

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. F. G. JACOBS

présentées le 20 mars 1997 *

1. Les questions soulevées dans l'affaire, qui a été déférée par le Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, sont les suivantes: les opérations consistant en l'organisation illicite de jeux de roulette relèvent-elles du champ d'application de la TVA; dans l'affirmative, un État membre doit-il les exonérer de la TVA, lorsqu'il exonère l'organisation de tels jeux par des casinos publics agréés; dans la négative, quelle est la base d'imposition aux fins de la TVA?

... ».

3. L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), énonce que la base d'imposition pour les opérations à l'intérieur du pays est constituée:

Dispositions communautaires et nationales pertinentes

2. L'article 2 de la sixième directive¹ dispose:

« ... par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ».

« Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

4. L'article 13, B, sous f), exonère de la taxe:

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

* Langue originale: l'anglais.

1 — 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 la taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

5. L'article 33 de la directive prévoit:

« 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, 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 taxe sur le chiffre d'affaires. »

6. L'article 1^{er}, paragraphe 1, de la loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires met en œuvre l'article 2, point 1, de la directive, en soumettant à la taxe sur la valeur ajoutée les opérations effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un entrepreneur dans le cadre de son activité. Conformément à l'article 13, B, sous f), de la directive, l'article 4, paragraphe 9, sous b), de la loi exonère entre autres les chiffres d'affaires réalisés au moyen du jeu par les casinos publics agréés.

Les faits et les questions déferées par la juridiction nationale

7. En vertu du droit allemand, les jeux de roulette ne peuvent être organisés à des fins commerciales que par des casinos publics agréés. De 1987 à 1989, M. Fischer a organisé

des jeux de roulette à plusieurs endroits en Allemagne fédérale. M. Fischer ne disposait pas de l'autorisation d'exploiter un casino et, par voie de conséquence, d'organiser des jeux de roulette, mais avait l'autorisation d'exploiter un jeu d'adresse exigeant le recours à un appareil nommé « Roulette Opta II ». Il s'est, toutefois, à un point tel, écarté des termes de cette autorisation que le jeu a fini par être un jeu de roulette.

8. Les appareils utilisés par M. Fischer comportaient une couronne de cases numérotées de 1 à 24, plus deux cases pour les « chiffres » 0 et X. Les chiffres 1 à 12 se trouvaient sur des cases noires, les chiffres 13 à 24 sur des cases rouges. Le but du jeu était de prévoir, en plaçant les jetons sur les cases correspondantes, l'endroit où la boule lancée par le croupier s'arrêterait. Les joueurs achetaient des jetons d'une valeur de 5 DM la pièce. A chaque partie, ils pouvaient miser un ou plusieurs jetons sur l'un des chiffres de 1 à 24, 0 et X (en plein), ou sur la ligne séparant les deux chiffres (à cheval) et/ou sur le groupe de cases rouges et/ou noires. Le joueur recevait 24 fois le montant de sa mise lorsque la boule tombait sur le chiffre qui avait été joué, douze fois sa mise lorsque la boule s'arrêtait sur un des deux numéros joués à cheval, et deux fois sa mise lorsqu'il avait joué le rouge ou le noir. Les gains étaient payés en jetons immédiatement après le jeu gagnant et les jetons ramassés par le croupier servaient à payer les gains et à être achetés par les joueurs. Les joueurs qui voulaient cesser de jouer pouvaient échanger les jetons qui leur restaient contre de l'argent.

9. M. Fischer déclarait comme chiffre d'affaires taxable ses recettes nettes, c'est-à-dire l'excédent lui restant en caisse à la fin de chaque journée. Le Finanzamt a, cependant, estimé que la base d'imposition était constituée par les mises (sous forme de jetons) placées par les joueurs, déduction faite des gains distribués (également sous forme de jetons). Bien que cela ne soit pas tout à fait clair, il semble que le Finanzamt ait tenté de ne prendre en considération que les parties où l'établissement réalisait un bénéfice net, ignorant celles où une perte nette était enregistrée. Comme M. Fischer n'avait pas tenu ce type de comptabilisation (ce qui aurait impliqué que les mises et gains de chaque joueur soient notés), le Finanzamt a procédé à une évaluation en multipliant les recettes nettes par le facteur 6, sur la base d'un calcul de probabilité tenant compte des possibilités de pertes et de gains de chaque joueur.

10. Le Finanzgericht se pose d'abord la question de savoir si l'organisation des jeux de roulette en cause est imposable. M. Fischer n'exploitait pas de casino public agréé, au sens de l'article 4, paragraphe 9, sous b), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et a effectivement été condamné au titre de l'article 284 du code pénal allemand pour organisation illicite d'un jeu de hasard. Étant donné que le chiffre d'affaires de M. Fischer ne bénéficie, dès lors, pas de l'exonération en vertu de l'article 4, paragraphe 9, sous b), le Finanzgericht conclut qu'il est taxable conformément à la loi allemande au vu de la disposition d'imposition générale contenue à l'article 1^{er}, paragraphe 1, première phrase, de la loi. Se référant, toutefois, aux arrêts de la Cour dans

les affaires Happy Family ² et Mol 12 ³, où il avait été déclaré que la livraison illégale de stupéfiants ne relevait pas du champ d'application de la TVA, le Finanzgericht se demande si le droit communautaire ne s'oppose pas à la taxation des opérations de M. Fischer au motif qu'elles étaient illicites en droit allemand.

