



---

Cour I  
A-3888/2022

## **Arrêt du 18 avril 2024**

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,  
Valérie Humbert, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
représentée par  
Me Christophe Misteli,  
LEXEL Avocats,  
Rue du Simplon 13,  
Case postale 779, 1800 Vevey,  
recourante,

contre

**Commission fédérale des maisons de jeu CFMJ,**  
Eigerplatz 1, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

Impôt sur les maisons de jeu, allègement pour l'année 2020 ;  
décision de taxation du 6 juillet 2022.

**Faits :****A.**

A. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la maison de jeu), inscrite au registre du commerce du canton de X. \_\_\_\_\_ depuis le [...] 2000, a pour but l'exploitation d'un casino municipal dans le canton de X. \_\_\_\_\_. Au bénéfice d'une concession B depuis mars 2003, elle est soumise à la législation sur les jeux d'argent et doit s'acquitter de l'impôt sur les maisons de jeu. La maison de jeu est liée par une convention du 13 novembre 2007, ayant effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2007, à B. \_\_\_\_\_, Association de communes pour la politique culturelle dans l'agglomération de X. \_\_\_\_\_ (ci-après : B. \_\_\_\_\_). Dite convention prévoit en substance que la maison de jeu s'engage à verser annuellement à B. \_\_\_\_\_ une somme correspondant à 12,5% du produit net des jeux (ci-après : PNJ), lequel est établi en déduisant du produit brut des jeux (ci-après : PBJ) l'impôt de base sur les maisons de jeu, c'est-à-dire le montant brut de l'impôt avant la prise en considération d'éventuels allègements fiscaux et ce, à condition que la maison de jeu bénéficie de l'allègement fiscal prévu dans la concession du 3 mars 2003.

**B.****B.a**

Par décision du 27 janvier 2020, la Commission fédérale des maisons de jeu (ci-après : CFMJ) a autorisé l'octroi de crédits de jeu gratuits dans le cadre de différentes opérations promotionnelles. Le 31 mars 2020, la CFMJ a écrit à toutes les maisons de jeu au bénéfice d'une concession, les avisant qu'en raison des fermetures imposées par la pandémie de Coronavirus, elle renonçait à exiger le versement du premier acompte d'impôt pour le premier trimestre mais les invitait à annoncer au moyen du formulaire ad hoc le montant de cet acompte. Par pli du 25 juin suivant (ci-après : svt), la CFMJ a informé la maison de jeu qu'en raison de la levée des mesures de fermeture, l'échéance du premier acompte avait été fixée au 31 juillet 2020 et celle du deuxième au 31 août 2020 ; les échéances légales du troisième acompte et du solde de l'impôt restaient inchangées. Par ce même courrier, la CFMJ informait avoir procédé à un nouveau calcul du PBJ tenant compte des trois mois d'inactivité imposés et avoir adapté le taux d'impôt en conséquence.

**B.b** Durant l'année 2020, la maison de jeu a régulièrement annoncé les acomptes. Le 4 janvier 2021, elle a remis le formulaire de déclaration d'impôt pour la période fiscale 2020, lequel comprenait également le décompte pour le quatrième trimestre 2020 qui affichait un PBJ de 1'374'964.74

francs. Le total du PBJ pour l'année 2020 était annoncé à 10'840'798.43 francs, montant auquel a été appliqué le taux d'impôt de 38,03684% (soit 40,038779% – réduction de 2,001939%) afin de déterminer l'impôt sur les maisons de jeu 2020, fixé à 4'123'597.15 francs par la maison de jeu. Une fois les acomptes déduits à hauteur de 3'662'330.29 francs, le solde d'impôt à verser jusqu'au 31 janvier 2021 était évalué à 461'166.86 francs.

Le même jour, la maison de jeu, agissant par l'entremise de sa responsable Contrôle interne, a transmis par voie de courriel à la CFMJ différents décomptes, dont celui indiquant le PBJ du mois de décembre 2020 et le décompte PBJ annuel sous forme de fichier Excel, lequel récapitulait par mois le PBJ hors crédits de jeu gratuits, les crédits de jeu gratuits et le PBJ déterminant incluant les crédits de jeu gratuits excédant la limite autorisée, qui s'élevait à 10'851'861.84 francs.

**B.c** Le 24 septembre 2021, B. \_\_\_\_\_ – conformément à la convention qui la lie à la maison de jeu – a déposé auprès de la CFMJ le dossier de ses investissements dans des projets d'intérêt général ou d'utilité publique en vue de leur examen pour l'admissibilité de l'allègement fiscal de la maison de jeu. Dans les pièces livrées, figuraient notamment deux courriers de la maison de jeu à B. \_\_\_\_\_ : l'un, daté du 28 décembre 2020, évaluait à 362'182 francs le solde estimatif à verser pour l'année 2020 et précisait que le solde réel fera l'objet d'une régularisation en fonction du chiffre d'affaires validé par leur service de contrôle interne ; l'autre, daté du 29 janvier 2021, confirmait le décompte annuel 2020, retenant que le taux de 12,5 % appliqué à un PNJ de 6'500'275 francs donnait un résultat de 812'534 francs ; la maison de jeu s'estimait « à jour » en ayant versé en quatre acomptes la somme de 812'538 francs.

### **C.**

**C.a** Par pli chargé du 4 mai 2022, la CFMJ a communiqué à la maison de jeu le projet de décision de taxation de l'impôt sur les maisons de jeu 2020 qu'elle entendait prononcer, lui octroyant un délai pour faire valoir son droit d'être entendue. Il ressortait de ce document que le total des contributions d'utilité publique versées par la maison de jeu était inférieur de 823.22 francs au seuil minimal pour obtenir un allègement fiscal.

**C.b** Par ordre de paiement du 19 mai 2022, la maison de jeu a versé la somme de 823.22 francs à B. \_\_\_\_\_, sans en aviser la CFMJ ni prendre position sur le projet de décision qui lui avait été soumis.

**C.c** Par décision de taxation du 6 juillet 2022, la CFMJ a fixé l'impôt sur les maisons de jeu 2020 à 4'345'004.05 francs. Retenant un PBJ déterminant de 10'851'861.84 francs et un taux d'impôt non réduit de 40.039250%, elle a refusé l'allègement fiscal au motif que la somme de 812'534 francs correspondant au total des contributions versées par la maison de jeu en 2020 au titre de projets d'utilité publique n'atteignait pas le seuil minimal des 1/8 du PNJ, soit 813'357.22 francs. Elle a soustrait les acomptes déjà versés de 4'123'497.15 francs, calculé un intérêt moratoire de 8'380.34 francs et déterminé le solde dû à 229'887.24 francs.

**D.**

**D.a** Par acte du 6 septembre 2022, la maison de jeu (ci-après : la recourante), dument représentée, interjette recours à l'encontre de cette décision par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) concluant principalement à ce que la décision de la CFMJ (ci-après : l'autorité inférieure) soit réformée dans le sens qu'un allègement de 5% du taux de l'impôt pour l'année 2020 est accordé et appliqué sur la somme de 10'851'861.84 francs et qu'aucun intérêt moratoire n'est dû ou, subsidiairement, que la décision soit annulée avec renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision.

