pourcentage des recettes brutes issues de l'exploitation des machines en question.

C. En novembre et en décembre 1997, la société X. SA fut soumise à un contrôle fiscal portant sur la période du 1er janvier 1995 au 30 septembre 1997. Il en résulta le décompte complémentaire n° 1 du 2 décembre 1997 par lequel l'AFC signifiait à l'assujettie de s'acquitter d'une reprise d'impôt d'un montant de Fr. 830'831.-, plus intérêts moratoires dès le 2 avril 1997. Ce redressement fiscal concernait les chiffres d'affaires soumis, mais non imposés, en l'occurrence ceux provenant notamment de la mise à disposition de machines à sous, du jeu de la boule, ainsi que de locaux à la société d'exploitation B. SA. L'autorité fiscale procéda également à la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de la double affectation, considérant que le casino avait à tort déduit l'impôt préalable sur les investissements consentis pour des activités exclues du champ de l'impôt (casino, musée etc.). Par courrier daté du 18 décembre 1997, l'assujettie contesta l'existence de la créance fiscale résultant du décompte précité.

D. Par convention du 25 août 1998, le casino et la société d'exploitation convinrent qu'à partir du 1er juin 1998, cette dernière rétribuerait directement la société D. AG pour la mise à disposition des machines à sous. Dès lors, le casino se limita à mettre des locaux à disposition de la société d'exploitation. De plus, les parties à cette convention prévoyaient la consignation sur deux comptes séparés de la société d'exploitation, d'une part, des montants que devaient encaisser MM Z. et Y. depuis le 1er juin 1998 et, d'autre part, d'un montant de Fr. 5'600'000.- à titre de provision/retenue globale consenti par le casino, constitué par des versements mensuels et couvert par une garantie hypothécaire grevant l'ensemble des biens immobiliers du casino. En octobre 1998, le Conseil d'Etat du Canton de (...) mandata E. pour analyser la viabilité des deux sociétés anonymes du Casino X et de la société d'exploitation, cette étude débouchant sur une expertise effectuée le 17 novembre 1998 où il apparaissait que le montant de la location annuelle des locaux nécessaires à l'exploitation des jeux d'argent s'élevait à Fr. 2'655'000.-. Le Conseil d'Etat du Canton (...), suite à une requête de la société d'exploitation visant à obtenir une autorisation d'exploiter des machines à sous à partir du 1er janvier 1999, rendit une décision, datée du 23 décembre 1998, dans laquelle il était entre autres fait interdiction à la société d'exploitation de verser au casino des sommes excédant un montant de l'ordre de Fr. 1'100'000.- pour la location annuelle des locaux et une somme excédant un montant annuel de Fr. 300'000.- pour la couverture du déficit concernant les exploitations annexes. A mentionner encore la convention du 2 décembre 1999 qui, en raison de la procédure pénale en cours, avait comme objectif de régler le litige existant entre la société d'exploitation et le casino et dans laquelle il a été convenu que le dommage subi par la société d'exploitation, à charge du casino, était arrêté globalement et forfaitairement à Fr. 5'000'000.-.

E. En date du 28 mars 2000, l'AFC rendit une décision formelle par laquelle elle confirmait la teneur du décompte complémentaire susmentionné. L'autorité fiscale considérait notamment que la mise à disposition des locaux constituait une prestation accessoire à la mise à disposition des jeux d'argent, prestation principale. En conséquence de quoi, à titre de rectification du décompte n° 1, l'autorité fiscale a établi l'avis de crédit n° 2 du 28 mars 2000 d'un montant de Fr. 38'059.- pour tenir compte du fait que la location de salle de jeux devait être considérée, en raison de son caractère accessoire à la mise à disposition des machines à sous, comme une prestation soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Agissant par voie de réclamation, l'assujettie requit de l'autorité fiscale l'annulation de la décision précitée et la modification du décompte complémentaire n° 1, motif pris que c'était à tort que l'AFC considérait l'ensemble des montants versés par la société d'exploitation à la réclamante comme imposable. Elle estimait qu'une partie de ces montants devait être exonérée et que la mise à disposition des locaux ne constituait pas une prestation accessoire à celle des machines à sous. La réclamante considéra également qu'il convenait, pour déterminer le loyer des surfaces mises à disposition de la société d'exploitation, de se référer à l'expertise de E. et de tenir compte de la convention du 2 décembre 1999.