11. En deuxième lieu, au cas où les opérations de M. Fischer sont imposables, le Finanzgericht se pose la question de savoir quelle est la base d'imposition. Le Finanzgericht est enclin à accepter le point de vue du Finanzamt, mais considère qu'il est empêché de se prononcer en ce sens eu égard à l'arrêt de la Cour dans l'affaire Glawe ⁴, où il a été jugé que la base d'imposition pour les prestations de service consistant en l'exploitation de machines à sous était constituée par les recettes nettes provenant des machines après paiement des gains, plutôt que le total des mises insérées dans les machines par les joueurs. Le Finanzgericht note les similitudes entre les deux formes de jeux. Il ajoute que, bien que dans son arrêt la Cour ait observé que les machines à sous étaient, en vertu de prescriptions légales, conçues de manière à ce que 60 % au moins des mises engagées soient distribués à titre de gains, cet élément ne doit pas être considéré comme ayant été déterminant au regard de la décision de la Cour.

2 — Arrêt du 5 juillet 1988 (289/86, Rec. p. 3655).

3 — Arrêt du 5 juillet 1988 (269/86, Rec. p. 3627).

4 — Arrêt du 5 mai 1994 (C-38/93, Rec. p. I-1679).

12. Le Finanzgericht a, par conséquent, posé les questions suivantes à la Cour:

Première question

« 1) L'article 2, point 1, de la sixième directive CE doit-il être interprété en ce sens que les prestations de services fournies aux joueurs par un organisateur de jeux de hasard illicites et punissables ne sont pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée?

2) En cas de réponse négative à la première question: l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive CE doit-il être interprété en ce sens que, pour les jeux de hasard illicites, en l'occurrence pour la roulette, la base d'imposition des prestations de services fournies par l'organisateur aux joueurs est constituée par le montant qui est resté à l'organisateur au cours d'une période fiscale donnée?

3) En cas de réponse négative à la deuxième question: comment faut-il déterminer la base d'imposition dans les cas visés aux première et deuxième questions? »

13. La jurisprudence de la Cour relative à la TVA sur les transactions illicites trouve son origine dans des affaires ayant trait aux droits de douane. Dans ses arrêts Horvath ⁵, Wolf ⁶ et « Einberger I » ⁷, la Cour a estimé qu'aucune dette douanière ne prenait naissance lors de l'importation de stupéfiants qui ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'une utilisation à des fins médicales et scientifiques. La Cour a considéré que l'importation et la commercialisation de stupéfiants en dehors de ce circuit économique étaient interdites dans les États membres en vertu d'un traité international signé par tous les États membres, à savoir la Convention unique sur les stupéfiants. Une dette douanière ne pouvait pas prendre naissance lors de l'importation de stupéfiants, qui n'étaient pas susceptibles d'être mis dans le commerce et intégrés à l'économie de la Communauté. Elle a ajouté que les importations illégales de stupéfiants étaient tout à fait étrangères aux buts assignés à la Communauté par l'article 2 du traité et aux lignes de conduite établies à l'article 29 pour la gestion de l'union douanière.

14. Dans l'affaire « Einberger II » ⁸, la Cour a étendu sa jurisprudence relative aux droits de douane à la TVA se rapportant aux importations illégales de stupéfiants. Par la suite,

5 — Arrêt du 5 février 1981 (50/80, Rec. p. 385).

6 — Arrêt du 26 octobre 1982 (221/81, Rec. p. 3681).

7 — Arrêt du 26 octobre 1982 (240/81, Rec. p. 3699).

8 — Arrêt du 28 février 1984 (294/82, Rec. p. 1177).

dans les affaires *Happy Family*⁹ et *Mol*¹⁰ la Cour a déclaré que les livraisons illégales de stupéfiants effectuées à l'intérieur du pays tombaient également en dehors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Elle a estimé que le trafic illicite de stupéfiants n'était pas compatible avec les objectifs de la sixième directive, visant à contribuer à la libération effective de la circulation des personnes, des biens, des services, des capitaux et à l'interpénétration des économies ainsi qu'à la réalisation d'un marché commun comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un véritable marché intérieur¹¹.

15. Dans deux affaires ultérieures, il a été demandé à la Cour de se prononcer sur la même question à l'égard de deux autres catégories de biens. Dans l'affaire *Witzemann*¹², elle a étendu sa jurisprudence en matière de droits de douane et de TVA aux importations de fausse monnaie, estimant que les considérations qu'elle avait développées s'appliquaient à plus forte raison dans le cas de la fausse monnaie qui, contrairement aux stupéfiants, faisait l'objet d'une interdiction totale d'importation et de commercialisation. Dans l'affaire *Lange*¹³, par contre, la Cour a déclaré que des exportations de marchandises vers l'Europe de l'Est, effectuées en violation d'une interdiction d'exportation adoptée dans le cadre du Cocom (Coordinating Committee for Multilateral Export Controls), étaient soumises à la taxe. Contrairement aux affaires précédentes, il ne s'agissait pas de marchandises pour lesquelles

toutes les opérations étaient prohibées en raison de la nature même de ces marchandises ou de leurs caractéristiques particulières; seule était interdite leur exportation vers certaines destinations précises, en raison de l'utilisation éventuelle de ces marchandises à des fins stratégiques.

16. Dans le présent cas d'espèce, la Cour a reçu des observations écrites des gouvernements allemand et du Royaume-Uni et de la Commission. Tous trois sont d'avis que, contrairement aux transactions illicites de stupéfiants et de fausse monnaie, l'organisation illicite de jeux de roulette relève du champ d'application de la directive. Nous partageons ce point de vue.

