CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M^ME CHRISTINE STIX-HACKL présentées le 8 juillet 2004 [1]

I — Introduction

1. Les questions posées à titre préjudiciel à la Cour par le Bundesfinanzhof (Allemagne) dans les deux affaires jointes concernent l'interprétation de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive 77/388/CEE [2] (ci-après la «sixième directive»).

2. Ces procédures portent sur le point de savoir dans quelle mesure ladite disposition permet à un État membre de différencier, en ce qui concerne la perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), entre, d'une part, des jeux de hasard, licites ou illicites, organisés en dehors d'un casino public agréé et, d'autre part, des jeux de hasard organisés dans un casino public agréé.

3. La Cour est ainsi invitée à préciser sa jurisprudence dans l'affaire Fischer [3] relative à la portée du principe de neutralité fiscale en ce qui concerne l'assujettissement de jeux de hasard à la TVA.

II — Le cadre juridique

A — *Le droit communautaire*

4. L'article 13, B, de la sixième directive prévoit entre autres, sous le titre «Autres exonérations»:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

3 — Arrêt du 11 juin 1998 (C-283/95, Rec. p. I-3369).

exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

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

[...]»

B — *Le droit national*

5. L'article 4, paragraphe 9, sous b), de l'Umsatzsteuergesetz (loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) de 1993 (ci-après l'«UStG») exonère:

«les opérations qui relèvent de la loi relative aux paris sur les courses et les loteries, ainsi que les opérations des casinos publics agréés qui sont liées à l'exploitation de ces casinos [...]»

III — Les faits, la procédure et les questions préjudicielles

A — *Dans l'affaire C-453/02*

6. M^me^ Edith Linneweber est légataire universelle de son époux, décédé en 1999, l'assujetti (initial), qui, avec une autorisation administrative, mettait à la disposition du public, contre rétribution, des machines à sous dans des cafés ainsi que dans des salons de jeu qui lui appartenaient.

7. M^me^ Linneweber et l'assujetti ont déclaré les recettes tirées de l'exploitation des machines à sous en tant qu'opération non imposable, tandis que le Finanzamt estimait que ces recettes ne bénéficiaient pas de l'exonération visée à l'article 4, paragraphe 9, sous b), de l'UStG.

8. Le Finanzgericht Münster (Allemagne) saisi de l'affaire s'est prononcé, en se fondant sur l'arrêt Fischer [4] et sur l'interprétation qui y est faite du principe de neutralité fiscale, en faveur de l'exonération de l'opération en question.

4 — Précité.

9. Le Bundesfinanzhof, juridiction de renvoi, qui a été saisi d'un recours en révision contre l'arrêt du Finanzgericht, a toutefois des doutes quant à l'exonération de l'opération en vertu de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive acceptée par le Finanzgericht. La juridiction de renvoi fait observer que, dans l'arrêt Fischer, précité, la Cour s'est basée sur l'organisation illicite du jeu de hasard, tandis qu'en l'espèce, il s'agit de machines à sous autorisées administrativement. Toutefois, les machines à sous se trouvant dans les casinos publics seraient en règle générale très différentes, d'un point de vue matériel, de celles que l'on trouve dans les cafés et les salons de jeux, notamment en ce qui concerne le montant de la mise, celui des gains et celui du pourcentage des mises redistribué.

10. La juridiction de renvoi met en cause la pertinence en droit communautaire de la distinction entre les jeux de hasard licites et illicites. Il est, selon elle, également concevable que l'article 13, B, sous f), de la sixième directive soit à interpréter en ce sens qu'un État membre ne peut pas soumettre à la TVA l'organisation (licite ou non) d'un jeu de hasard dès lors que l'organisation d'un *tel* jeu de hasard par un casino public agréé est exonérée.

11. Pour obtenir plus de clarté quant au champ d'application de l'exonération, le Bundesfinanzhof a saisi la Cour, par ordonnance du 6 novembre 2002, des questions préjudicielles suivantes:

«1) Convient-il d'interpréter l'article 13, partie B, sous f), de la sixième directive 77/388/CEE en ce sens qu'un État membre ne peut soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée l'organisation d'un jeu de hasard ou d'argent lorsque l'organisation d'un tel jeu par un casino public agréé est exonérée?

2) L'article 13, partie B, sous f), de la sixième directive 77/388/CEE interdit-il à un État membre de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée l'exploitation d'un automate de jeu du seul fait que, dans un casino public agréé, une telle exploitation est exonérée, ou faut-il établir en outre que les automates de jeu exploités en dehors des casinos sont comparables sur des points essentiels, comme par exemple la mise maximale et le gain maximal, à ceux qui sont exploités dans les casinos?