A l'appui de ses conclusions, la recourante se plaint en substance de conséquences économiques très importantes en raison du refus de l'allègement fiscal alors que l'écart est mineur (823.22 francs). Elle explique que les crédits de jeu gratuits, établis avant le COVID-19, ont dû être pris en compte dans le PBJ, ce qui n'avait jamais été le cas par le passé. Elle estime que seule la décision de taxation permet d'établir le montant précis de l'impôt et le calcul définitif de l'investissement. La recourante est d'avis qu'il n'existe aucune base légale pour lui refuser la prise en compte du versement complémentaire qu'elle a opéré immédiatement après avoir eu connaissance du projet de décision de taxation. Elle se prévaut également du contexte difficile de la pandémie en 2020 et prétend qu'aucun intérêt moratoire n'est dû.

**D.b** Dans sa réponse au recours du 24 octobre 2022, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours. Elle réfute l'argumentation de la recourante au motif, en substance, que si le calcul du seuil minimal pour l'allègement fiscal dépend effectivement de la décision de taxation, la contribution d'intérêt public, elle, n'en dépend pas. Cette contribution se conçoit indépendamment de l'impôt qu'elle ne peut que participer à diminuer en récompense et non en compensation. Dès lors que l'impôt est perçu pour chaque année civile, les versements hors période fiscale ne peuvent être pris en compte.

L'autorité inférieure maintient également sa position s'agissant des intérêts moratoires.

**D.c** Par réplique spontanée du 10 novembre 2022, la recourante maintient en substance ses conclusions. L'autorité inférieure agit de même par duplique du 30 novembre 2022, laquelle est transmise pour information à la recourante.

**E.**

**E.a** Par ordonnance du 15 mars 2023, le Tribunal invite l'autorité inférieure à compléter la production du dossier de la cause, ce qui fut fait le 5 avril svt et transmis le 11 svt à la recourante.

**E.b** A la demande du Tribunal, l'autorité inférieure produit le 8 mai 2023 les comptes annuels révisés pour l'année 2020 de la recourante ainsi que le rapport de gestion y afférent.

**E.c** Transmettant le 10 mai 2023 copie de la dernière écriture de l'autorité inférieure à la recourante, le Tribunal l'invite à produire notamment le tableau des provisions au 31 décembre 2020 et celui des prestations d'intérêts publics, ce qui fut fait le 22 svt.

**E.d** Invitée à se déterminer au sujet d'un versement d'un montant de 1'000 francs porté en compte avec la notice « mécénat » le 1<sup>er</sup> juin 2020, la recourante informe par pli du 5 juin 2023 qu'il s'agit d'un don en faveur de l'Ensemble C. \_\_\_\_\_ X. \_\_\_\_\_ pour les concerts D. \_\_\_\_\_ des 27 et 28 mars 2020.

Interpellée sur la qualification du don précité au regard de la législation et de la concession applicables, l'autorité inférieure explique en substance dans sa prise de position du 26 juin 2023, ne pouvoir se déterminer sur le caractère d'utilité publique du projet que sur la base d'un dossier complet.

**E.e** Par décision incidente du 30 août 2023, le Tribunal suspend, avec l'accord des parties, la procédure jusqu'au 31 octobre 2023 afin de permettre à l'autorité inférieure d'instruire la question de la nature du versement précité en requérant au besoin tous les documents utiles à son analyse auprès de la recourante.

**F.**

**F.a** Par pli du 30 octobre 2023, l'autorité inférieure livre au Tribunal sa détermination accompagnée de la totalité des éléments récoltés pendant son instruction, de laquelle il ressort que si le versement en faveur de

l'Ensemble C. \_\_\_\_\_ X. \_\_\_\_\_ satisfait à la quasi-totalité des conditions pour être reconnu d'intérêt général, il ne respecte pas le principe de périodicité dès lors que le projet de concerts D. \_\_\_\_\_ de l'Ensemble C. \_\_\_\_\_ X. \_\_\_\_\_ a finalement été réalisé en 2021 et non en 2020, année pour laquelle l'allègement fiscal est demandé.

**F.b** Dans sa détermination du 29 novembre 2023 qu'elle qualifie de recours s'il fallait considérer la prise de position de l'autorité inférieure du 30 octobre de décision, la recourante soutient en substance que ni la loi ni la jurisprudence ne posent la condition retenue pour écarter le versement de 1'000 francs des investissements éligibles à l'allègement. Elle relève aussi la situation sanitaire exceptionnelle qui n'a pas permis la réalisation des concerts en question.

Intervenant spontanément par pli du 1<sup>er</sup> décembre 2023 – transmis à l'autorité inférieure le 5 svt avec la détermination du 29 novembre 2023 –, la recourante produit une facture qui confirme que pendant l'exercice 2020, l'Ensemble C. \_\_\_\_\_ X. \_\_\_\_\_ a dû supporter des charges en lien avec les concerts finalement annulés dépassant l'apport de 1'000 francs.

Les autres faits et allégations des parties seront, pour autant que besoin, repris dans les considérants en droit qui suivent.

## **Droit**

### **1.**

**1.1** Conformément à l'art. 31 LTAF, le TAF connaît – sous réserve des exceptions de l'art. 32 LTAF, non réalisées en l'espèce – des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prises par les commissions fédérales (cf. art. 33 let. f LTAF).

**1.2** La procédure de recours devant le TAF est régie par la PA, à moins que la LTAF n'en dispose autrement (cf. art. 37 LTAF).

**1.3** Interjeté dans le délai légal (cf. art. 50 al. 1 PA) et dans les formes prescrites (cf. art. 52 al. 1 PA) par la destinataire de la décision litigieuse qui a participé à la procédure devant l'autorité inférieure et a un intérêt digne de protection à l'attaquer (cf. art. 48 al. 1 PA), le recours est recevable et il convient d'entrer en matière sur ses mérites.

### **2.**

**2.1** Devant le TAF, la recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la

constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA).

**2.2** En sa qualité d'autorité de recours, le Tribunal dispose d'un plein pouvoir de cognition. Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise. Néanmoins, il se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (« Rügeprinzip », cf. ATAF 2014/24 consid. 2.2).

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** L'art. 106 Cst. fixe le principe de la perception de l'impôt sur les jeux d'argent et définit son affectation ainsi que le taux maximum autorisé. Il laisse au législateur fédéral une marge de manœuvre à cet égard. Jusqu'au 31 décembre 2018, les jeux de hasard et les maisons de jeu étaient régis par l'ancienne loi éponyme du 18 décembre 1998 (aLMJ, RO 2000 677, abrogée au 1<sup>er</sup> janvier 2019 [RO 2018 5103]) et par l'ordonnance y relative (aOLMJ, RO 2004 4395, abrogée le 1<sup>er</sup> janvier 2019 [RO 2018 5155]). Parallèlement, il existait la loi fédérale du 8 juin 1923 sur les loteries et les paris professionnels (aLLP, RO 39 361, abrogée au 1<sup>er</sup> janvier 2019 [RO 2018 5103]). Avec l'adoption de la loi fédérale du 29 septembre 2017 sur les jeux d'argent (LJAr, RS 935.51), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019 (RO 2018 5145), le Parlement a réuni ces deux lois en un seul texte afin d'établir une réglementation cohérente, adaptée et moderne de l'ensemble du domaine (cf. Message du 21 octobre 2015 concernant la LJAr, FF 2015 7727, 7728). La LJAr introduit quelques nouveautés, principalement l'abrogation de l'interdiction d'exploiter des jeux de casino en ligne, modernise quelques dispositions, en particulier pénales, mais reprend sans changement celles relatives à l'impôt sur les maisons de jeu, si bien que la jurisprudence développée sous l'ancien droit à cet égard garde en principe toute sa pertinence. L'art. 140 LJAr traite des dispositions transitoires concernant les maisons de jeu et dispose notamment que l'exercice des droits et des devoirs attachés à la concession est régi par la présente loi.