17. Il est clair que la jurisprudence de la Cour concernant les stupéfiants et la fausse monnaie constitue une exception à la règle usuelle selon laquelle les transactions licites et illicites doivent être soumises au même traitement fiscal. Dans les affaires *Mol* et *Happy Family*, la Cour a jugé:

« A cet égard, il faut admettre que le principe de neutralité fiscale s'oppose effectivement, en matière de perception de TVA, à une différenciation généralisée entre les transactions licites et les transactions illicites. Cela n'est pourtant pas vrai pour la livraison de produits tels que les stupéfiants, qui présentent des caractéristiques particulières en ce qu'ils relèvent, par leur nature même, d'une interdiction totale de mise en circu-

9 — Citée à la note 2.

10 — Citée à la note 3.

11 — Points 14 et 16 de l'arrêt *Mol*; points 16 et 18 de l'arrêt *Happy Family*.

12 — Arrêt du 6 décembre 1990 (C-343/89, Rec. p. I-4477).

13 — Arrêt du 2 août 1993 (C-111/92, Rec. p. I-4677).

lation dans tous les États membres, à l'exception d'un circuit économique strictement surveillé en vue d'une utilisation à des fins médicales et scientifiques. Dans une telle situation spécifique où toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur illicite est exclue, le non-assujettissement à la TVA ne saurait affecter le principe de neutralité fiscale »¹⁴.

18. Répondant à la crainte exprimée dans ces affaires par les gouvernements français, allemand et néerlandais qu'un traitement fiscal plus favorable du commerce illicite porterait atteinte au principe de neutralité fiscale¹⁵, la Cour a donc souligné que, lorsqu'il y avait la possibilité d'une concurrence entre le commerce licite et illicite, le traitement fiscal devait être le même.

19. C'est le cas en l'espèce. Les opérations en cause dans la présente affaire sont parfaitement différenciables des transactions relatives aux stupéfiants ou à la fausse monnaie. L'organisation de jeux de hasard, tels que la roulette, fait l'objet d'un commerce licite important, partie intégrante de l'économie de la Communauté. Elle n'est pas, pour reprendre les termes utilisés par la Cour dans les affaires *Happy Family* et *Mol*, « étrangère aux dispositions de la sixième directive ». Les opérations visées ici sont illégales uniquement parce qu'un jeu licite pour lequel une autorisation était détenue a été transformé en un jeu qui ne peut légalement être organisé que par des casinos publics

agréés. Cette affaire ressemble davantage à l'affaire *Lange*¹⁶, où les marchandises n'étaient pas prohibées en raison de leur nature même et n'étaient soumises à une interdiction d'exportation que parce qu'elles étaient destinées à certains pays à des fins stratégiques. Dans le présent cas, il existe une possibilité de concurrence entre le commerce licite et illicite, et le principe de neutralité fiscale suppose que le système de la TVA ne place pas l'organisation de jeux de hasard illicites dans une situation plus favorable que l'organisation de jeux de hasard licites.

20. Nous concluons, par conséquent, que les opérations illicites, visées en l'espèce, relatives au jeu de roulette en cause, relèvent du champ d'application de la TVA. Elles sont, dès lors, soumises à taxation, au titre de l'article 2, point 1, de la directive, sauf si elles sont expressément exonérées, en vertu de l'article 13, B, sous f).

21. Il y a, à cet égard, une autre question pertinente au regard de la résolution du litige, qui n'a pas été soulevée par la juridiction nationale, à savoir si la République fédérale d'Allemagne est en droit, sur la base de l'article 13, B, sous f), de limiter l'exonération de la taxe aux jeux de roulette organisés par des casinos publics agréés. L'article 13, B, sous f), permet aux États membres d'imposer des « conditions et limites » à l'exonération prévue par cette disposition. La question demeure, cependant, de savoir si le pouvoir des États membres de

14 — Point 18 de l'arrêt *Mol*; point 20 de l'arrêt *Happy Family*.

15 — Point 17 de l'arrêt *Mol*; point 19 de l'arrêt *Happy Family*.

16 — Citée à la note 13.

limiter le champ d'application de l'exonération est restreint par le principe de neutralité fiscale.

22. Ainsi que l'a souligné le Royaume-Uni dans ses observations écrites, la décision dans l'affaire Lange démontre que l'application du principe de neutralité fiscale n'est pas limitée aux circonstances dans lesquelles, si ce principe ne s'appliquait pas, le commerce licite serait désavantagé par rapport au commerce illicite. Dans cette affaire, le principe de neutralité fiscale a été appliqué dans des circonstances où le commerce illicite aurait été placé dans une situation désavantageuse. La Cour a indiqué qu'un État membre d'exportation ne pouvait pas refuser l'exonération des exportations prévues à l'article 15 de la directive au motif que les exportations en cause étaient illégales. La Cour a fait remarquer que, conformément au principe de neutralité fiscale sur lequel est fondée la sixième directive, l'article 15 ne comportait, quant aux exonérations, aucune distinction entre exportations licites et exportations illicites. Notant, en outre, que les États membres étaient obligés, en vertu de l'article 17, paragraphe 3, de la directive, d'accorder la déduction ou le remboursement de la TVA pour les biens bénéficiant de l'exonération au titre de l'article 15, la Cour a ajouté que l'objectif de ces exonérations consistait à ne pas assujettir à la TVA les consommateurs des États non membres. Le refus d'un État membre d'appliquer à une opération à l'exportation une exonération de TVA prévue par la directive, lorsque ce refus vise à sanctionner la violation d'une disposition nationale exigeant une autorisation à cette

fin, poursuivrait, par conséquent, un objectif étranger à celui de la sixième directive¹⁷.