3) L'installateur des appareils peut-il se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 13, partie B, sous f), de la sixième directive 77/388/CEE?»

B — *Dans l'affaire C-462/02*

12. M. Savvas Akritidis a exploité de 1987 à 1991 le casino «Monte-Carlo» à Herne-

Eickel (Allemagne), dans lequel il organisait des jeux de roulette et des jeux de cartes avec une autorisation professionnelle. Il lui était entre autres permis d'organiser des jeux de cartes dits «de mémoire», qui se jouent sur une table munie d'un tableau appelé «tableau de jeu». Tant pour le jeu de roulette que pour le jeu de cartes, il ne s'en est toutefois pas tenu aux obligations réglementaires. Par exemple, le tableau de jeu n'a pas été utilisé ni le montant maximal des mises respecté.

13. Dans les avis d'imposition du 1er avril 1996, le Finanzgericht a d'abord inclus dans la taxation les recettes tirées des jeux de roulette et de cartes illicites. À la suite d'une réclamation de M. Akritidis, il a certes renoncé, sur le fondement de l'arrêt Fischer, précité, à imposer le jeu de roulette, mais a toutefois continué à considérer le jeu de cartes organisé de manière illicite comme imposable.

14. Le Finanzgericht qui a alors été saisi est en revanche parvenu à la conclusion que, en application de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, les recettes tirées des jeux de cartes devaient également être exonérées et que l'entrepreneur pouvait, dans cette mesure, directement se prévaloir de cette disposition.

15. Le Finanzamt a engagé une procédure en révision de ce jugement devant le Bundesfinanzhof. Selon le Finanzamt, le jeu de cartes organisé par le requérant n'est pas véritablement comparable à ceux proposés dans les casinos publics agréés, de sorte que la relation de concurrence entre les jeux présupposée par la Cour dans l'affaire Fischer, précitée, ferait défaut. M. Akritidis fait valoir en revanche que les jeux de cartes qu'il organise correspondent à ceux des casinos et doivent donc, comme ces derniers, être exonérés.

16. La juridiction de renvoi se demande, compte tenu de l'arrêt Fischer, précité, — dans lequel la Cour aurait estimé que le jeu (illicite) organisé par M. Karlheinz Fischer équivalait au jeu de roulette pratiqué dans les casinos publics régulièrement agréés —, s'il suffit pour bénéficier de l'exonération visée à l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, que les jeux de cartes soient organisés aussi bien dans des casinos publics qu'en dehors de ceux-ci, ou si ces jeux de cartes doivent en outre être comparables sur des points essentiels. De plus, elle se demande si le particulier peut se prévaloir de la disposition de ladite directive.

17. Dans ce contexte, le Bundesfinanzhof a posé à la Cour, par ordonnance du 6 novembre 2002, les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 13, partie B, sous f), de la sixième directive 77/388/CEE interdit-il à un État membre de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée l'organisation d'un jeu de cartes lorsque l'organisation d'un

tel jeu par un casino public agréé est exonérée ou faut-il établir en outre que les jeux de cartes organisés en dehors des casinos sont comparables sur des points essentiels, comme par exemple les règles de jeu, la mise maximale et le gain maximal, à ceux qui sont organisés dans les casinos?

2) L'organisateur peut-il se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 13, partie B, sous f), de la sixième directive 77/388/CEE?»

IV — Réponse aux questions préjudicielles

A — *Sur la portée du principe de neutralité fiscale en ce qui concerne la taxation de jeux de hasard (première et deuxième questions dans l'affaire C-453/02 et première question dans l'affaire C-462/02)*

18. Les deux premières questions dans l'affaire C-453/02 et la première question dans l'affaire C-462/02, qui doivent par la suite être traitées conjointement, portent essentiellement sur le point de savoir si l'article 13, B, sous f), de la sixième directive s'oppose à ce que la TVA soit perçue sur l'organisation de jeux de hasard ou d'argent lorsque l'organisation de tels jeux de hasard — comme l'exploitation d'une machine à sous ou l'organisation d'un jeu de cartes — par un casino public agréé est exonérée ou bien uniquement lorsque les jeux de hasard organisés par un casino public agréé sont comparables sur des caractéristiques de jeux essentielles aux jeux de hasard organisés en dehors de ces casinos.