F. Par décision sur réclamation du 1er mai 2002, l'AFC reconnut que les deux opérations de mise à disposition des machines à sous et des locaux n'étaient pas liées au point qu'elles devaient suivre le même sort fiscal. Dès lors, il convenait de constater que le premier type d'opération était imposable et que le deuxième était exclu du champ de l'impôt, l'autorité fiscale ayant admis la réclamation sur ce point. Par conséquent, il était nécessaire de déterminer le montant du loyer des locaux mis à disposition par le casino durant les périodes fiscales contrôlées et l'AFC invita la réclamante à lui fournir des éléments susceptibles d'établir le montant du loyer en question. Le casino remit en date du 16 novembre 2001 un rapport réalisé le 10 avril 2001 par un expert indépendant, l'atelier d'architecture F. qui mentionna que le loyer devait être au moins évalué à Fr. 2'279'360.-. L'organe de révision du casino, la fiduciaire G. SA, évalua quant à lui le loyer annuel moyen dû de la réclamante à Fr. 2'304'782.-. Pour sa part, l'autorité fiscale procéda à la détermination du montant du loyer des locaux par voie d'estimation, se basant sur la décision du Conseil d'Etat du 23 décembre 1998. Elle rectifia ainsi le décompte complémentaire n° 1 du 2 décembre 1997, en tenant compte d'une part, du loyer immobilier qui avait été inclus dans les montants provenant de l'exploitation des machines à sous, ce qui correspondait à un montant indu d'impôt de Fr. 92'703.15 et, d'autre part, du fait que la non-imposition des locaux entraînait une nouvelle répartition des surfaces et une réduction de l'impôt préalable (Fr. 38'529.-). Il en est résulté l'avis de crédit n° 3 du 1er mai 2002 portant sur un montant de Fr. 54'175.-. En conclusion, l'AFC admit partiellement la réclamation et confirma le décompte complémentaire n° 1 du 2 décembre 1997, dont elle avait soustrait l'avis de crédit du 1er mai 2002, la réclamante devant dès lors s'acquitter, pour les périodes fiscales litigieuses, d'une reprise d'impôt d'un montant de Fr. 776'656.- plus intérêt moratoire dès le 2 avril 1997, ainsi que des frais d'un montant de Fr. 770.-.

G. A l'encontre de la décision sur réclamation, la société du casino X. SA (ci-après: la recourante) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de céans ou de recours, CRC) par acte du 3 juin 2002. La recourante conclut à l'annulation de la décision sur réclamation du 1er mai 2002 et rappelle, qu'en se basant sur les expertises E., F. et sur l'estimation de la fiduciaire G. SA, il convient de retenir comme montant du loyer annuel, dû pour la mise à disposition des locaux par le casino, la somme de Fr. 2'655'000.-. La recourante estime que l'AFC a violé son pouvoir d'appréciation en rejetant sans explication les deux premières expertises citées. De plus, il est reproché à cette dernière de ne s'être basée que sur la décision du Conseil d'Etat du Canton de (...) du 23 décembre 1998 pour procéder à l'estimation du loyer, alors que cette décision a été prise près de quinze mois après la fin de la période sous contrôle et qu'elle a un caractère éminemment politique. En outre, la recourante considère que même si la décision du Conseil d'Etat de 1998 devait constituer une base valable, il conviendrait alors de retenir le montant global de Fr. 1'400'000.- et non pas la somme de Fr. 1'100'000.- comme l'a fait l'administration fiscale. Enfin, la recourante maintient que le chiffre d'affaires imposable doit être réduit de la somme de Fr. 5'000'000.-.

H. Par réponse du 21 août 2002, l'AFC conclut au rejet du recours sous suite de frais.

Extrait des considérants:

(...)

2.a. (Art. 4 let. a et b OTVA [principe des opérations imposables], art. 5 al. 2 let. b OTVA [livraisons de biens] et art. 6 al. 1 OTVA

[prestations de services]: cf. JAAC 66.42 consid. 3a et 3b). Il convient encore de rappeler que l'on distingue les opérations qui sont à l'intérieur du champ d'application de la TVA, c'est-à-dire qui sont imposables et constituent donc l'objet de l'impôt de celles qui sont hors du champ de la TVA. C'est seulement dans un éventuel deuxième temps que, parmi les opérations imposables et faisant partie de l'objet de l'impôt, on déterminera celles qui sont imposées de celles qui sont éventuellement exonérées (décision de la Commission de recours in JAAC 63.93 consid. 4 in initio; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, p. 143 ss; Pascal Mollard, *La TVA suisse et la problématique des exonérations*, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 63 p. 448). Ainsi, bien que la liste d'opérations dressée par l'art. 14 OTVA soit intitulée «liste des opérations exclues du champ de l'impôt», elle concerne en réalité des exonérations au sens technique (ATF 124 II 202 consid. 5e, in *Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998*, 2e partie, p. 397; Mollard, op. cit., p. 447 s.).