23. Dans ses observations écrites, le Royaume-Uni a considéré, que, à la lumière de cet arrêt, le principe de neutralité fiscale ne permettait pas à la République fédérale d'Allemagne de limiter l'exonération prévue à l'article 13, B, sous f), aux transactions licites. Il a, cependant, revu sa position, à l'audience, estimant que celle-ci était basée sur une mauvaise compréhension des dispositions allemandes. Le Royaume-Uni a souligné que, alors qu'un État membre n'était pas en droit, quant aux exonérations, d'opérer une différenciation généralisée entre transactions licites et illicites, il pouvait fixer des conditions et limites aux exonérations, y compris la condition consistant à exiger que les transactions en cause interviennent dans des casinos publics agréés. La République fédérale d'Allemagne pouvait donc exclure du champ d'application des exonérations les opérations non effectuées dans un casino public agréé, mais ne pouvait pas, par exemple, refuser d'exonérer les opérations illicites accomplies dans un tel casino ou les opérations devenues illicites parce que le casino n'avait pas demandé à temps le renouvellement de l'autorisation requise.

24. A l'audience, le gouvernement allemand a tenté de justifier la limitation pour d'autres raisons. Il a soutenu que le principe de neutralité fiscale n'impliquait pas que l'exonération soit étendue aux transactions illicites, étant donné que les deux catégories de tran-

17 — Points 19 à 22 de l'arrêt Lange.

sactions étaient soumises à des conditions de concurrence différentes. Selon le droit allemand, en contrepartie de l'exonération de la TVA, les jeux de roulette licites sont soumis à une taxe spéciale sur les jeux ou les casinos; les transactions qui ne sont pas exonérées de la TVA ne font pas l'objet de cette taxe.

25. Il ressort de l'ordonnance de renvoi que les jeux visés dans la procédure au principal ressemblent fondamentalement aux jeux de roulette organisés par des casinos agréés. Il est, par conséquent, difficile de concevoir comment il pourrait être compatible avec l'objectif de neutralité fiscale, sur lequel se base la directive, qu'un État membre refuse d'exonérer lesdits jeux au motif qu'ils sont organisés illégalement.

26. Comme l'a, à juste titre, souligné le Royaume-Uni dans ses observations écrites, l'arrêt Lange indique que le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que le système de la TVA soit utilisé pour sanctionner des transactions illicites. L'application de la TVA ne doit pas être rendue dépendante des particularités de la législation pénale d'un État membre. Si l'on admettait une exception en l'espèce, on mettrait en péril la cohérence devant caractériser l'application de la législation fiscale.

27. Nous ne pensons pas qu'il soit possible dans la présente affaire de soutenir, ainsi que le Royaume-Uni a tenté de le faire à

l'audience, que la République fédérale d'Allemagne ne fait qu'établir les conditions en vertu desquelles l'exonération s'applique plutôt qu'opérer une différenciation généralisée — ce qui, comme le Royaume-Uni l'admet, n'est pas permis — entre commerce licite et illicite. La juridiction nationale considère que les dispositions allemandes font une distinction entre les jeux de roulette licites et illicites; sa première question en découle. Il n'y a rien dans les documents soumis à la Cour qui permette de remettre en cause cette analyse. Il semble, au contraire, que seuls les jeux de roulette licites sont exonérés de la taxe, parce que les jeux de roulette ne peuvent être organisés à des fins commerciales que par des casinos agréés. Que la distinction entre les jeux de roulette licites et illicites résulte d'une condition sur la base de laquelle l'exonération est censée s'appliquer n'a guère de conséquence à cet égard.

28. Il n'est, dès lors, pas nécessaire, dans l'actuelle procédure, de se poser la question plus générale de savoir dans quelle mesure, sans tenir compte des distinctions entre commerce licite et illicite, le principe de neutralité fiscale peut limiter le pouvoir conféré aux États membres aux termes de l'article 13, B, ab initio, ou d'exonérations individuelles, de déterminer des conditions, limitations ou exclusions, quant à certaines exonérations. Étant donné que les opérations visées à l'article 13, B, de la directive ont lieu sur des marchés où la concurrence existe, le principe de neutralité fiscale, appliqué de façon extrême, empêcherait virtuellement les États membres de faire usage du pouvoir qui leur est reconnu par la directive de définir les conditions des exonérations concernées. Nous estimons, cependant, que la directive peut imposer des limites au pouvoir des États membres, lors de la détermination de

l'étendue des exonérations, d'opérer une distinction entre des assujettis concurrents accomplissant des transactions fondamentalement identiques.

29. L'argument du gouvernement allemand, selon lequel le principe de neutralité fiscale ne fait pas obstacle aux dispositions allemandes, parce que des conditions différentes s'appliquent au commerce licite et illicite, doit, selon nous, également être rejeté. Il nous semble que, lorsqu'il s'agit d'appliquer le principe de neutralité fiscale dans des cas tels que la présente affaire, la TVA doit être examinée séparément. Il ne serait pas réaliste de permettre aux États membres qu'ils puissent tenir compte de la soumission des transactions licites à d'autres taxes non harmonisées, directes ou indirectes, dont le montant correspond ou non à la TVA que l'on veut lever sur les transactions illicites.

30. Il ressort clairement de l'article 33 de la directive que des droits et autres taxes spéciales peuvent être imposés sans préjudice de la TVA qui s'applique; l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), dispose, en effet, que ces droits et taxes sont à comprendre dans la base d'imposition relative à la TVA. Un État membre peut, donc, librement prélever des taxes spéciales sur les jeux ou les établissements de jeux et déterminer l'étendue de ces taxes. Il peut, s'il le souhaite, délimiter le champ d'application de n'importe quelle taxe nationale de sorte qu'une transaction ne soit pas soumise à la fois à la TVA et à la taxe nationale; mais il n'est pas obligé de le faire. Ce qu'un État membre n'a pas le droit de faire, c'est de définir les contours du système

de TVA communautaire harmonisée par référence aux taxes nationales non harmonisées.

