Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

24 octobre 2013 *

«Fiscalité — TVA — Jeux de hasard ou d'argent — Réglementation d'un État membre soumettant l'exploitation des machines à sous à gain limité d'une manière cumulative à la TVA et à une redevance spéciale — Admissibilité — Base d'imposition — Possibilité pour l'assujetti de répercuter la TVA»

Dans l'affaire C-440/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Hamburg (Allemagne), par décision du 21 septembre 2012, parvenue à la Cour le 3 octobre 2012, dans la procédure

Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

contre

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, président de chambre, MM. A. Borg Barthet, E. Levits, Mme M. Berger (rapporteur) et M. S. Rodin, juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), par Me B. Hansen, Rechtsanwalt,

— pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et Mme K. Petersen, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par MM. B.-R. Killmann et A. Cordewener, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure: l'allemand.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 1er, paragraphe 2, 73, 135, paragraphe 1, sous i), et 401 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (ci-après «Metropol») au Finanzamt Hamburg-Bergedorf (administration fiscale de Hambourg-Bergedorf, ci-après le «Finanzamt»), au sujet de la soumission à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») des recettes résultant de l'organisation de jeux de hasard au moyen de machines à sous à gain limité (ci-après les «appareils de jeux»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive TVA

3 L'article 1er, paragraphe 2, de la directive TVA énonce:

«Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

[…]»

4 Aux termes de l'article 73 de cette directive:

«Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.»

5 L'article 135, paragraphe 1, sous i), de ladite directive prévoit:

«Les États membres exonèrent les opérations suivantes:

[...]

i) les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque État membre».

6 L'article 401 de la directive TVA dispose:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance et sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.»

Le droit allemand

7 L'article 4 de la loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après l'«UStG»), intitulé «Exonérations pour livraisons et autres prestations», prévoit, à son paragraphe 9, sous b), que sont exonérées de la TVA «les opérations entrant dans le champ de la loi sur les loteries et paris hippiques».

8 L'article 12, paragraphe 2, du règlement sur les appareils de jeux et autres jeux avec possibilité de gain (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la «SpielV»), dispose, en substance, que les appareils de jeux doivent verser des gains aux joueurs dans une mesure assurant que le contenu de la caisse de l'appareil n'augmente, à long terme, que de 33 euros par heure.

9 Aux termes de l'article 13 de la SpielV:

«(1) La Physikalisch-Technische Bundesanstalt [établissement physico-technique fédéral] ne peut agréer le type de fabrication d'un appareil de jeux [...] que s'il répond aux exigences suivantes:

1. La durée minimale de jeu est de cinq secondes, la mise ne pouvant dépasser 20 centimes et le gain pouvant s'élever au maximum à 2 euros pendant cette durée.

[...]

3. Le total des pertes (mises diminuées des gains) ne peut dépasser 80 euros au cours d'une heure.

[...]»

10 La loi du Land de Hambourg relative à l'agrément des casinos publics (Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank), telle que modifiée, prévoit, à son article 3:

«1. L'entreprise exploitant le casino doit acquitter à la ville libre et hanséatique de Hambourg une taxe sur les casinos s'élevant à 70 % des produits bruts des jeux. Elle doit en outre acquitter une taxe spéciale s'élevant à 20 % du produit brut des jeux. [...]

2. La taxe réglementaire sur les casinos visée au paragraphe 1 est réduite à concurrence de la [TVA] due et à acquitter en application de l'[UStG] sur la base des opérations générées par l'exploitation du casino [...]»

11 L'article 4, paragraphe 1, de la loi sur les casinos du Land de Schleswig-Holstein (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein), telle que modifiée, dispose:

«La taxe sur les casinos s'élève à 50 % du produit brut des jeux. La [TVA] due et acquittée en application de l'[UStG] sur la base des opérations générées par l'exploitation du casino est imputée sur la taxe sur les casinos.»

12 L'article 7 de la loi sur les casinos du Land de Mecklembourg-Poméranie-Occidentale (Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern) énonce:

«(1) L'exploitation d'un casino est soumise à la taxe sur les casinos.

(2) La taxe sur les casinos s'élève:

1. si le produit brut des jeux est inférieur ou égal à 500 000 euros au cours de l'exercice, à 25 %,

[...]

5. pour le produit brut des jeux supérieur à dix millions d'euros au cours de l'exercice, à 80 %.

[...]