**3.1.2** Aux termes de l'art. 119 al. 1 LJAr, la Confédération perçoit un impôt sur le produit brut des jeux (ci-après : PBJ). Le PBJ est constitué par la différence entre les mises des joueurs et les gains réglementaires versés par la maison de jeu (art. 119 al. 2 LJAr). Les commissions perçues par les maisons de jeu pour les jeux de table et les produits des jeux analogues

font partie du produit brut des jeux (art. 119 al. 2 LJA). L'art. 120 al. 1 LJA confie au Conseil fédéral le soin de fixer le taux de l'impôt de telle manière que les maisons de jeu gérées selon les principes d'une saine gestion obtiennent un rendement approprié sur le capital investi, le taux de l'impôt pouvant être progressif. La loi établit néanmoins une fourchette : le taux de l'impôt doit être entre 40 et 80% du PBJ réalisé dans les maisons de jeu (art. 119 al. 2 let. a LJA) terrestres (par opposition aux jeux de casino exploités en ligne). L'art 121 al. 1 LJA délègue au Conseil fédéral la possibilité de réduire d'un quart au plus le taux de l'impôt fixé pour les maisons de jeu terrestres titulaires d'une concession B (ci-après aussi : casinos B) si les bénéfices de la maison de jeu sont investis pour l'essentiel dans des projets d'intérêt général pour la région, en particulier dans le soutien d'activités culturelles, ou dans des projets d'utilité publique. Une réduction d'un tiers au plus est également possible pour ces casinos B implantée dans une région dépendant d'une activité touristique fortement saisonnière (art. 121 al. 2 LJA). Le cumul de ces deux motifs ne peut conduire à une réduction de plus de la moitié du taux de l'impôt. Les casinos B peuvent aussi bénéficier d'une réduction de l'impôt d'un maximum de 40% si les cantons d'implantation perçoivent un impôt de même nature (cf. art. 122 LJA). La CFMJ est compétente pour procéder à la taxation et à la perception de l'impôt ; le Conseil fédéral règle la procédure (art. 123 LJA).

**3.1.3** Fort de ces délégations, le Conseil fédéral a adopté le chapitre 9 de l'ordonnance fédérale du 7 novembre 2018 sur les jeux d'argent (OJA, RS 935.511) qui règle l'impôt sur les maisons des jeux. Selon l'art. 113 OJA, pour les jeux terrestres, seule la valeur des mises gratuites dont bénéficient les joueurs en conséquence des jeux ou les crédits de jeu gratuits autorisés par la CFMJ excédant par année civile 0,3% du PBJ entrent dans la composition de celui-ci. L'attribution de ces jeux et crédits gratuits est soumise à l'autorisation préalable de la CFMJ, laquelle doit l'octroyer si les conditions sont satisfaites (art. 75 al. 2 LJA et 79 OJA).

Jusqu'à 10 millions de PBJ, le taux de base de l'impôt est de 40% ; le taux marginal progresse de 0,5 par million de francs supplémentaires jusqu'à concurrence de 80% (art. 114 OJA). L'octroi et l'ampleur de l'allègement fiscal en raison de l'investissement des bénéfices dans des projets d'intérêt général pour la région est décidé chaque année par la CFMJ. Cet allègement est fonction du ratio entre le montant investi dans les dits projets et le produit net des jeux (ci-après : PNJ) résultant de la différence entre le PBJ et l'impôt sur les maisons de jeu. Il est de 0% si le ratio est inférieur à 1/8, de 5% pour un ratio inférieur à 2/8, de 10% pour un ratio inférieur à 3/8, de 15% pour un ratio inférieur à 4/8, de 20% pour un ratio inférieur à

5/8 et de 25% à partir de 5/8 (cf. art. 116 al. 2 OJAr et annexe 1 OJAr). L'art. 116 al. 3 OJAr donne une liste non exhaustive des projets réputés d'intérêt général. Ainsi, sont notamment réputés d'intérêt général les projets visant à (a) encourager la culture, en particulier à promouvoir la création artistique et à soutenir des manifestations culturelles ; (b) encourager le sport et soutenir des manifestations sportives ; (c) promouvoir des mesures dans le domaine social ainsi que dans les domaines de la santé publique et de la formation (cf. art. 116 al. 3 OJAr). Les versements en faveur de partis politiques et les dons aux actionnaires de la maison de jeu ou à des institutions qui ne sont pas indépendantes de celle-ci n'entraînent pas d'allègement fiscal (cf. art. 116 al. 4 OJAr).

### **3.2**

**3.2.1** L'impôt est perçu pour chaque année civile ; l'exercice commercial coïncide avec l'année civile (art. 118 al. 1 et 3 OJAr). L'art. 119 OJAr dispose en substance que la maison de jeu remet à la CFMJ, sur des formulaires que celle-ci lui fournit, au début de chaque mois, un décompte indiquant le PBJ réalisé durant le mois précédent (al. 1) ; au début de chaque trimestre et de chaque année civile, une déclaration fiscale indiquant le PBJ réalisé durant le semestre ou l'année civile précédents (al. 2). Des acomptes d'impôt, exigibles dans les 30 jours qui suivent la fin du trimestre, sont perçus sur la base des déclarations trimestrielles, en fonction du taux d'imposition appliqué lors de la période fiscale précédente ; si ce taux n'est encore pas déterminé, la CFMJ l'estime pour la période fiscale en cours (cf. art. 123 OJAr). La CFMJ procède à la taxation sur la base des décomptes et des déclarations fiscales ; l'impôt est exigible dans les 30 jours qui suivent la taxation (art. 124 al. 1 et 4 OJAr). Les acomptes sont pris en compte dans le calcul définitif de l'impôt. L'intérêt moratoire est dû, sans sommation, sur les montants d'acomptes et d'impôts versés en retard (cf. art. 125 al. 1 OJAr) ; le taux applicable jusqu'au 31 décembre 2021 était de 3% et depuis 2022, il est de 4% (cf. art. 1 al. 1 let. i et art. 4 al. 3 let. a de l'ordonnance du 25 juin 2021 du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance [RS 631.014, Ordonnance du DFF sur les taux d'intérêts], par renvoi de l'art. 125 al. 3 OJAr).

**3.2.2** Par ailleurs, s'agissant de la présentation des comptes, l'art. 48 al. 1 LJAr renvoie aux dispositions du titre trente-deuxième du CO (soit les art. 957 à 964/ CO). L'art. 48 al. 2 LJAr habilite le Conseil fédéral à prévoir l'application d'une norme comptable reconnue au sens de l'art. 962a CO et à déroger aux dispositions du CO relative à la comptabilité et à la présentation des comptes si les particularités du domaine des jeux l'exigent.

Adoptant l'art. 44 OJA, le Conseil fédéral prescrit une présentation des comptes annuels conformes aux Recommandations de la Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes (Swiss GAAP RPC).