31. Nous concluons, par conséquent, qu'un État membre n'a pas le pouvoir de limiter la portée de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous f), de la directive, à l'organisation licite des jeux de roulette.

Deuxième question

32. Par sa deuxième question, la juridiction nationale demande si, dans l'hypothèse des opérations en cause dans la procédure au principal, la base d'imposition est constituée par le montant qui est resté à l'organisateur au cours d'une période fiscale donnée. La question se pose uniquement si l'on admet que la République fédérale d'Allemagne peut taxer ces opérations, tout en exonérant des opérations équivalentes effectuées par des casinos publics agréés.

33. Le but de la question de la juridiction nationale est de déterminer si la décision de la Cour dans l'affaire Glawe¹⁸, concernant des machines à sous, s'applique aux jeux de roulette visés en l'espèce. Lesdites machines à

18 — Citée à la note 4.

sous se trouvaient dans des bars et restaurants. Les joueurs faisaient fonctionner ces machines en introduisant des pièces, qui soit alimentaient la réserve afin d'être ensuite distribuées à titre de gains, soit, si la réserve était pleine, tombaient dans la caisse de l'appareil, qui était régulièrement vidée par l'exploitant. Les machines devaient obligatoirement, en vertu de la loi, distribuer au moins 60 % des mises insérées dans les machines sous la forme de gains. Le gouvernement allemand soutenait que la base d'imposition était constituée par le total des mises engagées dans les machines par les joueurs, y compris les mises qui étaient par la suite distribuées comme gains.

34. Conformément aux conclusions que nous avons présentées, la Cour a estimé que la base d'imposition aux fins de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la directive ne comprenait pas la proportion, obligatoirement fixée par la loi, du total des mises engagées qui correspondait aux gains versés aux joueurs. Se référant à ses arrêts dans les affaires *Boots Company*¹⁹ et *Naturally Yours Cosmetics*²⁰, la Cour a considéré que la base d'imposition quant à la TVA était constituée par la contrepartie réellement reçue par l'assujéti. La contrepartie réellement reçue par l'exploitant des machines à sous a été limitée à la proportion des mises dont celui-ci pouvait effectivement disposer pour son compte, c'est-à-dire les pièces se trouvant dans la caisse des appareils.

35. Dans l'actuelle procédure, le gouvernement allemand suggère à la Cour de revoir l'arrêt qu'elle a rendu dans l'affaire *Glawe*. Pour mieux comprendre les critiques qui sont émises par rapport à cet arrêt, il peut être utile que nous mentionnions un court passage de nos conclusions sous cet arrêt:

« Selon nous, la contrepartie que l'exploitant obtient pour son service aux fins de l'application de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), est limitée aux montants qu'il retire de la machine. C'est là ce qui ressort manifestement de l'analyse des opérations en cause et d'autres formes de jeu de hasard.

Alors que le jeu de hasard pour de l'argent entraîne des dépenses chez les joueurs, il ne donne pas lieu sous sa forme la plus simple à une consommation de biens ou de services. Supposons, par exemple, que A engage un pari privé avec B, chacun d'eux déposant leurs enjeux respectifs sur la table. A gagne le pari et ramasse l'argent déposé sur la table. En pareil cas, il serait absurde d'insinuer que A et B se fournissent des services réciproques pour une contrepartie égale au montant de leurs paris respectifs. Le dépôt des paris et la collecte des gains font simplement partie de l'opération de jeu de hasard. Le fait d'engager des paris, bien qu'il implique un débours, ne constitue pas la consommation de biens ou de services qui est le fait taxable au titre du système de TVA.

19 — Arrêt du 27 mars 1990 (C-126/88, Rec. p. I-1235).

20 — Arrêt du 23 novembre 1988 (230/87, Rec. p. 6365).

Les jeux de hasard organisés à des fins commerciales sont différents, dans la mesure où l'organisateur de ces jeux procède de telle manière qu'en moyenne ses gains suffisent pour qu'il puisse faire face à ses coûts en organisant le jeu de hasard et pour qu'ils lui assurent un bénéfice raisonnable. Par exemple, un bookmaker estimera les chances de victoire pour les paris sur les courses de chevaux à un niveau destiné à veiller à ce qu'il réalise un profit global sur les paris engagés. Dans cette mesure, il se peut que l'organisateur du jeu de hasard puisse être tenu non seulement pour un participant au jeu de hasard lui-même, mais aussi pour un fournisseur aux autres joueurs d'un service consistant dans l'organisation du jeu. De ce point de vue, sa contrepartie pour ce service ne serait cependant pas constituée par la totalité des montants des paris engagés par les joueurs. Ainsi que nous l'avons déjà indiqué, l'engagement des paris et le versement des gains constituent le noyau de l'activité des jeux de hasard. Le service fourni par l'organisateur consiste dans la mise en place du cadre dans lequel cette activité se déroule, sa contrepartie pour ce service étant constituée par l'excédent des gains qu'il parvient à obtenir pour lui-même, ainsi que par toute commission particulière qu'il peut faire payer »²¹.