b. (Art. 26 al. 2 OTVA [base de calcul pour l'impôt: la contre-prestation]: cf. JAAC 66.42 consid. 3c).

c. L'art. 14 ch. 17 OTVA - dont la constitutionnalité a été confirmée - dispose que la mise à disposition d'immeubles et parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance est «exclue du champ de l'impôt», quel qu'en soit l'usage fait par le locataire, sous réserve de certaines catégories de location et d'affermage (voir la décision non-publée de la Commission de céans du 30 août 2004 [CRC 2004-005], consid. 2c et références citées).

3.a. La contre-prestation comprend donc tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contre-partie de la livraison de biens ou de la prestation de services (cf. l'art. 26 al. 2 OTVA; décision de la Commission de céans du 13 février 2001, en la cause X. AG [SRK 2000-067], consid. 4b, confirmée par l'ATF non publié du 7 décembre 2001 [2A.135/2001] et traduit dans la RDAF 2003 II 23). Ainsi toutes les prestations qui, d'un point de vue économique, sont en relation de cause à effet avec la livraison de biens ou la prestation de services, font partie de la contre-prestation (cf. également l'art. 26 al. 2 OTVA; Jean-Marc Rivier/ Annie Rochat Pauchard, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Lausanne 2000, p. 113). La contre-prestation comprend également la couverture de tous les frais, même si ceux-ci sont facturés séparément (voir décision de la Commission de recours du 6 mai 1998 in *TVA/MWST/VAT-Journal 2/98*, p. 86 ss, consid. 5a/aa).

b. L'art. 35 al. 2 OTVA dispose que si la contre-prestation versée par le destinataire est inférieure à la contre-prestation convenue (diminution en raison d'un escompte, d'une remise, d'une perte, etc.) ou si la contre-prestation reçue fait l'objet d'un remboursement (en raison de l'annulation de la livraison, d'un rabais consenti ultérieurement, d'une ristourne, etc.), il est possible de porter cette différence en déduction du chiffre d'affaires imposable, dans le décompte de la période où la diminution de la contre-prestation a été comptabilisée ou le remboursement effectué. Il ressort de cette disposition que l'AFC ne doit prendre en compte que ce que l'assujetti a effectivement reçu et ce dernier est en droit de porter en déduction de son chiffre d'affaires la différence entre la contre-prestation convenue et celle reçue (voir ATF 126 II 249 consid. 3a et la décision non publiée de la Commission de céans, du 31 mai 2002, en la cause U. [CRC 2001-039], consid. 6b).

