

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

10 novembre 2011 *

Dans les affaires jointes C-259/10 et C-260/10,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduites par la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Royaume-Uni) et l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Royaume-Uni), par décisions des 20 et 19 avril 2010, parvenues à la Cour le 26 mai 2010, dans les procédures

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contre

The Rank Group plc,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M^{me} R. Silva de Lapuerta, MM. G. Arestis, T. von Danwitz (rapporteur) et D. Šváby, juges,

* Langue de procédure: l'anglais.

avocat général: M. Y. Bot,
greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 30 juin 2011,

considérant les observations présentées:

- pour The Rank Group plc, par M. K. Lasok, QC, et M^{me} V. Sloane, barrister, mandatés par M. P. Drinkwater, solicitor,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. S. Hathaway, en qualité d'agent, assisté de M. G. Peretz, barrister,
- pour la Commission européenne, par M. R. Lyal, en qualité d'agent,

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

rend le présent

Arrêt

- 1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation du principe de neutralité fiscale dans le cadre de l'application de 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

- 2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de deux litiges opposant les Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après les «Commissioners») à The Rank Group plc (ci-après «Rank») au sujet du refus opposé par les Commissioners à la demande de remboursement présentée par Rank, portant sur la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée par celui-ci pour des prestations fournies dans le cadre de certains jeux au cours des années 2002 à 2005.

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

- 3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA «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 de cette directive, intitulé «Exonérations à l'intérieur du pays», dispose:

«[...]

B. 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 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;

[...]»

La réglementation nationale

La réglementation relative à la TVA

- 5 Selon l'article 31, paragraphe 1, de la loi de 1994 relative à la TVA (Value Added Tax Act 1994), dans sa version en vigueur à la date des faits au principal (ci-après la «loi de 1994 relative à la TVA»), la fourniture de biens ou de services est exonérée si elle répond à l'une des opérations décrites à l'annexe 9 de cette loi.

- 6 Le groupe 4 de cette annexe 9, intitulé «Paris, jeux et loteries», prévoyait, au point 1, l'exonération de la mise à disposition de tous moyens pour placer des paris ou jouer à des jeux de hasard.

- 7 Les notes 1 à 3 dudit groupe 4 disposaient:

«(1) Le point 1 n'inclut pas:

[...]

- (b) l'octroi d'un droit de participer à un jeu, qui peut être payant en vertu des dispositions de l'article 14 de la [loi de 1968 sur les jeux (Gaming Act 1968)]
[...]

[...]

- (d) la mise à disposition d'un appareil de jeu.

[...]

- (2) 'Jeu de hasard' a la même signification que dans la loi de 1968 sur les jeux [...]

(3) Un 'appareil de jeu' signifie un appareil remplissant les conditions suivantes:

- (a) il est conçu pour ou adapté à la pratique d'un jeu de hasard au moyen de celui-ci; et
- (b) son utilisation est payante (sauf les parties gratuites accordées après une partie gagnée); le paiement est effectué par insertion d'une pièce de monnaie ou d'un jeton [depuis 2003: d'une pièce de monnaie, d'un jeton, ou de tout autre objet] dans l'appareil ou par tout autre moyen; et
- (c) l'élément de hasard dans le jeu est fourni par l'appareil.»

La réglementation relative aux jeux et aux paris

- 8 L'article 52, paragraphe 1, de la loi de 1968 sur les jeux, dans sa version en vigueur à la date des faits au principal (ci-après la «loi de 1968 sur les jeux»), prévoyait que, aux fins de cette loi, le terme «jouer» (gaming) signifie pratiquer un jeu de hasard pour gagner de l'argent ou des prix ayant une valeur pécuniaire et le terme «machine» (machine) inclut tout appareil.
- 9 L'article 26, paragraphes 1 et 2, de ladite loi disposait:

«1. La [Partie III] de la présente loi s'applique à tout appareil

- a) conçu pour ou adapté à la pratique d'un jeu de hasard au moyen de cet appareil et

b) disposant d'une fente ou d'une autre ouverture pour y insérer de l'argent ou son équivalent, sous forme de pièces de monnaie ou de jetons.

2. Dans la sous-section précédente, la référence à la pratique d'un jeu de hasard au moyen d'un appareil inclut la pratique d'un jeu de hasard en partie au moyen d'un appareil et en partie par d'autres moyens si (mais seulement si) l'élément de hasard dans le jeu est fourni par l'appareil.»