36. Dans la présente procédure, le gouvernement allemand rejette le principe selon lequel les activités de jeux ne consistent pas fondamentalement en la consommation de biens ou de services. Il considère que les activités de jeux, en tant que telles, comportent un échange de prestations réciproques. L'organisateur d'un jeu à des fins

commerciales ne met pas simplement à disposition le « cadre de jeu », mais participe aussi lui-même au jeu. Selon le gouvernement allemand, le joueur ne fournit pas une contrepartie à l'organisateur dans l'unique but de participer au jeu; sinon il suffirait à l'organisateur de faire payer un droit d'entrée. Ce qui est important pour le joueur, c'est qu'on lui octroie une chance de gagner.

37. Le gouvernement allemand souligne que le fait que l'article 13, B, sous f), prévoit la possibilité d'une exonération implique nécessairement que les jeux de hasard peuvent être soumis à taxation. Au vu de l'arrêt Glawe, il n'y a pas de base d'imposition, les jeux de hasard étant effectivement retirés du champ d'application de la taxe, sauf lorsque l'organisateur dégage un bénéfice net.

38. Le gouvernement allemand ajoute que son analyse est compatible avec le principe sur lequel se base la sixième directive, en vertu duquel la TVA est levée sur des opérations individuelles. Si l'on se fonde sur l'arrêt Glawe, qui indique que la base d'imposition est constituée par le total des recettes nettes moins les gains distribués au cours de la période considérée, la référence aux opérations particulières disparaît. En outre, d'après l'arrêt Glawe, la contrepartie de la mise à disposition du « cadre de jeu » est la marge brute de l'exploitant, ce qui est incompatible avec le principe selon lequel la TVA est perçue sur le chiffre d'affaires de l'assujetti.

21 — Points 19 à 21 des conclusions.

39. A titre subsidiaire, le gouvernement allemand estime que les opérations dans l'affaire Glawe peuvent être distinguées de celles faisant l'objet du présent cas d'espèce. Il souligne que, contrairement à l'affaire Glawe, les gains des joueurs ne correspondent pas à un pourcentage fixe établi par la loi. Les mises retenues par l'organisateur n'entrent pas non plus dans une caisse séparée. Les jetons placés sur la table ne peuvent pas, dès lors, être classés en deux catégories distinctes, à savoir les gains et le chiffre d'affaires de l'organisateur.

40. Bien qu'elle ne demande pas à la Cour de réexaminer sa position dans l'affaire Glawe, la Commission pense que la même approche ne peut pas être transposée aux jeux de roulette. Elle soutient que la base d'imposition est constituée par les jetons achetés par les joueurs. En achetant des jetons, le joueur acquiert un droit d'accès au casino, à ses infrastructures, à son atmosphère particulière et aux tables de jeux. L'éventail des possibilités offertes par un casino est infiniment plus large et varié que celui d'une machine à sous fixée au mur d'un restaurant.

41. Le Royaume-Uni estime, au contraire, que l'arrêt de la Cour dans l'affaire Glawe était fondé et qu'il devrait être étendu aux jeux de roulette. Il précise, toutefois, que les jeux de hasard représentent un cas spécifique et que l'arrêt n'est pas applicable à d'autres catégories d'opérations.

42. Lorsque l'on examine cette question, il est avant tout important de tenir compte des principes de base qui fondent le système commun de la TVA, tels qu'énoncés, en particulier, à l'article 2 de la première directive relative à la TVA²². Cet article dispose que le principe du système commun de la 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 transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition » (c'est nous qui soulignons).

43. Le fonctionnement normal du système de la TVA, en conformité avec cette disposition, peut être illustré par l'exemple suivant. Supposons que, pendant une période donnée, un fabricant vend des biens pour 3 000 000 DM, plus 420 000 DM de TVA (calculée au taux de 14 % en vigueur en Allemagne au moment des faits). Le fabricant perçoit, donc, TVA incluse, 3 420 000 DM, dont il doit restituer 420 000 DM (moins la TVA déjà payée sur ses achats) aux autorités fiscales. Les 3 000 000 DM restants couvrent sa marge bénéficiaire, les coûts de revient de ses fournitures et toutes les autres taxes auxquelles il peut être assujéti (par exemple, l'impôt sur les bénéfices). La proportion du prix des biens, c'est-à-dire de la totalité du montant perçu, relatif à la TVA est de 14 %, soit le taux applicable en Allemagne (420 000 DM/3 000 000 DM). La taxe est, par conséquent, « exactement proportionnel[le]

22 — Directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301).

au prix de [ses] biens », comme requis à l'article 2 de la première directive ²³.

44. L'application de la TVA aux opérations se rapportant aux jeux de hasard est, il est vrai, moins évidente. La raison d'être de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous f), est, en effet, que d'autres formes de taxation conviennent mieux à ce type d'opérations. D'après nous, l'arrêt Glawe permet, cependant, malgré les difficultés inhérentes, d'appliquer la TVA auxdites opérations, d'une manière qui soit compatible avec les principes de base du système de la TVA, conformément à ce qui était exposé plus haut et à l'exemple précité. Nous considérons que l'arrêt peut également s'appliquer aux jeux de roulette.

45. Appliqué au présent cas d'espèce, l'arrêt Glawe signifie que la TVA est constituée par les recettes nettes de l'organisateur (déduction faite des gains distribués) au cours de la période envisagée. On obtient ainsi le résultat le plus proche de celui auquel on aboutit dans l'hypothèse d'opérations plus courantes, telle que celle mentionnée à titre d'exemple plus haut. Ce n'est, en fin de compte, que le montant qui reste entre les mains de l'organisateur après le paiement des gains qui lui permet de couvrir sa marge bénéficiaire, les coûts d'exploitation de son établissement, la TVA et les autres taxes qui peuvent être prélevées sur les activités qu'il

exerce. C'est donc ce montant qui peut être comparé au chiffre d'affaires du fabricant (TVA incluse) découlant de la vente de ses biens. En calculant la taxe par référence à ce montant, elle demeure exactement proportionnelle au chiffre d'affaires de l'organisateur.