(7) [...] La [TVA] due et acquittée en application de l'[UStG] qui est générée par l'exploitation du casino doit être imputée sur la taxe sur les casinos.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 Au cours de l'exercice 2010, la requérante au principal a exploité des appareils de jeux dans sept salles de jeux situées dans les Länder de Hambourg, de Schleswig-Holstein et de Mecklembourg-Poméranie-Occidentale. L'exploitation de ces appareils est soumise, en application des réglementations locales des communes concernées de ces deux derniers Länder et d'une loi du Land de Hambourg, à une taxe sur les spectacles, calculée en fonction de taux et de bases d'imposition qui diffèrent selon les communes.

14 Pour chaque appareil de jeux, le solde de la caisse, c'est-à-dire l'argent inséré par les joueurs dont il faut soustraire l'argent qui leur est distribué, augmenté des prélèvements et diminué des remplissages de l'appareil (ci-après les «recettes de caisse»), était relevé chaque mois par la requérante au principal sur le dispositif électronique de contrôle. Outre leur caisse, les appareils de jeux sont équipés d'un «hopper», à savoir une unité de stockage des pièces et de paiement. Le hopper dispose d'un casier avec des pièces de 20 centimes et d'un casier avec des pièces de 2 euros et est rempli par l'exploitant avant chaque mise en fonction de l'appareil. Lorsque les joueurs insèrent des pièces de 20 centimes et de 2 euros, elles tombent dans le hopper aussi longtemps que celui-ci n'est pas plein, le surplus étant ensuite automatiquement dirigé vers la caisse. S'agissant des autres pièces insérées ainsi que des billets introduits, ceux-ci arrivent toujours directement dans la caisse, dont le contenu fait l'objet d'un décompte électronique. Les changements du contenu du hopper sont enregistrés par le dispositif de contrôle et également pris en compte lors du calcul de la recette de caisse.

15 Les appareils de jeux sont équipés d'un compteur d'argent et d'un compteur de «points». L'argent introduit génère, dans un premier temps, un crédit sur le compteur d'argent. La conversion d'argent en points est enregistrée par l'appareil en tant que «mise», la conversion de points en argent est, elle, enregistrée en tant que «gain», un point correspondant à 1 centime. Les points permettent au joueur de démarrer le jeu. Le nombre de points attribué à un joueur, enregistré sur le compteur, peut être à tout moment converti par ce joueur en une somme d'argent sur le compteur d'argent, le montant enregistré sur le compteur d'argent pouvant à tout moment être payé.

16 La conversion du compteur d'argent vers le compteur de points, à savoir une «mise» au sens de la SpielV, est doublement limitée, à savoir à 20 centimes par 5 secondes et à 80 euros par heure, après déduction des gains. Si la limite de 80 euros par heure est atteinte, aucune autre conversion du

compteur d'argent vers le compteur de points ne peut être effectuée pour le reste de l'heure («pause de conversion»). Les modifications du nombre de points dans le compteur de points (coups, mises, pertes ou gains au sens du langage courant) ne sont soumises à aucune réglementation.

17 La somme annuelle de toutes les recettes de caisse mensuelles de tous les appareils de la requérante au principal s'est élevée, durant l'exercice de 2010, à 1 018 041,78 euros (dite «caisse brute»). Sur la base du taux normal de TVA allemand de 19 %, Metropol a calculé, à partir de ce chiffre, une base d'imposition pour la TVA de 855 497,29 euros (dite «caisse nette», soit 100/119 de 1 018 041,78 euros) et un montant de TVA de 162 544,49 euros, constituant la quasi-totalité de la TVA due. La TVA imputable à toutes les autres opérations taxables qu'elle a effectuées est de 1 790,20 euros. Metropol ayant payé en amont un montant de 69 355,76 euros au titre de la TVA, le Finanzamt a, par un avis d'imposition du 29 mars 2012, fixé le montant restant dû à ce titre à 94 978,93 euros.

18 Metropol a formé un recours devant la juridiction de renvoi contre cet avis. En effet, la requérante au principal estime que les modalités de taxation du chiffre d'affaires des appareils de jeux sont contraires au droit de l'Union, en particulier aux principes de proportionnalité, de répercussion et de neutralité de la TVA. En conséquence, Metropol demande à la juridiction de renvoi de modifier l'avis d'imposition à la TVA pour l'exercice 2010 en réduisant le montant de cette taxe de 94 978,93 euros à 1 790,20 euros. Le Finanzamt conclut au rejet du recours.