- 10 Un appareil répondant à cette définition d'«appareil de jeu» ne pouvait être exploité que dans des locaux ayant fait l'objet d'une autorisation et en respectant certaines conditions concernant le montant des mises et des gains ainsi que le nombre d'appareils présents dans un lieu donné. Lorsque l'activité exercée au moyen d'un certain appareil était un «jeu», mais que l'appareil ne répondait pas à ladite définition, son utilisation était régie par d'autres dispositions législatives prévoyant notamment d'autres limites en termes de mises et de gains.
- 11 En revanche, les activités considérées comme des paris étaient régies par la loi de 1963 relative aux paris, aux jeux et aux loteries (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Lorsqu'un client voulait placer un pari sur place, il devait s'adresser à des agences dûment autorisées pour prendre des paris (licensed betting offices, ci-après les «LBO»).
- 12 Un local pouvait seulement obtenir une licence soit pour des paris soit pour des jeux. En outre, les conditions pour obtenir une licence et le régime applicable aux locaux autorisés variaient, en ce qui concerne notamment la vente d'alcool et les heures d'ouverture. Les paris étaient réservés aux LBO, les jeux aux casinos, aux débits de boissons, aux salles de bingo et aux salles de jeu.

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

- 13 Rank est le membre représentatif d'un groupe TVA qui exploite des clubs de bingo et des casinos au Royaume-Uni dans lesquels sont mis à la disposition de la clientèle, notamment, le «bingo mécanisé avec gains versés en espèces» («mechanised cash bingo», ci-après le «mc-bingo») et des machines à sous.
- 14 Après avoir déclaré et payé aux Commissioners la TVA sur des services fournis au moyen de mc-bingo et de machines à sous, Rank a introduit deux recours devant le Value Added Tax Tribunal, devenu le First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ci-après le «Tribunal»), pour obtenir le remboursement de cette taxe. Le premier recours concerne l'imposition du mc-bingo entre le 1^{er} janvier 2003 et le 31 décembre 2005, le second celle des machines à sous entre le 1^{er} octobre 2002 et le 5 décembre 2005.
- 15 Ces recours étaient, en substance, fondés sur l'argument que différents types de mc-bingo et de machines à sous étaient traités de manière différente dans la réglementation relative à la TVA bien qu'ils fussent comparables, voire identiques, du point de vue du consommateur, et que, partant, la soumission à la TVA de certains types de mc-bingo et de machines à sous violait le principe de neutralité fiscale.

Le recours relatif au mc-bingo

- 16 Le mc-bingo était joué en des séquences comprenant plusieurs jeux. Alors que le montant de la mise était annoncé à l'avance, le montant du gain, qui dépendait du nombre de joueurs participant à un certain jeu, pouvait changer au cours d'un bloc de jeux, et même pendant la première partie d'un jeu, et il n'était pas nécessairement connu par les joueurs au moment de l'introduction de la mise.

- 17 Il est constant entre les parties au principal que, en raison du renvoi de la note 1, sous b), du groupe 4 de l'annexe 9 de la loi de 1994 relative à la TVA à la loi de 1968 sur les jeux, le mc-bingo était exonéré de la TVA uniquement si la mise du jeu était inférieure ou égale à 50 pence et si le gain était inférieur ou égal à 25 livres sterling. En revanche, si l'une de ces deux conditions n'était pas remplie, le jeu en question n'était pas exonéré de cette taxe. Il est également constant que ces deux sortes de jeux de mc-bingo étaient identiques du point de vue du consommateur. Les Commissioners ont soutenu que, néanmoins, il n'y avait aucune violation du principe de neutralité fiscale, étant donné qu'il n'était pas prouvé que ledit traitement différent avait affecté la concurrence entre ces jeux.
- 18 Par décision du 15 mai 2008, le Tribunal a statué en faveur de Rank. L'appel des Commissioners contre cette décision a été rejeté par la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, par jugement du 8 juin 2009. Les Commissioners ont alors introduit un recours contre ce jugement devant la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Le recours relatif aux machines à sous

- 19 S'agissant des machines à sous, l'exonération de la TVA prévue au groupe 4, point 1, de l'annexe 9 de la loi de 1994 relative à la TVA n'était pas applicable si la machine en cause mise à disposition du joueur était un «appareil de jeu» au sens des notes 1, sous d), et 3 de ce groupe 4.
- 20 À cet égard, les machines à sous exploitées par Rank et considérées comme de tels appareils de jeu, qui relèvent en même temps de la partie III de la loi de 1968 sur les jeux (ci-après les «Part-III-machines»), sont comparées à deux autres types de machines à sous, en particulier en fonction du fait que l'élément de hasard dans le jeu est ou n'est

pas fourni, sur demande du logiciel de jeu incorporé dans la machine utilisée par le joueur, par cette machine elle-même.