#### 4.

##### 4.1

**4.1.1** En l'espèce, le chapitre 4 de la concession du 3 mars 2003 octroyée à la recourante traite des allègements fiscaux (cf. FF 2003 5952). Il est constaté que la recourante remplit les conditions de principe justifiant un allègement selon l'art. 42 al. 1 aLMJ (depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, art. 121 LJA). Il est précisé que le taux de l'impôt est déterminé annuellement selon des critères qui sont énumérés et qui correspondent à ceux de l'annexe 1 OJA actuelle. La concession expose que lors de la taxation annuelle définitive, la CFMJ vérifie les montants effectivement investis dans des projets d'intérêt général pour la région ou dans des projets d'utilité publique. A cet effet, elle établit que les conditions qui justifient l'allègement demeurent satisfaites. Elle s'assure notamment du respect des principes suivants :

- Si la maison de jeu ne procède pas directement à l'affectation des prestations d'intérêt général ou d'utilité publique, elle peut charger un intermédiaire (fondation, association caritative, collectivité publique, etc.) de leur répartition. L'intermédiaire, totalement indépendant de la maison de jeu, doit disposer – en vertu de ses statuts ou d'autres règles impératives – de critères d'affectation précis et vérifiables et est tenu de rendre compte de son activité.
- Le cercle des bénéficiaires ultimes des prestations doit être ouvert. Les versements à des organisations privées, des clubs ou des partis politiques poursuivant essentiellement l'intérêt de leurs membres ne justifient aucun allègement.
- La concessionnaire et les bénéficiaires des prestations doivent avoir une relation de totale indépendance réciproque. Les versements à des entreprises du même groupe et les subventions croisées ne justifient aucun allègement. De même, les versements aux porteurs de parts au capital de la maison de jeu ne justifient aucune réduction.
- Les versements ne donnent lieu à aucune contre-prestation des bénéficiaires.

- Les bénéficiaires des prestations et les éventuels intermédiaires chargés de leur répartition ne sont pas des organisations poursuivant des buts lucratifs.
- Les bénéficiaires des prestations doivent avoir leur siège dans la région d'implantation de la maison de jeu.
- Les prestations fournies par les maisons de jeu sur la base d'obligations légales (impôts, prestations dans le cadre du plan de mesures sociales, etc.) ne justifient aucun allègement.
- Toutes les prestations qui bénéficient au public ne sont pas d'intérêt général ou d'utilité publique au sens de l'art. 42, al. 1 aLMJ. La contribution doit répondre de manière désintéressée à un besoin de soutien réel et permettre d'améliorer une prestation de qualité. Les manifestations de pur divertissement ou à caractère commercial ne rentrent notamment pas dans cette catégorie.
- L'affectation effective des montants est vérifiée et attestée annuellement par l'organe de révision de la maison de jeu.

**4.1.2** La concession est fondée sur l'ancien droit, à savoir la aLMJ et l'ordonnance du 23 février 2000 sur les jeux de hasard et les maisons de jeu (RO 2000 766, remplacée au 1<sup>er</sup> novembre 2004 par l'aOLMJ). Ces deux actes prévoyaient un allègement fiscal de manière potestative aux maisons de jeu bénéficiant d'une concession B, qui, en vertu de leurs statuts, de dispositions légales ou d'autres règles impératives, investissaient l'essentiel de leurs produits dans des projets d'intérêt général pour la région ou dans des projets d'utilité publique (cf. art. 42 al. 1 aLMJ « le Conseil fédéral peut réduire » et 85 al. 1 aOLMJ « peuvent bénéficier »). Cet allègement était fixé par le Conseil fédéral dans la concession dans le respect des statuts et des règles impératives en vertu desquelles la maison de jeu investit l'essentiel de ses produits dans des projets d'intérêt général pour la région ou dans des projets d'utilité publique (cf. art. 85 al. 2 aOLMJ). Cette formulation potestative avait conduit le Tribunal fédéral à juger que le Conseil fédéral était en droit de régler les détails de l'allègement fiscal dans une concession et était légitimé à ne pas admettre tous les versements à des organismes d'utilité publique (cf. arrêt du TF 2C\_346/2009 du 9 avril 2010 consid. 5.5). La nouvelle LJA prévoit également que le Conseil fédéral *peut* réduire d'un quart au plus le taux de l'impôt fixé pour les maisons de jeu titulaires d'une concession B si les bénéfices de la maison de jeu sont investis pour l'essentiel dans des projets d'intérêt général pour la

région, en particulier dans le soutien d'activités culturelles, ou dans des projets d'utilité publique (cf. art. 121 al. 1 LAJr). Cela dit, aux termes de l'art. 116 al. 1 OJAR, les maisons de jeu titulaires d'une concession B qui investissent leurs bénéfices pour l'essentiel dans des projets d'intérêt général pour la région *ont droit* à un allègement fiscal au sens de l'art. 121 al. 1 LJA. L'art. 116 OJAR ne renvoie plus à la concession pour le détail de l'allègement fiscal octroyé en raison de l'investissement des bénéfices dans des projets d'intérêt général pour la région, au contraire de l'art. 117 OJAR qui le prévoit toujours pour l'allègement en raison du tourisme saisonnier. En conséquence et contrairement à l'ancien droit, il faut comprendre que du moment que le Conseil fédéral a fait usage de la possibilité qui lui est donnée de prévoir un allègement fiscal, celui-ci est dû dès lors que les conditions en régissant l'octroi sont satisfaites. Selon des dispositions transitoires de la nouvelle réglementation, l'exercice des droits et des devoirs attachés aux concessions attribuées sous la aLMJ est régi par la LAJr (cf. art. 140 al. 1 et 2 LAJr)

## **4.2**

**4.2.1** La CFMJ a constaté que le 1/8 du PNJ 2020 s'élevait à 813'357.22 francs. Ce montant, au demeurant correctement calculé, constitue tant au regard de l'OJAR que de la concession, le seuil minimal pour obtenir une réduction de 5% du taux de l'impôt ; il n'est pas contesté par la recourante. En effet, outre la problématique des intérêts moratoires, seule est litigieuse la question de savoir si la recourante a effectué des versements qui doivent être pris en compte pour la réduction du taux de l'impôt qui atteignent ce montant.

**4.2.2** A cet égard, les parties admettent toutes les deux que les contributions de la recourante à des projets d'utilité publique reconnus en 2020 s'élèvent en tous les cas à 812'534 francs. La recourante soutient en substance et en premier lieu qu'il n'y a aucune base légale qui empêche de prendre en compte le versement ultérieur, effectué en 2022, de 823.22 francs.

## **5.**

**5.1** Le Tribunal observe tout d'abord que bien que le choix de la date de fin de l'exercice comptable soit en principe libre en matière commerciale (cf. art. 80 al. 1 LIFD [RS 642.11] et art. 31 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 [LHID, RS 642.14] sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes), la réglementation impose aux maisons de jeu un exercice comptable qui coïncide avec l'année civile (cf. art. 118 al. 3 OJAR). Certes, cette disposition trouve sa place dans

l'ordonnance et non dans la loi mais elle est manifestement couverte par la norme de délégation de l'art. 123 LJA, dont l'admissibilité ne peut pas être vérifiée par le Tribunal en application de l'art. 190 Cst. (cf. parmi d'autres ATF 146 II 56 consid. 6.2.2). La recourante ne prétend par ailleurs pas le contraire. Elle ne critique en effet pas les dispositions de l'ordonnance édictées par le Conseil fédéral, mais plutôt la pratique qu'en tire l'autorité inférieure.