19 Saisi de ce recours, la juridiction de renvoi fait observer, en premier lieu, que, dans d'autres domaines, une taxe qui se distingue suffisamment de la TVA peut toujours être perçue en plus de celle-ci.

20 En deuxième lieu, cette juridiction considère que la TVA, en vertu de l'article 1er, paragraphe 2, première phrase, de la directive TVA, doit être exactement proportionnelle au prix des services fournis. Certes, la Cour aurait jugé, dans son arrêt du 5 mai 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679), que, dans le cas des machines à sous en cause dans cette affaire, qui ont été conçues de manière à ce qu'un pourcentage déterminé des mises engagées par les joueurs leur soit distribué à titre de gains, la base d'imposition ne comprenait pas la proportion, obligatoirement fixée par la loi, du total des mises engagées qui correspond aux gains versés aux joueurs. Or, à la suite de cette jurisprudence, une pratique consistant à retenir comme base d'imposition non pas la totalité des mises, mais seulement l'encaisse, en règle générale par mois calendaire, se serait développée en Allemagne. Toutefois, les recettes de caisse mensuelles dépendraient des gains et des pertes des différents joueurs et il n'existerait désormais aucune relation entre la TVA exigible et la mise du joueur individuel.

21 En outre, la juridiction de renvoi précise qu'une proportion minimale de gains de 60 % des mises, en vigueur en Allemagne jusqu'à la fin de l'année 2005, a été supprimée et remplacée en 2006 par une limitation de la mise et de la perte par unité de temps. D'un point de vue technique, les «hoppers», qui constituent une innovation des appareils de jeux, rempliraient certes, en principe, la même fonction que les anciennes «colonnes d'empilement», en cause dans l'arrêt Glawe, précité, mais l'exploitant pourrait à tout moment accéder au contenu des «hoppers».

22 En troisième lieu, la juridiction nationale émet des doutes quant à l'interprétation du point 24 de l'arrêt du 8 juin 1999, Pelzl e.a. (C-338/97, C-344/97 et C-390/97, Rec. p. I-3319), ainsi que des points 28, 31, 34 et 37 de l'arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Rec. p. I-9373), selon lesquels il serait caractéristique de la TVA qu'elle soit répercutée sur le consommateur final. En effet, ces arrêts ne feraient pas apparaître si la possibilité de répercuter la TVA constitue simplement une caractéristique typique de la TVA ou si elle conditionne sa perception. Or, si les prix faisaient l'objet de limitations, comme ce serait le cas dans le litige au principal, l'entreprise ne pourrait augmenter le prix de la prestation et répercuter la TVA sur le consommateur lorsqu'elle a déjà atteint, dans ses calculs, le haut de la fourchette de prix maximal autorisé.

23 En quatrième lieu, cette juridiction précise qu'il existe, en Allemagne, deux régimes juridiques pour les jeux de hasard. Ainsi, les exploitants de casinos auraient besoin d'une concession et les mises ainsi que les gains seraient en principe illimités. Les casinos devraient payer, selon les lois sur les casinos des Länder de Hambourg, de Schleswig-Holstein et de Mecklembourg-Poméranie-Occidentale, une taxe spéciale sur les casinos, conçue de sorte à ponctionner largement leurs bénéfices. En revanche, la création de salles de jeux serait en principe libre, même si elle ferait l'objet d'une surveillance administrative et d'une réglementation. Les exploitants de salles de jeux seraient soumis, en règle générale, à une taxe spéciale locale sur les spectacles.

24 L'exonération de la TVA précédemment accordée aux casinos ayant été supprimée au cours de l'année 2006, ces derniers seraient désormais redevables de cette taxe qui serait imputée sur la taxe sur les casinos, celle-ci étant plus élevée que la TVA. Le système de taxation prévu pourrait permettre, selon la juridiction de renvoi, de contourner le principe de neutralité fiscale. En effet, un État membre pourrait introduire, pour deux groupes d'assujettis comparables, une taxe spéciale nationale qui n'a pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires et prescrire, pour l'un de ces groupes, l'imputation de la TVA sur la taxe spéciale. Tel ne serait cependant pas le cas en l'espèce.

25 Enfin, selon la juridiction de renvoi, la réglementation en cause au principal n'inciterait pas les redevables de la TVA à veiller, notamment, à l'établissement d'une facture régulière pour les opérations dont ils sont bénéficiaires, puisque, en l'absence ou en cas d'irrégularité de facture, ils seraient certes privés du droit à déduction de la taxe payée en amont, mais la dette, ainsi supérieure, de TVA étant imputée sur la taxe sur les casinos, cela n'aurait aucune incidence économique à leur égard.