1) Principaux arguments des parties

19. M. *Akritidis* n'a donné aucune explication dans les présentes procédures jointes.

20. Devant la Cour — à la différence du litige au principal — M^me *Linneweber* estime que l'imposition du chiffre d'affaires généré par les machines à sous exploitées par son époux n'est pas contraire à l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, car celles-ci se distinguent considérablement des machines à sous installées dans les casinos publics. Elle indique à cet égard que les États membres sont libres de fixer les conditions et les limites à l'exonération pour les jeux de hasard en vertu dudit article 13, B, sous f), dès lors, comme la Cour l'a constaté dans l'arrêt Fischer, précité, que le principe de neutralité fiscale est sauvegardé. Ce principe ne serait violé que si des activités comparables étaient soumises à une imposition du chiffre d'affaires distincte. Deux prestations de service seraient comparables lorsqu'elles sont — du point de vue du consommateur — en concurrence suffisamment étroite entre elles. Lors de l'appréciation de cette question, il faudrait prendre en compte tous les facteurs qui déterminent l'utilité et la valeur

des prestations pour le consommateur, sans se limiter à l'aspect extérieur et abstrait des prestations, mais en examinant également dans quelles conditions la prestation de service peut être obtenue, quel est son contenu précis et quels avantages et inconvénients se rattachent à la fourniture de la prestation pour le consommateur.

21. Il existerait de si grandes différences entre les machines à sous en cause dans l'affaire au principal et celles se trouvant dans les casinos publics agréés, en raison de la disponibilité spatiale et temporelle, du cercle des destinataires des services, de la technique de jeu (durée minimale de jeu, mise maximale, part minimale redistribuée) et de l'environnement de jeu, que, du point de vue des consommateurs, les deux catégories de jeux ne seraient pas en concurrence et pourraient donc être traitées différemment à la lumière du principe de neutralité fiscale. Même en supposant que les deux catégories de jeux soient comparables, l'égalité des charges serait réalisée grâce à la perception de la taxe sur les machines à sous dans les casinos publics agréés.

22. Le *gouvernement allemand* souligne également que les machines à sous et les jeux de cartes dont il est question dans les deux procédures au principal se différencient chacun considérablement des appareils installés ou des jeux de cartes organisés dans les casinos publics agréés (par exemple en ce qui concerne le déroulement du jeu, les possibilités de gain, la durée du jeu et le montant des mises). Par conséquent, la différenciation fiscale entre ces jeux de hasard organisés dans et en dehors des casinos publics agréés non seulement s'imposerait pour des raisons matérielles, mais serait également conforme au droit communautaire, notamment au principe de neutralité fiscale, et relèverait du pouvoir d'appréciation conféré aux États membres.

23. Le principe de neutralité fiscale s'opposerait certes, comme il ressort de l'arrêt Fischer, précité, à une différenciation fiscale généralisée entre les prestations licites et les prestations illicites, mais n'imposerait pas de soumettre à des impôts et taxes identiques tous les jeux de hasard licites, dès lors que ces jeux sont effectivement de nature différente. Le législateur allemand aurait ainsi attaché des conséquences juridiques distinctes aux différences quant aux types de jeux licites et aux lieux où ils sont pratiqués. En raison des différences essentielles de nature et d'étendue entre les jeux de hasard exploités dans et en dehors des casinos publics agréés, il n'existerait aucune relation de concurrence entre eux. Afin de déterminer si deux jeux sont en concurrence, on pourrait avoir recours, de façon complémentaire, aux principes développés par les institutions communautaires pour déterminer le «marché en cause», d'un point de vue matériel et spatial, au sens de l'article 82 CE.

24. Le gouvernement allemand estime enfin qu'il est en droit de soumettre à la TVA les jeux de hasard organisés en dehors des casinos publics agréés, car cette taxe sur les

jeux de hasard serait prélevée dans les casinos publics via la taxe sur les casinos.

25. La *Commission des Communautés européennes* fait valoir que l'article 13, B, sous f), de la sixième directive ne viserait sur le fond que l'organisation des «jeux de hasard ou d'argent», sans tenir compte des critères dont dépend l'imposition en Allemagne, à savoir la personne de l'organisateur ou le lieu d'organisation. Le principe de neutralité fiscale s'opposerait notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA. Il ressortirait toutefois de l'arrêt Fischer, précité, que les États membres ne peuvent pas réserver l'exonération aux seuls jeux de hasard ayant un caractère licite. Seul pourrait être déterminant au sens de la sixième directive le fait de savoir si, indépendamment des éventuelles différences de modalités de jeu, il s'agit en substance d'un seul et même jeu de hasard. Cette constatation incomberait dans chaque cas à la juridiction ou aux autorités nationales.

2) Appréciation

26. Comme l'ensemble des parties aux deux procédures l'ont indiqué à juste titre, il ressort de l'arrêt Fischer [5] que les États membres sont certes habilités, conformément à l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, à déterminer les conditions et les limites de l'exonération pour les jeux de hasard ou d'argent, mais doivent ce faisant respecter le principe de neutralité fiscale, qui sous-tend le système commun de TVA.

27. Selon une jurisprudence constante, le principe de neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA, de sorte que lesdites marchandises ou lesdites prestations doivent être soumises à un taux uniforme [6].