c. Il ressort des Instructions 1997 à l'usage des assujettis^[86] (ci-après: Instructions), dans lesquelles l'AFC a défini sa pratique, que les dommages intérêts proprement dits ne font pas partie de la contre-prestation (ch. 346a). Il y a indemnité parce que le responsable du sinistre répond légalement ou contractuellement des dommages qu'il a causés et de leurs conséquences et non parce que le payeur a obtenu un bien ou une prestation de services. Le dédommagement ne représente donc pas une contre-prestation au sens des présentes Instructions (voir ch. 295 ss); il ne doit par conséquent pas être imposé par le destinataire (voir également la notice n° 6 du 26 avril 1995). Les Instructions 2001 sur la TVA quant à elles n'ont pratiquement pas modifié ces énoncés (ch. 263, 403 ss). La notice n° 4 relative aux prétentions en dommages intérêts, valable à partir de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA le 1er janvier 2001, précise que les paiements faits à titre de réparation des dommages résultant d'actes illicites sont en règle générale fixés par un jugement du tribunal ou par une transaction judiciaire ou à la rigueur par une transaction extra-judiciaire. Il s'agit dans ce cas de dommages intérêts au sens propre qui, chez l'assujetti, ne sont pas soumis à l'impôt (voir ch. 2.4). La forme que revêt l'indemnisation est sans importance. Ce qui est déterminant, c'est que le dédommagement soit dû parce que le lésé a subi un dommage contre sa volonté obligeant le responsable à rétablir l'état antérieur. Le lésé a droit légalement ou contractuellement à cette prestation, mais il n'est pas obligé de fournir une contre-partie. Par conséquent, un échange de prestation n'a pas lieu. En revanche, si dans le cas d'un contrat de vente l'acheteur se décide pour la réduction du prix de vente initialement convenu et que ce prix est réduit suite à une action judiciaire ou extra-judiciaire, le vendeur/assujetti peut faire valoir la réduction du prix de vente initial comme diminution de la contre-prestation au sens de l'art. 44 al. 2 de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (LTVA, RS 641.20). L'on est alors en présence de dommages intérêts au sens impropre (ch. 3.2). Dans le même sens, le Tribunal fédéral considère qu'est déterminant le fait que la contribution, qu'elle soit versée par un tiers ou non, soit en relation de causalité avec la livraison. Les dommages et intérêts ne font donc pas partie de la contre-prestation, sauf lorsqu'ils sont versés pour remplacer la contre-prestation due par l'acquéreur (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 1er avril 2004 [2A.330/2002] consid. 3.2). Il est également intéressant de constater qu'aussi bien en vertu de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) que de la jurisprudence française, ce qui est fondamental pour qu'une indemnité puisse être jugée comme faisant partie du champ de l'impôt est que cette dernière puisse être considérée comme un élément de la contre-prestation; il faut qu'il y ait un lien direct entre le versement de l'indemnité et l'activité du prestataire bénéficiaire (voir arrêts de la CJCE du 15 décembre 1993, en la cause *Lubbock Fine and Co*, c-63/92, du 27 octobre 1993, en la cause *Muy's en De Winter's Bouw*, c-281/91 et du 1er juillet 1982, en la cause *Bausystem AG*, c-222/81, ainsi que le commentaire du Commissaire Pierre Collin concernant l'arrêt du Conseil d'Etat, du 30 juillet 2003, en la cause *Batinorest SA* et références citées in *Revue de droit fiscal 2004* n° 7, p. 408 ss). Finalement, il convient donc pour apprécier l'assujettissement à la TVA d'une somme qualifiée d'indemnité de résiliation par un contrat de se livrer à un examen au cas par cas en vue de déterminer s'il existe une prestation de services individualisable que cette «indemnité» a pour objet de rémunérer (commentaire de P. Collin précité, consid. 2 in fine, p. 410).

d. Selon la jurisprudence, l'on peut attendre de l'assujetti qu'il invoque les faits à son avantage et également qu'il fournisse les preuves correspondantes, si des doutes quant à leur exactitude devaient surgir (cf. décision non publiée de la Commission de céans du 2 août 2004 [CRC 2002-105], consid. 59 et références citées). Il convient également de rappeler que si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur (décision non publiée de la Commission de céans du 13 novembre 2000, en la cause C. [SRK 1999-094], consid. 3a). Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. décision de la Commission de recours du 7

février 2001 in JAAC 65.104 consid. 2b; Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, Berne 1991, p. 178; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021, p. 419).

4.a. L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée ne contient aucune disposition sur la manière d'établir les factures, mais pour le Tribunal fédéral, en cas d'opérations soumises à l'impôt et d'opérations exonérées - au sens impropre -, l'assujetti doit en principe effectuer une facturation séparée et en cas d'inobservation de cette prescription formelle, il est juste que l'assujetti soit contraint à une imposition complète à taux normal (ATF du 25 août 2000, ATF 126 II 443 consid. 5 [RDAF 2001, 2e partie, p. 82, consid. 5]). L'on peut relever ici la pratique plus souple de l'AFC, notamment quant à des prestations d'hôtellerie et de restauration (voir par exemple les décisions de la CRC du 20 février 2001 publiée in JAAC 66.57 consid. 6c et confirmée par le Tribunal fédéral en date du 13 février 2002 [RDAF 2002, 2e partie, p. 166 s., consid. 7b], et la décision non publiée du 17 avril 2003, en la cause B. [CRC 2002-102], consid. 2b). Il faut entendre par l'admission de cette souplesse que l'AFC ne doit pas forcément, mais peut, imposer la totalité du chiffre d'affaire en cas de facturation non séparée, l'égalité de traitement devant toujours être respectée (voir décision CRC du 9 juillet 2002 in JAAC 67.20; Pratique juridique actuelle [PJA/AJP] 9/2003, p. 1075). A noter également, qu'avant l'arrêt du Tribunal fédéral du 25 août 2000, la Commission de céans était d'avis que dans les situations pour lesquelles l'AFC exigeait une facturation séparée ou globale, un tel formalisme, s'il était justifié, était admis, avec la réserve importante qu'en cas d'inobservation de la part de l'assujetti, l'AFC devait procéder à une estimation pour délimiter les opérations en cause et non à une imposition ipso facto du tout au taux normal (décision du 25 septembre 1998, publiée in JAAC 63.75 consid. 6a/aa et décision du 3 février 1999 publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 1/99 p. 29 ss consid. 4e). Cela étant dit, et comme il l'a été précisé précédemment, il convient désormais, les cas spéciaux prévus par l'autorité fiscale mis à part, de suivre l'arrêt du Tribunal fédéral du 25 août 2000 précité (décision CRC du 9 février 2001 in JAAC 65.82 consid. 3b/bb).