46. L'argument du gouvernement allemand, selon lequel cette approche a comme conséquence que les jeux de hasard ne relèvent plus du champ d'application de la taxe, ignore le fait que les organisateurs de jeux de hasard à des fins commerciales semblables tels que les jeux en cause s'arrangent pour qu'ils soient certains de dégager des bénéfices sur une période plus longue. Nous ne sommes pas non plus d'accord avec le gouvernement allemand lorsque celui-ci soutient que la décision rendue dans l'affaire Glawe est contraire au principe, en vertu duquel la TVA est levée sur des opérations individuelles. Dans nos conclusions sous l'arrêt Glawe, nous avons indiqué que:

« ... chaque mise doit être censée comprendre deux éléments. Un élément est le prix payé pour les services fournis par l'exploitant (dont la TVA exigible sur ce montant). Le reste de la mise peut être tenu pour un montant versé dans le fonds commun disponible pour le versement des gains. Pour une période donnée, les deux éléments correspondent aux montants recueillis respectivement par la caisse et par la réserve de la machine » ²⁴.

23 — Aux fins du présent exemple, nous ignorons les petits montants de TVA cachée qui peuvent lui avoir été transférés sous la forme d'acquisitions de biens ou de services exonérés (par exemple, des assurances).

24 — Point 29 de nos conclusions.

47. Cela peut également être transposé au présent cas d'espèce. Sur le plan juridique, chaque jeton placé sur la table comprend deux éléments: a) la mise et b) la contrepartie pour les services fournis par l'organisateur, c'est-à-dire le prix payé par les joueurs pour avoir le droit de participer au jeu et obtenir une chance de gain. Ce prix, consistant en l'avantage que l'établissement se réserve eu égard aux probabilités déterminées en sa faveur, peut être calculé avec précision et constitue un pourcentage fixe variant selon le type de jeu de roulette en cause. Il est acquitté par chaque joueur chaque fois que celui-ci place un jeton sur la table. Il serait parfaitement possible pour l'organisateur de séparer les deux éléments en supprimant l'avantage dont dispose l'établissement et en le remplaçant par un droit distinct servant à couvrir ses coûts et à dégager un bénéfice.

48. Pour des raisons similaires, l'argument du gouvernement allemand, selon lequel l'arrêt Glawe a pour effet de taxer la marge brute de l'assujéti au lieu de son chiffre d'affaires, en violation des principes de base de la sixième directive, est également erroné. Le chiffre d'affaires de l'organisateur est limité à cette proportion de chaque jeton représentant le prix du service fourni par l'organisateur.

49. En pratique, les calculs individuels prenant en considération chaque jeton placé sur la table ne sont pas nécessaires. Le total des montants reçus en contrepartie des opérations individuelles correspond aux recettes nettes (après paiement des gains) de l'organisateur pendant une période donnée. Au cours d'une période, les recettes nettes de

l'organisateur sont nécessairement égales à l'avantage qu'il se réserve. Le fait qu'il y ait, en pratique, une méthode plus simple de détermination de la base d'imposition ne signifie, cependant, pas qu'il n'y a pas de taxe levée sur les opérations individuelles. Nous ne partageons, par conséquent, pas le point de vue de la Commission, selon lequel une telle analyse est théoriquement non fondée. Il nous semble, au contraire, qu'il s'agit de l'illustration qu'une solution fondée en théorie est souvent plus facile à appliquer en pratique.

50. A des fins de comparaison, nous pensons qu'il est utile d'examiner les conséquences découlant des autres interprétations qui ont été suggérées au cours de la présente procédure. Il ressort de l'ordonnance de renvoi que l'analyse du Finanzamt est basée sur une décision du Finanzgericht Düsseldorf du 29 janvier 1986²⁵. Le Finanzgericht a estimé que, lorsqu'un joueur perdait 50 DM au cours d'une partie, le prix qu'il acquittait pour obtenir une chance de gagner était de 50 DM. Si, par contre, il gagnait 100 DM au cours d'une partie, aucun prix n'était payé pour l'octroi d'une chance de gain. Étant donné que l'organisateur n'avait pas noté les pertes ou gains nets de chaque joueur à l'issue de chaque partie, le Finanzgericht a dû établir une méthode pour évaluer le chiffre d'affaires imposable. Après avoir procédé à un calcul de probabilité, le Finanzgericht a conclu que cette estimation pouvait être obtenue en multipliant les recettes nettes de l'organisateur par le facteur 6.

25 — EFG 1986, p. 421.

51. A l'audience, le gouvernement allemand a expliqué qu'il n'appréciait pas l'opération de la même manière que le Finanzamt. Eu égard à son analyse de l'arrêt Glawe, le gouvernement allemand considère que la base d'imposition est constituée par le total des jetons placés sur la table par un joueur au cours de chaque jeu, sans déduction de ses gains.

52. La Commission soutient, au contraire, que la base d'imposition est constituée par les jetons achetés, également sans déduction des gains.