28. Partant, il y a lieu de constater tout d'abord que le principe de neutralité fiscale s'attache à la similitude des opérations, non à la personne ou à la forme juridique de l'opérateur économique qui effectue l'opération [7].

29. Ce principe place donc automatiquement une réglementation telle que celle applicable selon l'UStG, en vertu duquel,

5 — Précité, point 27.

6 — Entre autres, arrêts du 3 mai 2001, Commission/France (C-481/98, Rec. p. I-3369, point 22); du 11 octobre 2001, Adam (C-267/99, Rec. p. I-7467, point 36), et du 8 mai 2003, Commission/France (C-384/01, Rec. p. I-4395, point 25).

7 — Voir, notamment, sur ce point arrêts du 7 septembre 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947, point 20); du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 30), et du 3 avril 2003, Hoffmann (C-144/00, Rec. p. I-2921, point 27).

comme il ressort de l'ordonnance de renvoi, l'exonération des recettes tirées de jeux de hasard dépend du point de savoir si elles sont produites par des casinos publics agréés, dans une certaine zone de tension.

30. Le gouvernement allemand a certes indiqué que l'UStG se base sur la différenciation entre les recettes obtenues dans et en dehors des casinos publics agréés, mais il a toutefois souligné, surtout lors de la procédure orale, que cette différenciation repose en fin de compte sur les différences effectives considérables entre les jeux de hasard — incluant l'environnement de jeu, l'accessibilité du lieu, etc. — et serait par conséquent conforme au principe de neutralité fiscale.

31. Nous doutons de la validité de cette argumentation pour plusieurs raisons.

32. D'une part, comme la Commission l'a aussi signalé, il ressort de l'ordonnance de renvoi que rien n'empêche en principe les casinos publics de proposer des jeux de hasard soumis à l'autorisation de droit professionnel, donc également licites en dehors des casinos publics agréés.

33. En outre, il ressort également de l'arrêt Fischer, précité, qu'on ne peut estimer en général qu'une différenciation entre les jeux de hasard organisés dans ou en dehors des casinos publics correspond à la différenciation de taxation autorisée à la lumière du principe de neutralité fiscale. Apportons quelques précisions relativement à cet arrêt.

34. L'affaire Fischer, précité, portait sur la question de l'égalité de traitement fiscal d'un jeu de hasard organisé en dehors des casinos publics agréés, équivalent au jeu de roulette tel que pratiqué dans les casinos publics régulièrement agréés.

35. Il convient de constater à cet égard que dans cette affaire, l'organisation du jeu de roulette en dehors des casinos publics agréés était illicite et que la Cour a finalement répondu à la question de la compatibilité de l'imposition de ce jeu de hasard avec le principe de neutralité fiscale en considérant essentiellement le point de la licéité ou de l'illicéité d'un jeu de hasard. Elle a ainsi constaté, se référant à l'arrêt Lange [8], que le principe de neutralité fiscale s'oppose «en matière de perception de la TVA, à une différenciation généralisée entre les transactions illicites et les transactions licites» [9].

8 — Arrêt du 2 août 1993 (C-111/92, Rec. p. I-4677, points 16 et 17).

9 — Arrêt Fischer, précité, point 28.

36. Partant, d'une part, les jeux de hasard ne doivent pas recevoir un traitement fiscal différent du simple fait qu'ils se différencient quant à leur licéité. Ce point est pertinent en l'espèce dans l'affaire C-462/02, qui porte sur un jeu de cartes illicite proposé en dehors des casinos publics agréés.

37. D'autre part, il y a également lieu, sur le fondement de l'arrêt Fischer, précité, de réfuter la thèse selon laquelle les jeux de hasard se différencieraient, au regard du principe de neutralité fiscale, du seul fait de leur organisation par ou dans des casinos publics. En effet, la Cour a constaté dans ce même arrêt qu'un jeu de hasard — organisé en dehors d'un casino public agréé — ne peut pas être soumis à la TVA alors que l'organisation d'un tel jeu de hasard par un casino public agréé bénéficie d'une exonération [10].

38. La Cour n'aurait pas pu faire cette constatation s'il était effectivement exact que, de par leur différence d'accessibilité, d'environnement de jeu, de «culture de jeu» ou de cercle d'utilisateurs, les jeux de hasard proposés par les casinos publics se différenciaient considérablement des jeux de hasard proposés par des opérateurs commerciaux.

39. Il reste toutefois à répondre à la question centrale, à savoir si ou dans quelles conditions les jeux de hasard litigieux dans les procédures au principal — machines à sous et jeux de cartes — doivent être considérés comme des jeux *«correspondants»*, ainsi que l'indique l'arrêt Fischer, précité, à ceux organisés par des casinos publics agréés et bénéficiant d'une exonération.