- 21 S'agissant des Part-III-machines taxées, ledit élément est fourni par un générateur électronique de nombres aléatoires («*electronic random number generator*») physiquement incorporé dans la machine utilisée par le joueur. En revanche, le premier type de machines à sous servant de comparaison (ci-après les «*appareils de référence I*») est constitué par des machines dont plusieurs sont connectées par des moyens électroniques à un générateur électronique de nombres aléatoires commun et séparé, qui est toutefois placé dans les mêmes locaux que les terminaux utilisés par les joueurs.
- 22 Le second type de machines à sous servant de comparaison est constitué par des «*terminaux de paris à cote fixe*» («*fixed odds betting terminals*», ci-après les «*FOBT*»), qui pouvaient uniquement être installés dans des LBO. Un joueur utilisant un FOBT pariait sur l'issue d'un événement ou d'un jeu virtuel, à savoir un «*format*», chargé sur le logiciel du FOBT en y insérant du crédit. L'issue de l'événement ou du jeu virtuel était déterminée au moyen d'un générateur électronique de nombres aléatoires placé à l'extérieur des locaux du LBO concerné. Un litige sur le point de savoir si, eu égard au droit de régulation des jeux, certains formats disponibles sur les FOBT permettaient de «*parier*» ou de «*jouer*», n'a pas été tranché par un jugement en raison de la conclusion d'un accord entre les parties concernées. Ne répondant pas à la définition d'«*appareil de jeu*» au sens du droit de la TVA, les FOBT étaient exonérés de cette taxe. Toutefois, les recettes tirées de ceux-ci étaient soumises à la taxe générale sur les paris.
- 23 Devant le Tribunal, il était constant que les Part-III-machines taxées et les appareils de référence I étaient semblables du point de vue des consommateurs. Toutefois, les Commissioners ont, notamment, contesté que ces deux catégories de machines étaient en concurrence l'une avec l'autre et que les appareils de référence I étaient effectivement exonérés selon le droit national.

- 24 Par décision du 19 août 2008, le Tribunal a statué sur certains aspects litigieux en faveur de Rank, tout en reportant à une date ultérieure sa décision sur d'autres aspects. Dans cette première décision, le Tribunal a, notamment, considéré que les appareils de référence I étaient exonérés de la TVA au titre de la législation nationale. En tout état de cause, les Commissioners auraient, en pratique, délibérément traité les appareils de référence I comme exonérés.
- 25 L'appel des Commissioners contre cette décision a été rejeté par la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, le 8 juin 2009. Ils ont introduit un recours contre ce jugement devant la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), en contestant notamment l'existence d'une pratique pertinente ayant pour objet l'exonération de la TVA des appareils de référence I.
- 26 Le 11 décembre 2009, le Tribunal a statué en faveur de Rank sur les questions reportées initialement. Quant aux appareils de référence I, il a considéré que les Commissioners ne sauraient faire valoir en tant que moyen de défense qu'ils avaient agi avec la diligence requise («due diligence»), même si lesdits appareils avaient été mis sur le marché seulement après l'adoption de la législation nationale en cause. Le Tribunal a également constaté l'existence d'une violation du principe de neutralité fiscale eu égard aux FOBT qui seraient, à un haut niveau d'abstraction, similaires à des Part-III-machines du point de vue de la majorité des joueurs. Les deux types d'appareils seraient considérés simplement comme des appareils de jeu d'argent. Les différences seraient soit inconnues de la majorité des consommateurs, soit sans importance pour ceux-ci.
- 27 Les Commissioners ont introduit un appel contre le jugement du 11 décembre 2009 devant l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Cet appel vise, en particulier, l'examen de la similitude des machines à sous taxées et des FOBT ainsi que le rejet de l'argument fondé sur la diligence requise.