L'exercice financier annuel de la recourante s'étend donc du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre. La période fiscale correspond ainsi à l'année civile. Il convient donc de déterminer selon quels critères un investissement au sens de l'art. 121 LJA doit être attribué à une période fiscale déterminée. En effet, ni la LJA ni l'OJA ni la concession ne se prononcent à ce sujet. Cela étant, selon la jurisprudence de la Cour de céans, certes établie sous l'ancien droit mais toujours applicable compte tenu que la nouvelle réglementation a repris pratiquement sans changement les dispositions relatives à l'impôt sur les maisons de jeu (cf. *supra* consid. 3.1.1), la date du versement n'est pas un critère pertinent à cet égard (cf. arrêt du TAF du A-1543/2006 du 14 avril 2009 consid. 8.2.2.5, annulé par le Tribunal fédéral [ci-après TF] qui ne s'est toutefois pas déterminé sur cette question, cf. arrêt du TF 2C\_346/2009 du 9 avril 2010 consid. 4.3). Appliquant par analogie les règles régissant la fiscalité directe, en particulier la perception de l'impôt sur le bénéfice, le Tribunal a en effet jugé en substance qu'était déterminant le principe de la délimitation périodique (cf. arrêt du TAF du A-1543/2006 du 14 avril 2009 consid. 8.2.2.3 à 8.2.2.6). Selon ce principe, ancré à l'art. 958b al. 1 CO, les charges et produits relatifs à une période donnée (en l'espèce l'année civile) doivent être déterminés et imputés pour la même période. Le principe comptable de la délimitation périodique renforce celui de la périodicité de l'impôt (cf. AURÉLIEN BARAKAT, Les incidences fiscales du nouveau droit comptable, in : *Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2016 II 231, 241*), qui impose d'imputer à un exercice donné les produits et les charges qui lui sont propres afin de dégager le résultat qui y trouve son origine (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.4.2 ; arrêt du TF 2C\_667/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.1). L'imposition du bénéfice des personnes morales repose en effet sur le bénéfice tel qu'il découle du compte de pertes et profits (compte de résultats) établi selon les règles du droit commercial (cf. art. 58 al. 1 let. a LIFD ; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse, 2021 5<sup>e</sup> éd.*, p. 260). De jurisprudence constante, il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées

ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance ; cf. parmi d'autres ATF 147 II 209 consid. 3.1.1). La portée de l'art. 958b al. 1 CO est naturellement limitée par le principe de l'imparité (cf. ROBERT DANON, in : Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct [Commentaire LIFD], 2017, art. 57, 58 N 38) qui veut que les produits soient comptabilisés au moment de leur réalisation et les charges dès qu'elles deviennent actuelles (cf. ATF 136 II 88 consid. 5.4). Ainsi, une dépense effectuée par une entreprise est attribuée comme charge déductible à l'année fiscale au cours de laquelle elle a été occasionnée (cf. arrêt du TAF du A-1543/2006 du 14 avril 2009 consid. 8.2.2.3 et les réf. citées). Ce principe d'indépendance (ou d'étanchéité) entre les exercices comptables dictent donc que les charges liées à une période comptable (et fiscale) doivent figurer dans les comptes de cette période, même si elles n'ont pas encore été réalisées. C'est sur ce principe que se basent les passifs transitoires (ou passifs de régulation) qui sont des écritures qui permettent justement de rattacher une charge à un exercice donné et qui sont extournés au début de l'exercice suivant (cf. RÉMY BUCHELER, Abrégé de droit comptable, 2018 2<sup>e</sup> éd., p. 41 ss). Les provisions servent aussi à enregistrer sur l'exercice considéré des charges et des pertes (cf. art. 960e CO). Toutefois dans le cas des transitoires, les charges sont certaines, tandis que dans le cas des provisions, elles sont probables, le montant et/l'échéance étant incertains mais estimables de manière fiable. Dans la détermination du bénéfice net imposable, seules sont tolérées les provisions justifiées par l'usage commercial (cf. art. 58 al. 1 let. b CO). Il existe donc des provisions admises en droit commercial qui ne sont pas fiscalement acceptées (comparer par exemple l'art. 63 al. 2 LIFD avec l'art. 960e al. 4 CO). L'évènement passé sur lequel se fonde une provision doit s'inscrire avant la date du bilan ; il constitue le fait générateur d'obligation et constitue un évènement débouchant sur une obligation juridique ou implicite (cf. Swiss GAAP RPC, Recommandations relatives à la présentation des comptes, état au 1<sup>er</sup> janvier 2020, p. 129 ch. 2 ; cf. art. 63 LIFD). En outre, les provisions sont également autorisées, le cas échéant, lorsque l'existence (juridique) de l'engagement est encore incertaine (cf. REICH/ZÜGER/BETSCHART, in : Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar DBG, 4<sup>ème</sup> éd. 2022, n. 15 ad art. 29 ; ATF 103 Ib 366 consid. 4). Les passifs exigibles résultant de biens ou de services déjà reçus à la date du bilan mais non facturés ne sont pas des provisions mais des passifs de régulation. Une facture encore ouverte à la date du bilan constitue en revanche une dette et sera porté au passif du bilan.

**5.2** En l'espèce, la convention entre B.\_\_\_\_\_ et la recourante stipule l'engagement de cette dernière à verser annuellement (soit sur la période

fiscale considérée) une somme correspondant à 12,5% du PNJ. L'engagement était donc certain et existait également pour l'année 2020. Le montant était connu dans la mesure où il dépendait du PNJ 2020 qui se calcule en fin d'exercice comptable. Pour être rattaché à l'année 2020, ce montant devait donc figurer d'une manière ou d'une autre dans la comptabilité de la recourante, à défaut d'avoir été versé cette année-là. Or, le compte de résultat de l'exercice 2020 fait apparaître des charges d'exploitation pour un montant de 2'747'000 francs, y inclus, selon le ch. 2.19 de l'annexe aux comptes, 849'000 francs de « Prestations d'intérêt public » (arrondis au millier de francs). Ce dernier montant se partage entre deux comptes : l'un, numéroté 623835 et intitulé « mécénat » s'élève à 36'881.72 francs, et l'autre, numéroté 657'100 et intitulé « cahier des charges », atteint 812'534 francs. Ce dernier compte est entièrement constitué des versements en faveur de B.\_\_\_\_\_.

Par contre, la somme litigieuse de 823.22 francs, versée en 2022, et dont la recourante revendique le rattachement à l'année 2020, ne figure manifestement ni dans les passifs de régulations ni dans les provisions ni dans un autre compte. Partant, il n'est pas possible de l'attribuer à l'année fiscale en question.

### 5.3

**5.3.1** En revanche, figure dans le compte 623835 intitulé « mécénat » la somme de 1'000 francs, versée le 1<sup>er</sup> juin 2020 en faveur de l'Ensemble C.\_\_\_\_\_ X.\_\_\_\_\_ pour le concert D.\_\_\_\_\_. Ce projet, prévu initialement les 27 et 28 mars 2020, avait fait l'objet d'une demande de soutien auprès de la recourante lors d'un entretien le 21 février 2020. Au vu de la réponse favorable de cette dernière, une facture de 1'000 francs lui avait été adressée le 26 suivant. Compte tenu de la pandémie de Covid-19, les concerts avaient dû être annulés, ce dont la recourante avait été avisée le 3 juin 2020. Comme elle a maintenu son soutien, de nouvelles dates lui ont été communiqués le 9 juin 2020. Toutefois, les concerts reportés au 30 et 31 octobre 2020 ont également dû être annulés. Ce n'est que les 5 et 6 novembre 2021 que le projet D.\_\_\_\_\_ a pu être réalisé.