40. D'un point de vue de droit fiscal, tous les jeux de hasard et d'argent ont au moins en commun, comme nous l'avons déjà indiqué dans les conclusions que nous avons présentées dans l'affaire Town & County Factors [11], d'être orientés vers le paiement d'un gain qui est lié à la «contrepartie» du joueur, sa mise, par un élément de chance, à savoir la chance de gains. Dans quelle mesure les jeux de hasard doivent-ils toutefois être différenciés entre eux en l'espèce en raison de différences quant à leur forme et à leur configuration?

41. Il convient tout d'abord de constater que tous les jeux de hasard ou d'argent ne peuvent pas être considérés comme des prestations semblables au sens de la neutralité fiscale, devant donc tous être taxés de la même manière.

10 — Arrêt Fischer, précité, point 31.

11 — Arrêt du 17 septembre 2002 (C-498/99, Rec. p. I-7173, point 70 des conclusions).

42. Cela priverait en pratique les États membres du pouvoir de fixer les «conditions et limites» de l'exonération conformément à l'article 13, B, sous f), de la sixième directive. Ce pouvoir doit pourtant justement permettre aux États membres de grever de la TVA certaines formes de jeux de hasard [12].

43. En d'autres termes, un État membre peut ainsi très bien limiter l'imposition — ou au contraire l'exonération — de jeux de hasard à certaines formes de jeux de hasard. Le principe de neutralité fiscale ne peut donc pas le contraindre à adopter une approche du «tout ou rien», l'obligeant, dès lors qu'il exonérerait par exemple un jeu ou une forme de jeu de hasard, à exonérer également l'ensemble des autres jeux ou formes de jeux de hasard.

44. La différence entre jeux ou formes de jeux de hasard — donc le point de savoir si des jeux de hasard sont encore semblables ou non — est toutefois, par nature, difficile à déterminer. Même si nous sommes tentés de considérer par exemple les jeux de cartes, les jeux de roulette et les machines à sous, comparés les uns aux autres, comme, en tout état de cause, différentes formes du jeu de hasard, cette question ne se pose pas en l'espèce de manière si générale, car l'affaire Linneweber porte sur des machines à sous et l'affaire Akritidis sur des jeux de cartes.

45. Par ailleurs, considérer, par exemple, que tous les jeux de cartes, comparés les uns aux autres, sont tout bonnement semblables irait bien trop loin; les différentes configurations possibles sont ici trop nombreuses pour présumer que tous les jeux de hasard à base de cartes constituent une prestation semblable au sens du principe de neutralité fiscale.

46. Nous sommes toutefois d'avis que de petites différences dans la configuration ou dans la structure des jeux de hasard devant chaque fois être comparés ne peuvent en tout cas pas être déterminantes.

47. D'innombrables variantes de jeu pouvant être imaginées dans les jeux de hasard, le principe de neutralité fiscale pourrait en effet être largement contourné si les États membres pouvaient différencier, en ce qui concerne l'assujettissement à la TVA, en raison de petites différences dans la structure, les modalités et les règles d'un jeu. Comme M^me^ Linneweber l'a indiqué, la Cour s'est certes fortement attachée, dans les arrêts Glawe et Town & County Factors, à la configuration concrète de la structure du jeu et de son déroulement [13]; il ne s'agissait toutefois pas, comme en l'espèce, des questions de la similitude de jeux de hasard au sens de la neutralité fiscale et de la taxation en soi, mais de fixer la *base d'imposition* et à cet égard notamment de

12 — Voir nos conclusions dans l'affaire Town & County Factors, précitée, point 69. Voir également conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Glawe (arrêt du 5 mai 1994, C-38/93, Rec. p. I-1679, point 10 des conclusions).

13 — Voir sur ce point également les considérations dans nos conclusions dans l'affaire Town & County Factors (précitée, points 68 à 74) ainsi que l'arrêt Glawe, précité.

déterminer, selon l'organisation respective du jeu de hasard, en quoi la contrepartie effectivement reçue consistait.

48. En ce qui concerne l'appréciation de la similitude de jeux de hasard au sens de la neutralité fiscale, il convient au contraire de garder à l'esprit que ce principe renferme l'égalité de traitement de marchandises ou de prestations «semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres» et est donc aussi, comme la Cour l'a déjà constaté, une expression du principe de l'élimination des distorsions de concurrence [14].

49. En conséquence, la Cour a apprécié, par exemple dans les affaires C-481/98 [15] et C-384/01 [16], la similitude d'opérations en examinant si les opérations en cause se trouvent dans une relation de concurrence et si un traitement fiscal différent renferme par conséquent le risque d'une distorsion de concurrence.