26 C'est dans ces conditions que le Finanzgericht Hamburg a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 401, de la directive [TVA], lu en combinaison avec l'article 135, paragraphe 1, sous i), de celle-ci, doit-il être interprété en ce sens que la TVA et une taxe spéciale nationale sur les jeux de hasard ne peuvent être perçues que de façon alternative et non cumulative?

2) En cas de réponse affirmative à la première question:

Dans le cas où, en application de dispositions nationales, les jeux de hasard donnent lieu à la perception tant de la TVA que d'une taxe spéciale, cela entraîne-t-il la non-perception de la TVA ou la non-perception de la taxe spéciale, ou bien la question de savoir laquelle des deux taxes ne peut être perçue doit-elle être tranchée selon le droit national?

3) Les articles 1er, paragraphe 2, première phrase, et 73 de la directive [TVA] doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition ou à une pratique nationale selon laquelle, pour l'exploitation d'appareils de jeux [...], l'encaisse (contenu de la 'caisse à décompte électronique') de l'appareil après l'écoulement d'une période déterminée est retenue comme base d'imposition?

4) En cas de réponse affirmative à la troisième question:

Comment, au lieu de cela, la base d'imposition doit-elle être déterminée?

5) Les articles 1er, paragraphe 2, première phrase, et 73 de la directive [TVA] doivent-ils être interprétés en ce sens que la perception de la TVA suppose que l'entreprise puisse répercuter celle-ci sur le preneur? Le cas échéant, que faut-il entendre par possibilité de répercuter? Cette possibilité englobe-t-elle en particulier la faculté, en droit, de pratiquer un prix d'autant plus élevé pour le bien ou le service concerné?

6) Si, dans le cadre de la cinquième question, la perception de la TVA suppose la faculté, en droit, de pratiquer un prix plus élevé:

Les articles 1er, paragraphe 2, première phrase, et 73 de la directive [TVA] doivent-ils être interprétés en ce sens que l'application de dispositions limitant la rémunération pour des biens ou des services assujettis à la TVA doit s'opérer, pour être conforme au droit de l'Union, de telle sorte que la rémunération fixée s'entende non pas TVA comprise, mais TVA en sus, même s'il s'agit de dispositions nationales réglementant la rémunération dont le libellé ne prévoit pas expressément cette dernière modalité?

7) En cas de réponse affirmative à la cinquième question et négative aux sixième et troisième questions:

Dans ce cas, la non-perception de la TVA s'applique-t-elle à la totalité du chiffre d'affaires des appareils de jeux [...] ou seulement à la partie de celui-ci pour lequel la TVA ne peut pas être répercutée, et comment cette partie doit-elle alors être déterminée, par exemple, en fonction du point de savoir pour quelles opérations la mise pour chaque coup n'a pu être augmentée ou en fonction du point de savoir pour quelles opérations l'encaisse par heure n'a pu être augmentée?

8) L'article 1er, paragraphe 2, de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un système national réglementant une taxe non harmonisée selon lequel la TVA due est imputée exactement sur cette taxe?

9) En cas de réponse affirmative à la huitième question:

L'imputation de la TVA sur une taxe nationale non harmonisée pour les entreprises soumises à cette taxe a-t-elle pour conséquence que la TVA ne puisse pas être perçue auprès de ses concurrents qui, bien que non soumis à cette taxe, le sont à une autre taxe spéciale et pour lesquels une telle imputation n'est pas prévue?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

27 Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'article 401 de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 135, paragraphe 1, sous i), de celle-ci, doit être interprété en ce sens que la TVA et une taxe spéciale nationale sur les jeux de hasard ne peuvent être perçues que de façon alternative et non cumulative.

28 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, en vertu de l'article 401 de la directive TVA, «les dispositions de [cette] directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes [...] sur les jeux et paris [...] et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires [...]». Le libellé de cet article ne s'oppose donc pas à ce que les États membres soumettent une opération à la TVA ainsi que, cumulativement, à une taxe spéciale n'ayant pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires (voir, en ce sens, arrêt du 8 juillet 1986, Kerrutt, 73/85, Rec. p. 2219, point 22).