**5.3.2** Selon l'examen opéré par l'autorité inférieure à la demande du Tribunal (cf. détermination du 30 octobre 2023) ce projet satisfait à la qualification d'utilité publique sous l'angle : (1) de la nature de l'objet soutenu, lequel, culturel, est d'intérêt général ; (2) du cercle des bénéficiaires, lequel est ouvert ; (3) de la relation d'indépendance entre la maison de jeu et la bénéficiaire ; (4) de l'absence de contre-prestations de la bénéficiaire ; (5) du caractère idéal des buts poursuivis par la bénéficiaire ; (6) du siège de

la bénéficiaire et (7) de son besoin de soutien. Cependant, l'autorité inférieure est d'avis que le versement ne respecte pas la condition du principe de la périodicité et qu'en conséquence, il ne peut être pris en compte dans le total des paiements réalisés au titre de versements d'utilité publique par la recourante en vue d'obtenir un allègement fiscal au sens de l'art.121 al. 1 LJAr durant l'exercice 2020.

L'autorité inférieure soutient en effet qu'il faut s'écarter du principe de détermination (cf. *supra* consid. 5.1) au sens strict et veiller à ce que la contribution de la maison de jeu soit effectivement utilisée pendant la période concernée. Dès lors, le dernier flux financier en lien avec le projet, qu'il s'agisse du règlement des dernières charges relatives au projet ou du versement de la maison de jeu au bénéficiaire, doit avoir lieu au plus tard le 31 décembre de la période concernée. Si tel n'est pas le cas, la comptabilité de projet ne peut pas être complète au 31 décembre de l'exercice fiscal en question et en conséquence la CFMJ n'est pas en mesure d'évaluer le besoin de financement réel lié au projet. Or, en l'espèce, le concert D.\_\_\_\_\_ n'a pu avoir lieu qu'en 2021.

**5.4** Le Tribunal observe que ni la loi ni l'ordonnance ne décrivent de manière précise les critères qui permettent de retenir qu'un projet est d'intérêt général pour la région ou d'utilité publique (cf. *supra* consid. 4.1). L'ordonnance se limite à poser une présomption d'intérêt général notamment pour les projets visant à encourager la culture, en particulier à promouvoir la création artistique et à soutenir des manifestations culturelles (cf. *supra* consid. 3.1.3). Cela correspond en grande partie à l'ancien droit, lequel retenait que sont notamment réputés d'intérêt général *ou d'utilité publique* les projets qui visent à encourager la culture *dans un sens large*, en particulier à promouvoir la création artistique et à soutenir des manifestations culturelles (cf. art. 85 al. 4 let. a aOLMJ). L'actuel ordonnance exclut les versements en faveur de partis politiques et les dons aux actionnaires de la maison de jeu ou à des institutions qui ne sont pas indépendantes de celle-ci (cf. cf. *supra* consid. 3.1.3). Cette exclusion ne figurait pas dans l'ancien droit mais est en substance prévue dans l'acte de concession (cf. *supra* consid. 4.1.1), comme le sont les autres critères utilisés par l'autorité inférieure pour évaluer le versement en faveur de l'Ensemble C. \_\_\_\_\_ X. \_\_\_\_\_, hormis le premier (projet d'intérêt général) qui a son fondement dans l'ordonnance actuelle et le dernier – principe de périodicité qui fait précisément obstacle à la reconnaissance du versement – qui découle d'une interprétation de la volonté du législateur par l'autorité inférieure. Il faut rappeler à cet égard que dans l'ancien droit les conditions de l'allègement fiscal étaient fixées par le Conseil fédéral dans la concession, après

consultation du canton d'implantation ; ce qui n'est plus le cas aujourd'hui (cf. *supra* consid. 4.1.2). Comme les anciennes concessions (attribuées sur la base de la aLMJ) sont régies par la nouvelle loi (cf. *supra* consid. 4.1.2 i.f.), on peut se demander si l'autorité inférieure était en droit d'appliquer dans son évaluation des critères qui ne figurent expressément que dans la concession sans fondement spécifique dans la nouvelle réglementation. Cela étant, la question de savoir si ces critères sont admissibles dans la mesure où ils résulteraient d'une interprétation des notions d'intérêt général et d'utilité publique peut souffrir de ne pas être tranchée, du moins pour ceux d'entre eux dont il est admis qu'ils sont de toute façon satisfaits.

## 5.5

**5.5.1** Subsiste donc la question de la condition du respect de la périodicité (huitième critère selon la prise de position de l'autorité inférieure). L'interprétation qu'en fait l'autorité inférieure dans le contexte de l'impôt sur les maisons de jeu tend à atténuer celui de la détermination alors que d'ordinaire, les deux principes se renforcent. En effet, selon le principe de détermination, l'autorité fiscale (comme le contribuable) est liée à la situation patrimoniale telle qu'elle ressort des livres de comptes régulièrement établis alors que le principe de périodicité implique que la totalité du bénéfice et des frais tombant dans une période donnée lui soit attribuée temporellement (cf. *supra* consid. 5.1). Le montant de 1'000 francs versé en juin 2020 figure comme une charge dans la comptabilité de la maison de jeu de 2020 et en cela respecte à priori les principes comptables précédemment exposés. Selon le principe de la détermination, l'autorité inférieure devrait donc se fonder sur les comptes 2020 correctement établis pour évaluer l'investissement (au sens de l'art. 121 al. 1 LJAr) de la maison de jeu, ce d'autant plus qu'aucune norme fiscale ne dicte de s'en distancier (cf. *supra* consid. 5.1). Or, l'autorité inférieure s'en écarte au motif que le projet pour lequel l'investissement a été opéré n'a pas eu lieu en 2020. Elle estime que le projet pour lequel la contribution a été versée doit aussi être réalisé dans la même période comptable et fiscale (soit 2020) sans quoi il existe un risque d'obtention d'un allègement fiscal pour un projet d'intérêt général qui finalement ne s'est pas réalisé, ce qui serait contraire à la volonté du législateur. Il s'agit donc de déterminer qu'elle est cette volonté.

## 5.5.2

**5.5.2.1** Le 7 mars 1993, le peuple et les cantons suisses ont approuvé à une large majorité (cf. FF 1993 I 1482) l'arrêté fédéral du 9 octobre 1992 supprimant l'interdiction des maisons de jeu (cf. FF 1992 VI 55). Le nouvel art. 35 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 28 mai 1974 (ci-après : aCst.) prévoyait que la législation concernant l'ouverture

et l'exploitation des maisons de jeu était du domaine de la Confédération. Alors que le Conseil fédéral s'était réservé la fixation de la date d'entrée en vigueur de cette modification constitutionnelle (les modifications de la Constitution entrent en vigueur dès leur acceptation par le peuple et les cantons, à moins que le projet n'en dispose autrement, cf. art. 15 al. 3 de la loi fédérale du 17 décembre 1976 sur les droits politiques [RS 161.1]), la version révisée de l'art. 35 aCst n'est jamais entrée en vigueur. En effet, le Conseil fédéral attendait manifestement l'adoption par le Parlement de la législation d'application. Cette législation n'est entrée en vigueur que le 1<sup>er</sup> avril 2000 (cf. RO 2000 677), soit postérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2000, date d'entrée en vigueur de la nouvelle constitution fédérale qui contenait un art. 106 en substance similaire à l'art. 35 aCst révisé mais assorti d'une disposition transitoire qui reprenait l'ancien art. 35 aCst (soit l'interdiction des maisons de jeu) en attendant la nouvelle loi fédérale sur les jeux de hasard et les maisons de jeu (cf. art. 196 ch. 8, RO 1999 2556).