50. Contrairement à l'exposé de la Commission, le fait que les deux cas cités au point précédent portent sur un taux de taxation réduit ne s'oppose pas à ce que cette jurisprudence soit transposée aux deux cas d'espèce, car il s'agit en tout état de cause du point de savoir si certaines livraisons de marchandises ou de prestations doivent ou non être traitées fiscalement de la même manière en vertu du principe de neutralité fiscale.

51. Si la similitude de marchandises ou de prestations dépend donc du point de savoir si elles se trouvent ou non dans une relation de concurrence, il est parfaitement logique de procéder à une application par analogie de la jurisprudence de la Cour relative à l'article 90, second alinéa, CE, selon laquelle, lors de l'appréciation de la similitude de produits, il y a lieu d'apprécier s'ils «présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès des consommateurs, et ce en fonction d'un critère non pas d'identité rigoureuse, mais d'analogie et de comparabilité dans l'utilisation» [17].

52. La Cour a par exemple accepté cette approche dans l'arrêt Commission/France, en examinant la décision d'achat du consommateur pour déterminer si des médicaments remboursables et non remboursables doivent être considérés comme des marchandises semblables se trouvant dans une relation de concurrence entre elles au sens du principe de neutralité fiscale [18].

14 — Arrêt du 3 mai 2001, Commission/France, précité, point 22; voir de même point 27 ci-dessus.

15 — Arrêt du 3 mai 2001, Commission/France (précité, points 27 et 28).

16 — Arrêt du 8 mai 2003, Commission/France (précité, point 30).

17 — Entre autres, arrêts du 11 août 1995, Roders e.a. (C-367/93 à C-377/93, Rec. p. I-2229, point 27), et du 27 février 2002, Commission/France (C-302/00, Rec. p. I-2055, point 23).

18 — Arrêt du 3 mai 2001, précité, point 27.

53. Si on transpose cette approche aux jeux de hasard ou d'argent, ceux-ci doivent donc être considérés comme semblables pour autant qu'ils «répondent aux mêmes besoins» auprès du consommateur, donc d'un joueur, et sont donc d'utilisation comparable, c'est-à-dire lorsque les différences existant entre deux jeux de hasard de même type, par exemple deux variantes d'un jeu de cartes, ne sont pas déterminantes dans la décision du consommateur de prendre part à l'un ou l'autre de ces jeux. Dans un tel cas, les jeux de hasard en cause ont en effet, du point de vue du consommateur, une utilisation comparable, de sorte qu'une taxation distincte de ces jeux de hasard pourrait conduire à des distorsions de concurrence.

54. Il conviendrait d'ajouter que, lors de l'appréciation du point de savoir si des différences en ce sens entrent en ligne de compte — comme de manière générale lors de l'appréciation d'une opération dans le cadre du système commun de la TVA — il y a lieu de procéder à une considération globale évitant des différenciations artificielles et tenant surtout compte du point de vue du consommateur moyen [19].

55. Il appartient toutefois à la juridiction nationale d'apprécier si, dans le cas concret, les machines à sous ainsi que les jeux de cartes exploités en dehors des casinos publics agréés sont chaque fois, pour un consommateur moyen, d'utilisation comparable ou remplissent les mêmes besoins que les machines à sous et jeux de cartes proposés par ces casinos publics ou si, au contraire, ils se différencient considérablement les uns des autres.

56. Lorsque le jeu de hasard est fondamentalement du même type — donc un jeu de cartes ou une machine à sous —, le montant possible des gains et de manière générale le niveau de risque du jeu devraient notamment — si l'on considère que l'attrait des jeux de hasard ou d'argent consiste essentiellement dans l'octroi d'une chance de gagner — avoir une influence significative sur la décision de jouer d'un consommateur moyen.

57. Enfin, en ce qui concerne l'exposé de M^me^ Linneweber et du gouvernement allemand, selon lequel l'exonération des seuls jeux de hasard organisés dans les casinos publics serait conforme au principe de neutralité fiscale, car ceux-ci sont soumis à la taxe sur les casinos, qui couvrirait également l'impôt sur le chiffre d'affaires, il suffit de constater que la Cour a déjà rejeté cet exposé dans l'arrêt Fischer [20].

58. Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre aux deux premières questions dans l'affaire C-453/02 que l'article 13, B, sous f),

19 — Voir arrêt du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973, point 29).

20 — Précité, points 29 et 30.

de la sixième directive s'oppose à la taxation de l'exploitation d'une machine à sous lorsque l'exploitation d'une machine à sous semblable par un casino public agréé est exonérée. Lors de l'appréciation de la similitude des machines à sous, la juridiction nationale doit examiner si, pour le consommateur moyen, les machines à sous exploitées dans et en dehors des casinos publics sont d'utilisation comparable et se trouvent donc dans une relation de concurrence les unes avec les autres, en tenant particulièrement compte à cet égard de facteurs tels que le montant possible des gains et le niveau de risque du jeu.