b. Cependant, si l'autorité fiscale choisit, toujours en cas de facturation non séparée, de ne pas procéder à une imposition complète des chiffres d'affaires en question, mais de déterminer quelle part de ce chiffre est issue de prestations imposables et quelle part provient de prestations exonérées au sens impropre, elle devra agir par voie d'estimation. Et ce, même si l'estimation en question se distingue de la taxation externe et interne (voir Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, Archives vol. 69, p. 523). Rien ne vient s'opposer à ce que l'on applique aussi cette façon de procéder, mutatis mutandis, aux autres cas devant faire l'objet d'une estimation. Il convient enfin de préciser que la procédure d'estimation ne restreint en rien l'application de l'art. 46 OTVA qui oblige l'assujetti à renseigner l'AFC de tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour le calcul de l'impôt.

c. Toutefois, par analogie avec la procédure d'estimation de l'art. 48 OTVA, l'assujetti peut contester, dans la procédure de recours, l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle et il a la possibilité de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à lui qu'il revient d'apporter la preuve du caractère erroné de l'estimation (cf. décisions de la Commission de céans du 20 novembre 2002 in JAAC 67.82 consid. 4a/cc et références citées et du 31 juillet 2002 in JAAC 67.23 consid. 4a/cc).

5. En l'espèce, il convient d'abord d'examiner (let. a) si l'AFC a abusé de son pouvoir d'appréciation en considérant ne pas pouvoir se fonder sur les expertises fournies par le recourant et, si tel n'est pas le cas, se demander si le montant du loyer retenu par l'autorité fiscale pour les locaux mis à disposition de la société d'exploitation par la société du casino est sous-estimé et s'il convient notamment d'y inclure le montant de Fr. 300'000.- prévu par la décision du Conseil d'Etat du 23 décembre 1998 pour la couverture du déficit concernant les exploitations annexes. En second lieu (let. b), il s'agira de déterminer si le montant de Fr. 5'000'000.- que le casino est tenu de verser à la société d'exploitation en vertu de la convention du 2 décembre 1999 doit être considéré comme une diminution des contre-prestations versées par la société d'exploitation en échange de la mise à disposition des machines à sous durant les périodes litigieuses.