29 S'agissant, plus spécifiquement, des jeux de hasard et d'argent, la Cour a déjà jugé, d'une part, que l'article 135, paragraphe 1, sous i), de la directive TVA, qui prévoit une exonération de la TVA, notamment, de ces jeux «sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque État membre», doit être interprété en ce sens que l'exercice de la faculté dont disposent les États membres

pour fixer des conditions et des limites à l'exonération de la TVA prévue par cette disposition permet à ceux-ci de n'exonérer de cette taxe que certains jeux de hasard ou d'argent (arrêt du 10 juin 2010, Leo-Libera, C-58/09, Rec. p. I-5189, point 39).

30 D'autre part, la Cour a également jugé, au point 38 de cet arrêt, qu'est dépourvu de pertinence au regard du principe de neutralité fiscale le fait que le montant d'une taxe non harmonisée sur les jeux, dont certains organisateurs et exploitants de jeux de hasard et d'argent assujettis à la TVA sont également redevables, soit modulé en fonction de la TVA due au titre de cette activité. La Cour a ainsi déjà confirmé que le droit de l'Union ne s'oppose pas, en principe, à un prélèvement cumulatif de la TVA et d'une autre taxe générale sur les jeux de hasard qui n'a pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires.

31 Or, ainsi que cela ressort de la décision de renvoi et des observations présentées devant la Cour, il n'est pas contesté que les taxes sur les spectacles en cause au principal n'ont pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires.

32 Au vu de ces éléments, il convient de répondre à la première question que l'article 401 de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 135, paragraphe 1, sous i), de celle-ci, doit être interprété en ce sens que la TVA et une taxe spéciale nationale sur les jeux de hasard peuvent être perçues de façon cumulative, à la condition que cette dernière taxe n'ait pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires.

Sur la deuxième question

33 La deuxième question n'ayant été posée que dans l'hypothèse où la Cour apporterait une réponse affirmative à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à cette question.

Sur la troisième question

34 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si les articles 1er, paragraphe 2, première phrase, et 73 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition ou à une pratique nationale selon laquelle, pour l'exploitation d'appareils de jeux, le montant des recettes de caisse de ces appareils après l'écoulement d'une période déterminée est retenu comme base d'imposition.

35 Il y a lieu de rappeler, tout d'abord, que la base d'imposition pour la prestation d'un service ou la livraison d'un bien comprend, en vertu de l'article 73 de la directive TVA, «tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par [...] le prestataire pour ces opérations de la part [...] du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations».

36 Par ailleurs, la Cour a déjà jugé que la proportionnalité de la TVA aux prix des services ou des biens concernés est, comme il ressort de l'article 1er, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA, l'une des caractéristiques essentielles de cette taxe harmonisée (voir, en ce sens, arrêts du 31 mars 1992, Dansk Denkavit et Poulsen Trading, C-200/90, Rec. p. I-2217, point 11; Pelzl e.a., précité, point 25, ainsi que du 1er octobre 2007, KÖGÁZ e.a., C-283/06 et C-312/06, Rec. p. I-8463, point 40).

37 Dans chacune des affaires ayant donné lieu aux arrêts cités au point précédent, la Cour ne s'est référée à la proportionnalité de la TVA que pour déterminer si une taxe ou une contribution fiscale nationale prélevée par l'État membre concerné avait le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires et ne pouvait, dès lors, être prélevée cumulativement avec la TVA harmonisée dans l'Union. En revanche, ces arrêts n'avaient pas pour objet de répondre à la question de savoir si la TVA doit être proportionnelle aux

paiements effectués par plusieurs destinataires d'un service au cours d'une activité complexe soumise, en tant que telle, à la TVA, et encore moins à la question de savoir si cette taxe doit nécessairement être proportionnelle, dans tous les cas, aux paiements effectués par chaque destinataire individuel.

38 Or, force est de constater, à cet égard, que le principe de proportionnalité de la TVA ne peut se rapporter qu'à la base d'imposition. Si la base d'imposition correspond, la plupart du temps, au prix que le consommateur final doit acquitter en contrepartie de la prestation d'un service ou de la livraison d'un bien, il résulte du libellé même de l'article 73 de la directive TVA que tel n'est pas toujours et nécessairement le cas. En effet, en vertu de cet article, la base d'imposition est constituée par tout ce qui constitue la contrepartie «obtenue» par le prestataire d'une opération de la part du preneur «ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations». Aussi, la base d'imposition est déterminée par ce que l'assujetti perçoit réellement comme contrepartie, et non pas par ce qu'un destinataire donné paie dans un cas concret (voir en ce sens, notamment, arrêt du 19 juin 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Rec. p. I-6289, points 28 à 31 et jurisprudence citée).