Pour être complet, on relèvera encore que l'art. 106 Cst. a été modifié par votation populaire du 11 mars 2012, le peuple ayant accepté le contre-projet à l'initiative « Pour des jeux d'argent au service du bien commun » qui avait été retirée entre-temps (cf. RO 2021 3629). Cette révision a fixé au niveau constitutionnel la compétence des cantons pour autoriser les jeux d'argent en dehors des maisons de jeu et a garanti à ce même niveau que les bénéfices nets des loteries et des paris sportifs soient affectés intégralement à des buts d'utilité publique, notamment à des buts culturels, sociaux et sportifs (ce qui était déjà prévu dans la réglementation).

**5.5.2.2** Selon une analyse Vox, le peuple suisse a soutenu en 1993 la levée de l'interdiction des maisons de jeu uniquement afin de donner des recettes supplémentaires à l'AVS (cf. Marty BO 1998 E 1164 s ; Küchler BO 1997 E 1295 s. ; BO 1998 N 1883 ; ég. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_346/2009 du 9 avril 2010 consid. 5.4 et les réf. citées). Lors des débats parlementaires ayant conduit à l'adoption de la aLMJ, un conseiller national a proposé que dans ses buts figurant à l'art. 2, la loi ne vise pas seulement la promotion du tourisme mais aussi celle de la culture (cf. Suter BO 1998 N 1889).

Malgré la sympathie qu'elle a pu susciter chez certains parlementaires, cette proposition n'a pas été suivie par la majorité, principalement au motif que l'article constitutionnel était muet à cet égard ; s'il l'était aussi s'agissant du tourisme, des députés ont rappelé qu'il avait été question de tourisme à l'occasion de la votation du 7 mars 1993, ne serait-ce que parce que les casinos (appelés par le passé kursaals) sont principalement des lieux de divertissements exploités dans des agglomérations touristiques

(cf. Loretant BO 1998 N 1891 et Lauper BO 1998 N 1893, cf. également Dreher BO 1998 N 1893).

Par la suite, une majorité de la commission du Conseil national en charge de l'examen préalable de la loi proposa de compléter l'art. 14 aLMJ par un al. 2bis qui introduisait la notion de concept culturel à côté des concepts de sécurité et social que devaient présenter les maisons de jeu pour obtenir une concession (cf. BO 1998 N 1915). Cette proposition fut également rejetée à une courte majorité, notamment pour des questions de légistique, l'art. 13 al. 2 aLMJ qui fixait les conditions spécifiques qui devaient être satisfaites pour l'obtention d'une concession d'exploitation ne prévoyant aucune obligation relative à la présentation un programme de mesures culturelles, au contraire des programmes de mesures de sécurité et de mesures sociales expressément prévus à la litera b (cf. Lauper BO 1998 N 1018 et Koller BO 1998 N 1919). La promotion de la culture – après l'échec en votation populaire en 1994 de l'introduction d'un article constitutionnel sur l'encouragement à la culture (cf. FF 1994 III 12329) – devait rester l'apanage des cantons et une incitation à le faire par une réduction du taux de l'impôt était jugé suffisant (cf. Baumann et Baader BO 1998 N 1916).

C'est donc à l'art. 42 al. 2 aLMJ que le Conseil national a introduit un encouragement au soutien de la culture dans la mesure où il a complété le projet du Conseil fédéral par l'adjonction d'une précision. « Le Conseil fédéral peut réduire d'un quart au plus le taux de l'impôt fixé en vertu de l'art. 41 pour les casinos si les bénéficiaires de la maison de jeu sont investis pour l'essentiel dans des projets d'intérêt général *pour la région, en particulier en vue d'encourager des activités culturelles* (« [...] *der Region, namentlich zur Förderung kultureller Tätigkeiten* [...] ») ou dans des projets d'utilité publique » (cf. BO 1998 N 1928 et 1936). Lors de la procédure d'élimination des divergences, le rapport de la commission au Conseil des Etats a proposé de se rallier à cette décision au motif que « Cela ne fait que respecter ce qui a été annoncé au moment de la levée de l'interdiction, c'est-à-dire un encouragement au tourisme, un encouragement à des infrastructures de nature touristique, et notamment à des infrastructures culturelles et d'utilité publique » (cf. Aeby BO 1998 E 1169) ; ce qui fut fait (cf. BO 1998 E 1170).

S'il ressort du texte même de la loi – repris sans modification substantielle et sans discussion à l'Assemblée fédérale (cf. BO 2016 E 457 et BO 2017 N 429) à l'art. 121 al. 1 LAJr (correspond à l'art. 118 al. 1 P-LAJr, cf. FF 2015 7769) –, que les activités culturelles éligibles à une réduction du taux de l'impôt doivent être d'*intérêt général pour la région* (ce qui circonscrit

déjà le cercle des possibilités), il est moins aisé d'en déduire avec certitude que seuls des projets entièrement réalisés dans l'année peuvent être retenus. En effet, lors des débats, ont été utilisés sans distinction les termes « promotion de la culture » ou « infrastructures culturelles », si bien que l'on peut se demander si l'interprétation étroite que fait l'autorité inférieure correspond à la volonté du législateur. Autrement dit est-ce que le soutien à un ensemble vocal régional sans but lucratif et sans lien avec la maison de jeu, qui organise des représentations ouvertes au public, ne peut être éligible pour une réduction du taux de l'impôt, que s'il favorise un concert spécifique, dont la totalité des flux financiers afférents a eu lieu pendant l'année où le montant est versé. On voit bien les questions que cela pose, notamment au regard du fait que l'objectif du législateur est de ne pas priver plus que nécessaire l'AVS de soutien supplémentaire (objectif de l'impôt rappelé lors de l'adoption de la LAJr, cf. Sommaruga BO 2016 E 457) et des risques encourus en termes de contrôle et d'abus.

**5.5.3** Cela étant dit, la question peut souffrir de rester ouverte dès lors que même en admettant que l'interprétation de l'autorité inférieure est celle qui respecte au plus près la volonté du législateur, il faut aussi consentir dans le cas d'espèce à l'existence d'un cas de force majeure lié à un événement inédit non prévisible, extérieur et insurmontable temporairement dans la mesure où la situation sanitaire a rendu objectivement impossible l'exécution des concerts pour lesquels le soutien avait été versé.