a.aa. Pour déterminer la part non-imposable du chiffre d'affaires litigieux, l'assujetti a l'obligation de renseigner l'AFC sur tous les éléments utiles pour le calcul de l'impôt (voir consid. 4b ci-dessus). Or, dans le cas présent, l'autorité fiscale n'a pas retenu les montants du loyer résultant des expertises fournies par la recourante, les considérant comme exagérément élevés. Cela étant, il ressort de l'argumentation développée par l'AFC, notamment dans son mémoire de réponse, que sa position est fondée. En effet, l'expertise E., qui avait été commandée afin de déterminer la viabilité économique de la recourante et de la société d'exploitation, se base, pour fixer le loyer en question, sur les investissements consentis par le casino pour l'ensemble des bâtiments et non sur ceux destinés à l'exploitation des jeux invoquant la difficulté de les calculer séparément. De plus, cette étude porte non seulement sur l'ensemble des investissements qui ont été réalisés jusqu'au 31 décembre 1997 mais encore sur ceux effectués ou encore à réaliser en 1998. Or, l'autorité fiscale relève à juste titre que les seuls locaux faisant partie de l'objet du litige sont ceux mis à disposition par le casino pour l'exploitation des jeux pendant la période allant du début de la location des machines et des locaux concernés jusqu'à la fin du contrôle fiscal, soit du 15 mai 1996 au 30 septembre 1997. Par conséquent, force est de constater que le montant du loyer annuel de Fr. 2'655'000.- résultant de l'expertise précitée ne correspond pas au montant de la location dû pour la mise à disposition des seuls locaux affectés à l'exploitation des jeux durant la période litigieuse, puisque l'expert a pris en compte non seulement l'ensemble des investissements, mais encore ceux sur une période s'étalant au-delà de celle faisant l'objet de la présente procédure. S'agissant de l'expertise F., l'AFC estime ne pas pouvoir s'y référer, au motif que le prix au mètre carré retenu pour le calcul du loyer en question est trop élevé. Le prix tiré de l'expertise F. étant un fait à l'avantage de la recourante, il appartenait à cette dernière, en cas de contestation de l'autorité, de prouver ce fait (voir consid. 3d ci-dessus). Or, tel n'a visiblement pas été le cas, puisque la recourante n'a fourni les explications demandées par l'AFC concernant la détermination de ce prix que conjointement au dépôt de son recours devant l'autorité de céans. L'on doit donc admettre qu'au moment où l'autorité fiscale a pris sa décision du 1er mai 2002, la recourante n'avait pas satisfait à son obligation de renseigner pleinement l'autorité des faits qui peuvent avoir de l'importance pour le calcul de l'impôt, alors même qu'elle y avait été clairement invitée.

En conclusion, constatant, d'une part, qu'il existait des arguments sérieux permettant de douter de la pertinence des montants des loyers issus des expertises produites et que, d'autre part, la recourante n'avait pas fourni les éléments déterminants propres à convaincre l'autorité fiscale du bien fondé de ses calculs en dépit de ce qui avait été prévu suite à l'entretien du 15 janvier 2002, force est d'observer que l'AFC n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation en ne prenant pas en compte les expertises fournies par la recourante.

bb. Pour estimer le loyer litigieux, l'autorité fiscale s'est fondée sur le montant figurant dans la décision du Conseil d'Etat du Canton de (...) du 23 décembre 1998, soit sur un loyer de l'ordre de Fr. 1'100'000.-. Il s'agit donc d'examiner si ce montant est sous-évalué. Le gouvernement a considéré qu'il représentait le loyer maximal pouvant être demandé pour les locaux considérés. Dans

son mémoire de réponse, l'AFC fait la démonstration que ce chiffre n'était pas inférieur au montant résultant des expertises fournies par la recourante après les corrections qu'elle lui a apportées. En effet, il convient de rappeler que dans l'expertise E., il a été pris en compte les investissements sur l'ensemble des bâtiments réalisés en 1997, mais également en 1998, pour déterminer le loyer. Or, l'année 1998 ne concerne pas le présent litige et seule une partie des investissements consentis en 1997 (le contrôle fiscal ne portant que du 1er janvier 1995 au 30 septembre 1997) doit être pris en considération. Par conséquent, le raisonnement de l'AFC qui est de prendre en compte les investissements réalisés en 1997, soit Fr. 6'452'000.-, et d'en déterminer le loyer correspondant au moyen du taux de rentabilité de 15% fixé par

l'expertise concernée ne paraît pas infondé, d'autant plus que les investissements pris en compte ont été consentis sur l'ensemble des bâtiments et non seulement sur les locaux affectés à l'exploitation des jeux. Par ce biais, l'autorité fiscale arrive à un loyer annuel de Fr. 967'800.-. Quant à l'expertise F., l'AFC estime que non seulement le prix du mètre carré est surfait par rapport à celui du Château d'Ouchy ou du Grand Hôtel d'Yverdon-les-Bains, mais encore que l'expertise a retenu une surface louée excessive par rapport à la réalité. Elle en a conclu qu'il convenait de faire référence, d'une part, à un prix au mètre carré similaire à celui pratiqué pour le Grand Hôtel d'Yverdon-les-Bains du fait que géographiquement et économiquement, les régions d'Yverdon-les-Bains et de (...) sont comparables, soit un prix de Fr. 800.-/m² et non de Fr. 1'400/m² et, d'autre part, qu'il fallait se baser sur la surface retenue lors du contrôle, soit sur celle de 951 mètres carrés. En procédant de cette manière, l'autorité fiscale arrive à un loyer annuel moyen de Fr. 1'001'350.-. Quant à la troisième expertise jointe au mémoire de recours du 9 avril 2001 et réalisée par la fiduciaire G. SA, elle se fonde sur le prix de Fr. 1'400.-