59. De même, il convient de répondre à la première question dans l'affaire C-462/02 que l'article 13, B, sous f), de la sixième directive s'oppose à la taxation de l'organisation d'un jeu de cartes lorsque l'organisation d'un jeu de cartes semblable par un casino public agréé est exonérée. Lors de l'appréciation de la similitude des jeux de cartes, la juridiction nationale doit examiner si, pour le consommateur moyen, les jeux de cartes organisés dans et en dehors des casinos publics sont d'utilisation comparable et se trouvent donc dans une relation de concurrence les uns avec les autres, en tenant particulièrement compte à cet égard de facteurs tels que le montant possible des gains et le niveau de risque du jeu.

60. Enfin, en ce qui concerne l'exposé du gouvernement fédéral lors de la procédure orale, demandant, le cas échéant, de limiter les effets dans le temps de cet arrêt, notamment, car il s'était fié à la conformité de la réglementation allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires avec le droit communautaire, il nous semble qu'il n'existe pas de raisons suffisantes pour une telle limitation temporelle. Comme la Commission l'a constaté à juste titre, l'arrêt Glawe, précité [21], ne pouvait pas engendrer de confiance légitime dans la conformité communautaire générale de la réglementation allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne la taxation de jeux de hasard, car il portait uniquement sur la détermination de la base imposable. Une telle confiance ne peut pas non plus être engendrée — compte tenu du pouvoir d'appréciation dont la Commission dispose en la matière — par le fait que la Commission n'a jusqu'à présent introduit aucun recours en manquement contre la République fédérale d'Allemagne en matière de taxation de jeux de hasard.

B — *Sur l'effet direct de l'exonération selon l'article 13, B, sous f), de la sixième directive (troisième question dans l'affaire C-453/02 et seconde question dans l'affaire C-462/02)*

1) Principaux arguments des parties

61. Selon le *gouvernement allemand,* l'exonération prévue à l'article 13, B, sous f), de la sixième directive pour les paris, loteries et

21 — Voir point 47 ci-dessus.

jeux de hasard n'est, d'une part, pas inconditionnelle et, d'autre part, également trop imprécise pour fonder des obligations non équivoques et donc directement applicables. Le principe de neutralité fiscale ne changerait rien non plus à l'imprécision dudit article 13, B, sous f).

62. La *Commission* admet certes que les États membres ont un large pouvoir d'appréciation quant à la taxation de jeux de hasard ou d'argent; toutefois, un État membre ne saurait opposer à un contribuable qui est en mesure d'établir qu'il relève d'une des catégories d'exonération énoncées par la sixième directive qu'aucune disposition nationale correspondante n'a été adoptée. La Commission renvoie à cet égard notamment à l'arrêt Kügler [22] et indique, sur ce fondement, que des limitations à une règle d'exonération à caractère éventuel comme en l'espèce ne sauraient exclure l'effet direct.

63. M^me^ *Linneweber* a expliqué dans la procédure orale qu'elle partage pour l'essentiel l'avis de la Commission.

2) Appréciation

64. Par la troisième question dans l'affaire C-453/02 et la seconde question dans l'affaire C-462/02, le Bundesfinanzhof désire savoir si, dans des circonstances telles que celles des deux affaires au principal, un particulier peut invoquer l'exonération en vertu de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive devant une juridiction nationale.

65. D'après une jurisprudence constante, dans tous les cas où des dispositions d'une directive apparaissent inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant le juge national à l'encontre de l'État et les droits qui y sont définis doivent être protégés lorsque la directive n'a pas été correctement transposée dans les délais en droit national [23].

66. À cet égard, il convient tout d'abord de constater que le fait qu'une disposition du droit communautaire soit sujette à interprétation — par exemple à la lumière d'un principe tel que celui de la neutralité fiscale — n'exclut pas qu'elle soit suffisamment précise et déterminée, de sorte qu'un particulier peut l'invoquer devant une juridiction nationale [24]. La procédure à titre préjudiciel relative à l'interprétation du droit communautaire vise précisément à l'application uniforme — notamment vis-à-vis d'un droit national contraire — de droits directement

22 — Précité, point 57.

23 — Voir, entre autres, arrêts du 22 juin 1989, Fratelli Costanzo (103/88, Rec. p. 1839, p. 29); Kügler (précité, point 51), et du 20 mai 2003, Österreichischer Rundfunk e.a. (C-465/00, C-138/01 et C-139/01, Rec. p. I-4989, point 98).