On rappellera dans ce contexte que si la notion de force majeure ne fait pas l'objet d'une disposition spécifique en droit suisse, un large consensus – que l'on retrouve par ailleurs aussi en droit international – issu de la jurisprudence déjà ancienne du Tribunal fédéral (cf. notamment ATF 111 II 429 consid. 1b ; pour une référence plus récente : arrêt du TF 4C.45/2005 du 18 mai 2005 consid. 4.2.3 ) admet qu'il s'agit, dans le contexte du droit des contrats, d'un événement extérieur imprévisible, extraordinaire et insurmontable (temporairement ou définitivement). S'agissant d'un concept relatif, il doit être en principe apprécié en fonction des circonstances de l'espèce (pour un cas d'admission en période de Covid-19, cf. arrêt du TF 4A\_559/2021 du 11 janvier 2023 consid. 4.2) . Cela étant, certains auteurs n'hésitent pas à qualifier la pandémie de Covid-19 et ses conséquences de force majeure au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. BENJAMIN V. ENZ / SARAH MOR, Risikoordnung in Verträgen und die COVID-19-Situation: Teil 2, in : jusletter du 10 août 2020, n° 15 ; WALTER FELLMANN, Corona und Haftung, Europa Institut an der Universität Zürich – Rechtliche und wirtschaftliche Fragen rund um die Coronakrise,

présentation du 20. Mai 2020, p. 11 ss <<https://www.swisslegal.ch/de/documents/news/corona-und-haftung.pdf>>, consulté le 2 avril 2024).

Or, aux dates initialement prévues des concerts, soit les 27 et 28 mars 2020, était en vigueur sur tout le territoire suisse l'art. 6 de l'ordonnance fédérale 2 du 13 mars 2020 sur les mesures destinées à lutter contre le coronavirus (ci-après : ordonnance 2 Covid-19, abrogée par l'ordonnance 3 du 19 juin 2020, cf. RO 2020 2195) dans sa version modifiée en vigueur dès le 17 mars à minuit (cf. RO 2020 783). Selon cette disposition, toutes les manifestations publiques ou privées, y compris les manifestations sportives et les activités associatives, étaient interdites et tous les établissements de divertissement et de loisirs étaient fermés. Aux dates retenues pour le report des concerts, soit les 30 et 31 octobre 2020, était en vigueur l'art. 6f al. 3 let. b ch. 1 de l'ordonnance fédérale du 19 juin 2020 sur les mesures destinées à lutter contre l'épidémie de COVID-19 en situation particulière, dans sa version en vigueur dès le 29 octobre 2020 à minuit, qui interdisait dans le domaine professionnel l'organisation de représentations impliquant des chœurs (cf. RO 2020 4503). Cette interdiction n'a été levée qu'en 2021 (cf. RO 2021 379).

Il s'ensuit que c'est en vertu de la loi que les concerts n'ont pas pu se dérouler en 2020, soit pour un motif contraignant qui échappe à la sphère de puissance de l'association bénéficiaire. Cet obstacle doit être considéré comme irrésistible et constitue un juste motif au caractère exceptionnel pour admettre que tant sous l'angle de la proportionnalité que de l'interdiction du formalisme excessif, il n'est pas possible d'en faire supporter les conséquences à la recourante.

**5.6** En conséquence, il faut retenir que le versement de 1'000 francs opéré le 1<sup>er</sup> juin 2020 par la recourante à l'Ensemble C. \_\_\_\_\_ X. \_\_\_\_\_ entre dans le total des paiements réalisés au titre de versement d'utilité publique en vue de l'obtention de l'allègement fiscal au sens de l'art. 121 al. 1 LJAr pour l'exercice 2020. La décision de taxation litigieuse du 6 juillet 2022 est annulée et la cause est renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle procède à un nouveau calcul de l'impôt.

## **6.**

Il reste à examiner la question des frais et des dépens.

**6.1** En règle générale, les frais de procédure sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures (art. 63 al. 2 PA). Des frais de

procédure ne peuvent être mis à la charge de la partie qui a gain de cause que si elle les a occasionnés en violant des règles de procédure (art. 63 al. 3 PA). Tel est généralement le cas si la partie recourante a inutilement provoqué ou prolongé la procédure de recours et/ou celle de première instance en violant son devoir de collaboration, par exemple, en soumettant tardivement les preuves pertinentes conduisant à une approbation du recours (cf. arrêt du TAF A-2420/2018 du 3 décembre 2019 consid. 7.1.2 et les références citées). En l'espèce, on peut se demander si l'on ne se trouve pas dans cette situation. Certes, la recourante a produit les documents requis par le Tribunal et qui ont permis l'admission du recours. Toutefois, le Tribunal a dû procéder à un examen attentif de la comptabilité et interpellé la recourante alors qu'il revenait en principe à cette dernière d'attirer l'attention du Tribunal sur les éléments utiles à l'établissement des faits et à l'application du droit. De plus, il a été nécessaire de suspendre la procédure afin de laisser l'autorité inférieure examiner les incidences du versement que le Tribunal a identifié dans les comptes de la recourante. Il est vrai que si la recourante s'était prévalu de ce versement déjà dans la procédure de première instance, vu les déterminations de l'autorité inférieure à cet égard, un recours aurait tout de même été nécessaire pour obtenir gain de cause. Cela étant, le Tribunal aurait pu immédiatement traiter de cette question sur le fondement d'un dossier entièrement instruit. Le comportement de la recourante a conduit à une multiplication des échanges d'écritures et accru le travail du Tribunal. Partant, elle doit en supporter les surcoûts. En conséquence, les frais de procédure, fixés à 11'000 francs, sont partiellement mis à la charge de la recourante, à hauteur de 2'500 francs. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée par la recourante de 12'500 francs ; le solde de 10'000 francs lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**6.2** Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés. En l'occurrence, la recourante n'a pas produit de note de frais pour les interventions en instance de recours de son mandataire. Dans ces circonstances, il se justifie lui attribuer une indemnité de dépens fixée ex aequo et bono et à la charge de l'autorité inférieure. Dans la détermination de ce montant, il faut tenir compte qu'au vu de l'état des faits connu de l'autorité inférieure au moment où elle a prononcé sa décision le 6 juillet 2022, son calcul du taux de l'impôt était correct. Il revient en effet à la maison de jeu de requérir l'allègement fiscal en produisant toutes les pièces utiles à l'examen de sa demande. L'autorité inférieure doit pouvoir se fonder sur les déclarations de la maison de jeu

sans avoir à sonder la comptabilité de cette dernière (cf. *supra* consid. 3.2.1). La recourante qui n'a revendiqué la prise en compte du versement à l'Ensemble C. \_\_\_\_\_ X. \_\_\_\_\_ que durant la procédure devant le TAF doit en supporter les conséquences. En effet, elle n'aurait pas pu prétendre à des dépens pour le traitement de cette question en première instance si elle l'avait soulevée à temps. Il n'en reste pas moins qu'invitée par le Tribunal à se déterminer sur le sort du litige compte tenu du versement de 1'000 francs à l'Ensemble C. \_\_\_\_\_ X. \_\_\_\_\_, l'autorité inférieure a maintenu à tort sa décision litigieuse. Partant, une indemnité de 3'000 francs est à allouée en équité à la recourante à la charge de l'autorité inférieure.

(dispositif à la page suivante)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est admis. La décision de taxation du 6 juillet 2022 est annulée et la cause est renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle procède à un nouveau calcul de l'impôt.

**2.**

Les frais de procédure sont fixés à 11'000 francs. Ils sont mis à la charge de la recourante à hauteur de 2'500 francs. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée par elle de 12'500 francs. Le solde de 10'000 francs lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**3.**

Une indemnité de dépens de 3'000 francs est allouée à la recourante à charge de l'autorité inférieure.

**4.**

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie RoCHAT Pauchard

Valérie Humbert

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. xxx ; acte judiciaire)