39 Par conséquent, il n'apparaît pas qu'une pratique fiscale, telle que celle en cause au principal, consistant à retenir comme base d'imposition, pour les opérations effectuées à l'aide d'appareils de jeux, les recettes de caisse mensuelles qui dépendent à leur tour du montant des gains et des pertes des différents joueurs, viole le droit de l'Union au seul motif qu'il n'existerait aucune relation de proportionnalité entre la TVA exigible et les mises, prises isolément, des joueurs individuels.

40 En outre, la Cour a déjà jugé que, dans le cas de machines à sous qui, en vertu d'obligations impérativement prescrites par la loi, sont conçues de manière à ce que, en moyenne, 60 % au moins des mises engagées par les joueurs leur soient distribués à titre de gains, la contrepartie réellement perçue par l'exploitant pour la mise à disposition des machines n'est constituée que par la proportion des mises dont celui-ci peut effectivement disposer pour son compte (arrêt Glawe, précité, point 9). Si la Cour, dans cet arrêt, n'a pas dû répondre à la question de savoir si le principe du «caractère individuel de l'imposition» commandait que la base d'imposition soit calculée en tenant compte des mises engagées pour un jeu ou une partie, autrement dit engagées par un joueur donné, il résulte clairement des points 5 et 14 de cet arrêt, lus à la lumière des points 27 à 30 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans cette affaire, que la Cour considérait que tel n'était pas le cas.

41 Les éléments en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Glawe, précité, étant analogues à ceux en cause au principal, la réponse de la Cour apportée dans cet arrêt est transposable à la présente affaire. En effet, s'agissant de la réglementation en cause au principal, l'article 12, paragraphe 2, de la SpielV prévoit, en substance, que les appareils de jeux doivent verser des gains aux joueurs dans une mesure assurant que le contenu de la caisse de l'appareil de jeux n'augmente, à long terme, que de 33 euros par heure. En vertu de l'article 13 de la SpielV, qui prévoit, notamment, d'autres limitations concernant les mises, gains et pertes des joueurs, les appareils doivent être conçus d'une façon qui assure que les exigences découlant de la SpielV et aboutissant à une limitation des recettes qui peuvent être tirées des appareils sont remplies.

42 Dans ces conditions, la contrepartie réellement perçue par l'exploitant pour la mise à disposition des appareils de jeux est conditionnée par des «obligations impérativement prescrites par la loi» et n'est constituée, dès lors, que «par la proportion des mises dont celui-ci peut effectivement disposer pour son compte» (voir arrêts Glawe, précité, point 9, et du 19 juillet 2012, International Bingo Technology, C-377/11, point 26), c'est-à-dire par les recettes de caisse après l'écoulement d'une période déterminée.

43 Ne saurait remettre en cause cette conclusion le fait que les machines à sous en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Glawe, précité, étaient assorties d'une «colonne d'empilement» qui servait à verser les gains, prescrits par la loi, aux joueurs, alors que les appareils de jeux en cause dans l'affaire au principal sont équipés, à cette fin, d'un «hopper». En effet, il ressort de la décision de renvoi que le

hopper, tout en constituant une innovation technique des appareils de jeux, remplit en principe la même fonction que les anciennes colonnes d'empilement. Est également dénué de pertinence, à cet égard, le fait, souligné par la juridiction de renvoi, que l'exploitant peut, à tout moment, accéder au contenu du hopper, étant donné que, selon cette juridiction, toute modification du contenu du hopper est enregistrée par un dispositif de contrôle et est également prise en compte lors du calcul des recettes de caisse. Aussi, ces recettes de caisse, dont l'exploitant peut effectivement disposer pour son compte, peuvent être déterminées avec précision.

44 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la troisième question que les articles 1er, paragraphe 2, première phrase, et 73 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une disposition ou à une pratique nationale selon laquelle, pour l'exploitation d'appareils de jeux, le montant des recettes de caisse de ces appareils après l'écoulement d'une période déterminée est retenu comme base d'imposition.

Sur la quatrième question

45 La quatrième n'ayant été posée que dans l'hypothèse où la Cour apporterait une réponse affirmative à la troisième question, il n'y a pas lieu de répondre à cette question.