53. Ces analyses sont fondamentalement viciées, parce qu'elles aboutissent à une pression fiscale qui n'est pas proportionnelle au chiffre d'affaires réel de l'organisateur. Cela est essentiellement dû à la circonstance que, bien qu'une grande partie des mises jouées soit redistribuée aux joueurs sous la forme de gains, elle est considérée comme faisant partie du chiffre d'affaires de l'organisateur aux fins de la TVA. Il en résulte une augmentation artificielle de son chiffre d'affaires. Ces analyses ignorent le fait que l'essentiel des activités de jeu, alors même que des sommes d'argent sont engagées, ne se rapporte pas à la consommation de biens ou de services.

54. Les conséquences de la méthode retenue par le Finanzamt sont illustrées par les chiffres mentionnés dans l'ordonnance de renvoi: par exemple, alors que les recettes

réelles de M. Fischer étaient de 344 880 DM en 1987, le Finanzamt a évalué la base d'imposition à 2 069 280 DM, et fixé la TVA, au taux de 14 %, à 289 699,20 DM. Il s'ensuit que le taux effectif de la taxe par rapport aux recettes nettes réelles de M. Fischer est de 84 % (289 699,20 DM/344 880 DM).

55. L'analyse du gouvernement allemand aurait, de toute évidence, pour effet d'accroître encore davantage la pression fiscale. Supposons qu'un joueur achète dix jetons, au prix de 5 DM par jeton. Il mise deux jetons au cours de chacun des cinq premiers jeux. Lors des quatre premiers jeux, il perd sa mise. Au cinquième jeu il gagne, ce qui lui permet de récupérer le total de ses dix jetons. Il joue ensuite cinq jeux supplémentaires, misant à nouveau à chaque fois deux jetons. Il perd du sixième au neuvième jeu, mais gagne lors du dixième, conservant ainsi au total huit jetons. D'après le gouvernement allemand, la taxe devrait être acquittée sur le total des jetons misés, c'est-à-dire 100 DM (vingt jetons d'une valeur de 5 DM chacun). Les recettes réelles de l'organisateur à la fin de la série de jeux s'élèvent pourtant seulement à 10 DM (deux jetons d'une valeur de 5 DM chacun). C'est uniquement ce montant qui équivaut au chiffre d'affaires (TVA incluse), permettant de couvrir ses coûts, sa marge bénéficiaire, la TVA et les autres taxes auxquelles il peut être assujéti. Toutefois, à en croire le gouvernement allemand, il devrait acquitter, au titre de la seule TVA, un montant de 12,28 DM (100 DM x 14/114). Ses recettes effectives ne suffiraient, par conséquent, même pas à couvrir la TVA dont il est redevable.

56. En outre, il résulte à la fois du raisonnement du gouvernement allemand et de celui du Finanzamt que la base d'imposition ne peut qu'être estimée, étant donné qu'il est tout à fait impensable que les organisateurs tiennent une comptabilité relative à chaque jeton misé ou aux résultats de chaque partie jouée à une table. Le facteur de multiplication exact devant être retenu a, apparemment, fait l'objet de quelques débats en Allemagne. Pour l'assujetti, le facteur 6 arrêté par le Finanzgericht Düsseldorf est nettement plus favorable que le facteur 25 qui avait été proposé par les autorités fiscales lors de la procédure devant cette juridiction. A l'audience, au cours de l'actuelle procédure, le gouvernement allemand n'a pas été en mesure d'indiquer quelle serait la méthode qu'il utiliserait pour parvenir à une estimation du chiffre d'affaires de M. Fischer.

58. Nous considérons, dès lors, que, dans l'hypothèse où la deuxième question déferée par la juridiction nationale nécessiterait une réponse, la Cour devrait maintenir la position qu'elle a adoptée dans l'affaire Glawe et déclarer que celle-ci s'applique aussi à l'organisation des jeux de roulette en cause dans la procédure au principal. Nous ne pensons pas que le fonctionnement particulier des machines à sous dans l'affaire Glawe ou le fait que le pourcentage des gains distribués était établi par la loi aient été déterminants au regard de la décision prise par la Cour. Le souci principal de la Cour a été de fournir une interprétation, garantissant qu'un assujetti soit redevable d'une TVA proportionnelle à son chiffre d'affaires réel.

57. L'analyse de la Commission aboutirait probablement à une base d'imposition quelque peu inférieure à celle résultant de l'analyse du gouvernement allemand, puisque la base d'imposition n'inclurait pas les jetons gagnés par les joueurs et misés dans des jeux ultérieurs. On pourrait, en outre, le cas échéant, raisonnablement exiger des assujettis qu'ils comptabilisent le nombre de jetons vendus, rendant le recours à des estimations inutile. Rien ne permet, toutefois, de supposer que la pression fiscale résultant de la méthode suggérée par la Commission, qui ne tient aucun compte des gains distribués aux joueurs, serait proportionnelle aux recettes réelles de l'organisateur.

59. Nous souhaitons, cependant, également souligner que, pour les raisons déjà indiquées, les opérations se rapportant aux jeux de hasard, tels que ceux visés en l'espèce, impliquant l'engagement, à titre de paris, de sommes d'argent, constituent un cas quelque peu à part, et que l'on ne doit pas partir du principe que l'analyse qui précède peut ipso facto être étendue à d'autres opérations.

60. Compte tenu de la réponse que nous suggérons d'apporter à la deuxième question, la troisième question de la juridiction nationale ne se pose pas.

Conclusion

61. Nous sommes, par conséquent, d'avis, que la Cour devrait répondre aux questions déférées par le Finanzgericht Baden-Württemberg de la manière suivante:

« L'article 2, point 1, 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 la taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens que l'organisation illicite de jeux de roulette est soumise à la TVA. Un État membre n'est pas en droit de limiter l'étendue de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous f), de la directive, à l'organisation licite de ces jeux. »