au mètre carré retenu par l'expertise F., si bien que l'AFC a logiquement aussi considéré ce prix comme exagéré et a rappelé que, selon elle, il convenait d'appliquer le chiffre de Fr. 800.-/m² à la surface retenue lors du contrôle. En se fondant sur les chiffres qu'elle préconise pour calculer le loyer, elle parvient à un montant annuel moyen, pour les années 1996 et 1997, de Fr. 973'085.20. L'autorité fiscale développe ainsi une argumentation qui démontre qu'elle ne s'est pas contentée de reprendre le chiffre fourni par la décision du Conseil d'Etat (...) pour déterminer le loyer en question, mais au contraire que son estimation repose sur des critères fiables. Par conséquent, la Commission de céans constate que l'AFC n'a pas violé le droit fédéral et ni abusé de son pouvoir d'appréciation. Enfin et concernant la non prise en compte du montant de Fr. 300'000.- dans le loyer retenu par l'autorité fiscale, ce chiffre étant dû pour la couverture du déficit concernant les exploitations annexes, la Commission de céans est également dans l'obligation de constater que l'AFC n'a pas violé le droit fédéral et a fait un usage correct de son pouvoir d'appréciation. De plus, il est logique que, considérant le loyer annuel de Fr.

1'100'000.- comme juste et non sous-évalué, l'AFC n'augmente pas ce chiffre uniquement du fait qu'un montant dû pour d'éventuels déficits figure dans la décision du gouvernement cantonal. Il convient encore de préciser, comme l'a relevé l'autorité fiscale, que la recourante n'a pas apporté la preuve d'une participation aux déficits ni la réalité du chiffre avancé.

Par conséquent, au vu du dossier et suite aux arguments développés par l'AFC, il convient d'admettre que le montant de Fr. 1'100'000.- résulte d'une analyse correcte et que l'autorité précitée ne s'est pas contentée de simplement reprendre le chiffre inclus dans la décision du Conseil d'Etat du 23 décembre 1998 pour estimer le loyer, mais a effectué des comparaisons avec d'autres établissements similaires. Elle a aussi demandé à la recourante d'expliquer le résultat de ses expertises mais cette dernière n'est pas parvenue à démontrer que l'autorité fiscale se serait manifestement trompée dans son estimation. La Commission de céans relève en outre que la recourante n'a pas rempli avec satisfaction son devoir de renseignement et que les conditions étaient réunies pour laisser l'autorité fiscale procéder par estimation.

cc. En conclusion, il faut donc constater que l'AFC n'a manifestement pas violé le droit fédéral ou ni n'a abusé de son pouvoir d'appréciation dans l'estimation du loyer litigieux.

b.aa. Il s'agit encore d'examiner si le montant de Fr. 5'000'000.- que la recourante s'est engagée à payer à la société d'exploitation en vertu de la convention du 2 décembre 1999 doit être considéré comme une ristourne venant diminuer la contre-prestation effectuée par cette dernière ou si l'on est en présence d'une restitution d'une partie de la contre-prestation versée pour la mise à disposition de machines à sous en vertu de la nullité des conventions passées entre les deux acteurs en cause, auxquels cas il conviendrait de déduire cette somme des chiffres d'affaires imposables issus de la location desdites machines. Or, dans un premier temps, la Commission de recours constate qu'il existe bien une convention obligeant la recourante à verser la somme précitée, mais que rien ne démontre que celle-ci s'est exécutée. Cet élément est pourtant fondamental, car il ressort en effet de la jurisprudence que l'autorité fiscale ne doit prendre en compte que ce que l'assujetti a effectivement reçu (voir consid. 3b ci-dessus), cela sous-entendant que la recourante ne peut faire valoir une éventuelle diminution de la contre-prestation que lorsque celle-ci a été réalisée dans les faits. Toutefois, dans le cas présent, la question de savoir si ce montant a déjà été versé ou non peut rester ouverte, car comme on va le voir ci-après, l'on peut d'emblée dire, au vu du dossier, de quelle manière l'on doit qualifier la somme en question.