Sur les cinquième à septième questions

46 Par ses cinquième à septième questions, qu'il convient de traiter ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 1er, paragraphe 2, première phrase, et 73 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que la perception de la TVA suppose que l'exploitant puisse répercuter celle-ci sur le joueur et si, le cas échéant, cette possibilité englobe la faculté, en droit, de pratiquer un prix d'autant plus élevé. Le cas échéant, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'application d'une réglementation nationale limitant la rémunération de l'exploitant pour des biens ou des services assujettis à la TVA doit s'opérer de telle sorte que la rémunération fixée ne comprenne pas la TVA. Enfin, la juridiction de renvoi demande à la Cour si, le cas échéant, une éventuelle non-perception de la TVA en raison de son prétendu caractère non répercutable s'appliquerait à la totalité du chiffre d'affaires réalisé au moyen d'appareils de jeux ou seulement à la partie de celui-ci pour laquelle la TVA ne peut pas être répercutée.

47 Afin de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi, il convient de préciser, tout d'abord, que, selon une jurisprudence constante de la Cour, les objectifs, notamment, de protection des consommateurs, de prévention de l'incitation des citoyens à une dépense excessive liée au jeu ainsi que de prévention de troubles à l'ordre social en général constituent des raisons impérieuses d'intérêt général pouvant justifier des restrictions à la libre prestation des services, et, en l'absence d'une harmonisation au niveau de l'Union de la réglementation des jeux de hasard, il appartient à chaque État membre d'apprécier, dans ce domaine, selon sa propre échelle de valeurs, les exigences que comporte la protection des intérêts concernés, pour autant que les restrictions imposées satisfont aux conditions qui ressortent de la jurisprudence de la Cour en ce qui concerne leur proportionnalité (voir, en ce sens, arrêt du 8 septembre 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional et Bwin International, C-42/07, Rec. p. I-7633, points 56, 57 et 59 ainsi que jurisprudence citée).

48 S'agissant, plus concrètement, de l'existence d'une «régulation des prix» et/ou d'une limitation légale des pertes des utilisateurs d'appareils de jeux, celle-ci a été implicitement approuvée dans son principe par la Cour dans l'arrêt Glawe, précité, notamment en vue de son traitement aux fins du prélèvement de la TVA. En effet, dans cet arrêt, la Cour a fondé sa décision sur une proportion légale de gains de 60 % et a précisé que ces gains, dont le droit allemand imposait le versement, ne devaient pas être inclus dans la base d'imposition (voir arrêt Glawe, précité, point 9). Aussi, l'introduction, en

substance, d'une limitation, pour les joueurs, du montant de leurs pertes dans les jeux de hasard et, par conséquent, d'une limitation des recettes tirées par les exploitants de tels jeux a déjà été reconnue dans le droit de l'Union.

49 Il en découle que les États membres, dans le domaine des jeux de hasard et d'argent, sont, en principe, en droit de limiter notamment, les mises, les gains et les pertes des joueurs, de manière temporelle ou absolue. Si un État membre a effectivement fait usage de ce droit, comme cela semble être le cas dans l'affaire au principal, la question d'une augmentation des recettes tirées par les exploitants d'appareils de jeux au-delà des limites prévues par la réglementation pertinente, pour permettre à ces derniers de répercuter la TVA, dans une plus grande mesure, sur les joueurs, ne se pose pas. En effet, dans ces conditions, une telle augmentation est simplement et légitimement interdite.

50 Ensuite, il y a lieu de constater que les cinquième à septième questions posées reposent sur la prémisse selon laquelle une réglementation nationale telle que celle en cause au principal ne permet pas aux exploitants d'appareils de jeux de répercuter entièrement la TVA sur les consommateurs finals, c'est-à-dire sur les joueurs. Une réponse à ces questions n'est d'ailleurs nécessaire pour la solution du litige au principal que dans l'hypothèse où cette prémisse est exacte.

51 Toutefois, il n'apparaît pas qu'une réglementation telle que celle en cause au principal empêche la répercussion de la TVA sur les consommateurs finals.

52 En effet, ainsi que cela ressort de la décision de renvoi, ce ne sont, en l'occurrence, que les recettes de caisse nettes, à savoir les recettes de caisse diminuées de la TVA due, qui forment la base d'imposition. Il y a lieu de relever que, en application de la réglementation en cause au principal, la base d'imposition aux fins de la TVA n'inclut que des recettes tirées effectivement par l'exploitant d'appareils de jeux et la TVA due, résultant de l'application du taux légal de TVA à la caisse nette en tant que base d'imposition, a également et effectivement été payée par les consommateurs finals.