24 — Voir, entre autres, arrêt du 29 avril 2004, Beuttenmüller (C-102/02, Rec. p. I-5405, notamment point 37).

applicables que le droit communautaire accorde au particulier [25].

67. Ceci dit, il est certes exact que les États membres disposent d'un pouvoir d'appréciation quant à la délimitation du champ d'application de l'exonération conformément à l'article 13, B, sous f), de la sixième directive [26].

68. La Cour a toutefois jugé, dans une jurisprudence constante, que, même si une directive comporte, pour les États membres, une marge d'appréciation plus ou moins importante, on ne saurait, pour autant, refuser au particulier le droit d'invoquer celles des dispositions de la directive qui, compte tenu de leur objet propre, sont susceptibles d'être détachées de l'ensemble et appliquées comme telles [27].

69. Aussi longtemps qu'un État membre respecte, lors de la détermination des conditions et limites de l'exonération selon l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, le pouvoir d'appréciation que lui confère cette disposition, un particulier qui ne rentre pas dans le champ d'application de l'exonération ainsi fixé ne peut par conséquent assurément pas invoquer cette disposition pour contester son imposition [28].

70. Mais il n'est à l'inverse pas exclu qu'un particulier invoque cette disposition pour écarter l'application d'une réglementation nationale, si celle-ci va au-delà du pouvoir d'appréciation conféré aux États membres ou lui est contraire.

71. Comme nous l'avons déjà indiqué ci-dessus, l'article 13, B, sous f), de la sixième directive doit être compris en ce sens que les États membres doivent déterminer les conditions et les limites de l'exonération pour les jeux de hasard ou d'argent dans le respect du principe de neutralité fiscale [29].

72. Par conséquent, si un État membre a omis de fixer l'exonération pour les jeux de hasard ou d'argent conformément au principe de neutralité fiscale, il ne saurait, comme la Commission l'a indiqué à juste titre, invoquer sa propre omission pour refuser à un contribuable le bénéfice d'une exonération à laquelle celui-ci peut légitimement prétendre en vertu de la sixième directive [30].

25 — Voir en ce sens arrêt du 5 février 1963, Van Gend & Loos (26/62, Rec. p. 3, p. 26).

26 — Voir points 26, 42 et suiv. ci-dessus.

27 — Voir en ce sens arrêts du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53, point 30), et du 10 juin 1999, Braathens (C-346/97, Rec. p. I-3419, point 30).

28 — Voir arrêt Kügler, précité, point 55.

29 — Voir point 26 ci-dessus.

30 — Voir arrêt Kügler, précité, point 60.

73. Le point de savoir si tel est le cas dans les procédures au principal respectives doit être déterminé par la juridiction nationale à l'aide des indications données dans la réponse aux deux premières questions dans l'affaire C-453/02 et à la première question dans l'affaire C-462/02.

74. Il convient donc de répondre à la troisième question dans l'affaire C-453/02 et à la seconde question dans l'affaire C-462/02 qu'un particulier peut se prévaloir devant une juridiction nationale de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous f), de la sixième directive pour s'opposer à une réglementation nationale non conforme à cette disposition.

V — Conclusion

75. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles:

Dans l'affaire C-453/02

«1) L'article 13, B, sous f), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, s'oppose à la taxation de l'exploitation d'une machine à sous lorsque l'exploitation d'une machine à sous semblable par un casino public agréé est exonérée. Lors de l'appréciation de la similitude des

machines à sous, la juridiction nationale doit examiner si, pour le consommateur moyen, les machines à sous exploitées dans et en dehors des casinos publics sont d'utilisation comparable et se trouvent donc dans une relation de concurrence les unes avec les autres, en tenant particulièrement compte à cet égard de facteurs tels que le montant possible des gains et le niveau de risque du jeu.

2) Un particulier peut se prévaloir devant une juridiction nationale de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous f), de la sixième directive pour s'opposer à une réglementation nationale non conforme à cette disposition.»

Dans l'affaire C-462/02

«1) L'article 13, B, sous f), de la sixième directive 77/388/CEE s'oppose à la taxation de l'organisation d'un jeu de cartes lorsque l'organisation d'un jeu de cartes semblable par un casino public agréé est exonérée. Lors de l'appréciation de la similitude des jeux de cartes, la juridiction nationale doit examiner si, pour le consommateur moyen, les jeux de cartes organisés dans et en dehors des casinos publics sont d'utilisation comparable et se trouvent donc dans une relation de concurrence les uns avec les autres, en tenant particulièrement compte à cet égard de facteurs tels que le montant possible des gains et le niveau de risque du jeu.

2) Un particulier peut se prévaloir devant une juridiction nationale de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous f), de la sixième directive pour s'opposer à une réglementation nationale non conforme à cette disposition.»