bb. En effet, il faut rappeler tout d'abord que la convention du 2 décembre 1999 ne mentionne comme cause de ce montant que «le dommage subi par la société d'exploitation en raison des faits révélés par la procédure pénale». Ainsi, si l'on s'en tient au texte de la convention précitée, il apparaît que ce montant doit donc être perçu comme des dommages intérêts. Partant de là, il s'agit encore de déterminer si l'on est en présence de dommages intérêts au sens propre ou au sens impropre. Dans la première hypothèse, le montant versé à ce titre n'est pas soumis à l'impôt et ne fait donc pas partie de la contre-prestation. Dans la seconde, il faut s'assurer, pour que l'on puisse admettre qu'il n'y a pas de lien direct entre la prestation et la contre-prestation, que le montant en question n'est pas versé pour remplacer la contre-prestation due par l'acquéreur (voir consid. 3c ci-dessus). Dans le cas présent, l'autorité fiscale estime qu'il n'y a pas de lien direct entre le versement des Fr. 5'000'000.-, dû à titre de dommages intérêts, et la contre-prestation versée par la société d'exploitation et que, par conséquent, le chiffre d'affaires issu de la mise à disposition des jeux n'a pas à être diminué du montant précité. En

revanche, la recourante considère qu'une telle réduction doit être opérée en raison de la nullité des conventions passées entre cette dernière et la société d'exploitation et en vertu du montant dû pour la location des machines en question établi par l'expertise F. Dans le même sens, l'on pourrait également voir dans ce versement l'existence d'une ristourne. Cependant, rappelant que c'est à l'assujetti de prouver les faits qui sont à son avantage, la Commission de céans relève que la recourante n'a pas été en mesure de prouver que ce montant était en relation directe avec la location des machines à sous et cette hypothèse ne peut être retenue. Par conséquent, la question de savoir si les conventions précitées sont nulles ou s'il s'agit de dommages et intérêts au sens propre ou impropre peut être laissée en suspens.

cc. En conclusion, des éléments permettant à la Commission de céans d'avoir la conviction que le montant de Fr. 5'000'000.- fait partie de la contre-prestation, donc qu'il existe un lien direct entre le versement de l'indemnité et l'activité du prestatiaire bénéficiaire n'ayant pas été apportés par la recourante, force est de constater que cette somme ne peut pas être portée en diminution de la contre-prestation et entraîner une réduction d'autant des chiffres d'affaires provenant de la location des machines à sous.

6.a. Les considérants qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours déposé par la recourante, sous réserve de la question - traitée ci-après - des frais perçus par l'AFC en rapport avec la procédure de réclamation.

b.aa. L'art. 68 al. 1 LTVA dispose que, lors d'une procédure de taxation ou de réclamation, il n'est, en règle générale, pas prélevé de frais ni alloué d'indemnités aux parties (contrairement à ce qui était le cas sous l'OTVA).

Selon la jurisprudence et la doctrine, les nouvelles règles de procédure s'appliquent dès leur entrée en vigueur à moins que la continuité du droit matériel ne soit ainsi mise en danger et que la loi ne prévoie expressément une autre solution. Ceci est clair notamment lorsque le nouveau droit est plus favorable à l'administré (Archives vol. 67 p. 409 consid. 3b; Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, p. 29; Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. I, 2e éd., Berne 1994, p. 171). Les dispositions transitoires de la LTVA n'excluent pas expressément l'application immédiate du nouveau droit procédural. Il faut dès lors partir de l'idée que l'art. 68 al. 1 LTVA s'applique aux procédures pendantes devant l'AFC au 1er janvier 2001. Dans son arrêt non publié du 31 août 2004, en la cause X SA (2A.69/2003), consid. 9, le Tribunal fédéral a donc annulé la pratique de l'AFC relative à l'art. 68 al. 1 LTVA (cf. au sujet de cette pratique, JAAC 67.129 consid. 7).

bb. En l'espèce, la décision sur réclamation attaquée ayant été rendue le 1er mai 2002, c'est-à-dire après le 1er janvier 2001, c'est à tort que l'AFC a prélevé des frais de procédure dans le cadre de la procédure de réclamation et il convient d'admettre partiellement le recours sur ce point. Le point 3 du dispositif de la décision sur réclamation de l'AFC du 1er mai 2002 est annulé. La décision de l'AFC est confirmée au surplus. La recourante a certes partiellement obtenu gain de cause, mais ceci uniquement sur un point d'importance tellement minime, qu'il ne convient pas de réduire les frais de procédure par-devant la Commission de céans, ni d'allouer d'indemnité de dépens.

c. (...)

[86] Les imprimés concernant l'ancienne OTVA de 1994 sont en vente auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, ou par fax 031 325 72 80.

Dokumente der SRK