53 Dans ces conditions, force est de constater qu'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit des limites pour l'exploitation d'appareils de jeux en ce qui concerne, notamment, les mises, les gains et les pertes des joueurs par unité de temps, permet à l'exploitant de répercuter la TVA due pour cette activité aux consommateurs finals.

54 Par conséquent, les cinquième à septième questions posées revêtant un caractère hypothétique, il n'y a pas lieu de répondre à ces questions.

Sur la huitième question

55 Par sa huitième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 1er, paragraphe 2, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un système national réglementant une taxe non harmonisée selon lequel la TVA due est imputée exactement sur cette première taxe.

56 S'agissant, premièrement, du principe de neutralité fiscale, auquel la juridiction de renvoi fait référence dans ce contexte, il importe de rappeler que ce principe, qui est un principe fondamental du système commun de TVA, constitue la traduction, en matière de TVA, du principe d'égalité de traitement. Ce principe a, notamment, pour conséquence que les assujettis ne doivent pas être traités de manière différente pour des prestations semblables qui se trouvent en concurrence les unes avec les autres (voir, notamment, arrêt du 19 décembre 2012, Grattan, C-310/11, point 28 et jurisprudence citée).

57 Toutefois, comme la Commission l'a souligné à juste titre, le principe de neutralité fiscale en matière de TVA n'oblige à garantir l'égalité de traitement et la neutralité que dans le cadre de ce système harmonisé. Aussi, la TVA due étant imputée, selon la réglementation en cause au principal, sur une taxe non harmonisée, et non l'inverse, cette réglementation pourrait susciter, tout au plus, des doutes

concernant le respect du principe de l'égalité de traitement eu égard à cette taxe non harmonisée, et non pas par rapport à la TVA. En tout état de cause, tel n'est pas le cas dans l'affaire au principal, la juridiction de renvoi ayant précisé que la requérante au principal n'était pas soumise à la taxe sur les casinos.

58 De surcroît, la Cour a déjà constaté, en réponse à une argumentation en substance identique à celle rappelée au point 56 du présent arrêt, qu'est dépourvu de pertinence à l'égard du principe de neutralité fiscale le fait que le montant d'une taxe non harmonisée sur les jeux, dont certains organisateurs et exploitants de jeux de hasard et d'argent assujettis à la TVA sont également redevables, soit modulé en fonction de la TVA due au titre de cette activité (voir arrêt Leo-Libera, précité, point 38 et jurisprudence citée).

59 En ce qui concerne, deuxièmement, de possibles problèmes d'ordre pratique, tels que l'absence d'une incitation du bénéficiaire d'une opération à faire en sorte d'obtenir de son cocontractant l'établissement d'une facture régulière, force est de constater que ni la décision de renvoi ni les observations des intéressés ne contiennent des informations circonstanciées qui permettraient de conclure que de tels problèmes sont déjà apparus en Allemagne ou d'apprécier leur incidence sur le bon fonctionnement du système harmonisé de la TVA. Faute d'éléments concrets à cet égard, il n'y a donc pas lieu de statuer sur les possibles conséquences de cette hypothèse évoquée par la juridiction de renvoi.

60 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la huitième question que l'article 1er, paragraphe 2, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un système national réglementant une taxe non harmonisée selon lequel la TVA due est imputée exactement sur cette première taxe.

Sur la neuvième question

61 La neuvième question n'ayant été posée que dans l'hypothèse où la Cour apporterait une réponse affirmative à la huitième question, il n'y a pas lieu de répondre à cette question.

Sur les dépens

62 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

1) **L'article 401 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'article 135, paragraphe 1, sous i), de celle-ci, doit être interprété en ce sens que la taxe sur la valeur ajoutée et une taxe spéciale nationale sur les jeux de hasard peuvent être perçues de façon cumulative, à la condition que cette dernière taxe n'ait pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires.**

2) **Les articles 1er, paragraphe 2, première phrase, et 73 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une disposition ou à une pratique nationale selon laquelle, pour l'exploitation de machines de jeux avec possibilité de gain, le montant des recettes de caisse de ces machines après l'écoulement d'une période déterminée est retenu comme base d'imposition.**

3) L'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un système national réglementant une taxe non harmonisée selon lequel la taxe sur la valeur ajoutée due est imputée exactement sur cette première taxe.

Signatures