Les questions préjudicielles dans l'affaire C-259/10

²⁸ Estimant que la solution du litige au principal dépend de l'interprétation du droit de l'Union, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Une différence de traitement au regard de la TVA

— entre des prestations de services identiques du point de vue du consommateur ou

— entre des prestations de services similaires satisfaisant aux mêmes besoins du consommateur

— suffit-elle à établir une violation du principe de neutralité fiscale ou faut-il également prendre en considération (et, si oui, comment)

a) le contexte économique et réglementaire;

b) le point de savoir s'il y a une concurrence entre les services identiques ou, le cas échéant, les services similaires en question, et/ou

- c) le point de savoir si, oui ou non, la différence de traitement au regard de la TVA a provoqué une distorsion de concurrence?
- 2) Un redevable dont les prestations sont, en vertu du droit national, soumises à la TVA (en raison de l'exercice par l'État membre du pouvoir discrétionnaire que lui donne l'article 13, B, sous f), de la sixième directive) a-t-il le droit de demander un remboursement de la TVA payée sur ces prestations au motif d'une violation du principe de neutralité fiscale découlant du traitement d'autres prestations (prestations de référence) au regard de la TVA, dans une situation où
- a) le droit national soumettait les prestations de référence à la TVA, mais
- b) l'autorité fiscale de l'État membre avait pour pratique de traiter les prestations de référence comme si elles étaient exonérées de la TVA?
- 3) En cas de réponse affirmative à la deuxième question, quel comportement doit être considéré comme une pratique pertinente, et en particulier:
- a) faut-il que l'autorité fiscale ait déclaré clairement et sans équivoque que les prestations de référence seraient traitées comme exonérées de la TVA;

- b) importe-t-il qu'au moment où l'autorité fiscale a fait des déclarations, elle ne comprenait pas ou pas suffisamment les faits pertinents pour appliquer aux prestations de référence le traitement fiscal approprié au regard de la TVA, et

 - c) importe-t-il que la TVA n'ait pas été déclarée par le redevable ni réclamée par l'autorité fiscale en ce qui concerne les prestations de référence, mais que l'autorité fiscale ait ensuite essayé de recouvrer cette TVA, sous réserve de l'application des délais de prescription en vigueur en droit national?
- 4) Si la différence de traitement fiscal résulte d'une pratique uniforme des autorités fiscales nationales fondée sur une conception généralement admise du sens véritable de la législation nationale, la réponse à la question de l'existence d'une violation du principe de neutralité fiscale est-elle affectée si:
- a) les autorités fiscales modifient leur pratique par la suite;

 - b) une juridiction nationale déclare par la suite que la pratique modifiée reflète le sens exact de la législation nationale;

 - c) la perception de la TVA sur les prestations auparavant considérées comme exonérées est exclue pour l'État membre en application de principes juridiques nationaux et/ou européens, dont ceux de confiance légitime, d'estoppel, de sécurité juridique et de non-rétroactivité, et/ou par l'expiration des délais de prescription?»

Les questions préjudicielles dans l'affaire C-260/10

29 L'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), ayant également estimé que la solution du litige au principal pendant devant lui dépend de l'interprétation du droit de l'Union, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Dans une situation où, faisant usage du pouvoir discrétionnaire conféré par l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, un État membre a soumis à la TVA certains types d'appareils utilisés pour jouer à des jeux d'argent [les Part-III-machines], tout en maintenant l'exonération d'autres appareils (dont les [FOBT]), et où il est allégué que cet État aurait ainsi violé le principe de neutralité fiscale, faut-il considérer comme i) déterminants ou ii) pertinents, dans le cadre de la comparaison entre les [Part-III-machines] et les FOBT,

a) le fait que les FOBT proposaient des activités qui étaient des 'paris' au sens du droit national (ou des activités que l'autorité réglementaire compétente était disposée, dans le cadre de ses pouvoirs réglementaires, à traiter comme des 'paris' au sens du droit national) et

b) le fait que les [Part-III-machines] proposaient des activités relevant d'une autre catégorie en droit national, à savoir du 'jeu'

et le fait que le jeu et le pari étaient soumis à des régimes juridiques différents par la législation de cet État membre en matière de contrôle et de régulation des jeux d'argent? Dans l'affirmative, quelles sont les différences entre les régimes en question dont la juridiction nationale devrait tenir compte?

- 2) Lors de l'analyse du point de savoir si le principe de neutralité fiscale exige d'appliquer le même traitement fiscal aux types d'appareils mentionnés dans la première question (FOBT et [Part-III-machines]), quel niveau d'abstraction doit être appliqué par la juridiction nationale à la détermination du point de savoir si les produits sont similaires? En particulier, dans quelle mesure faut-il prendre en compte les éléments suivants:
- a) les similitudes et les différences en termes de plafonds de mises et de prix entre les FOBT et les [Part-III-machines];
 - b) le fait que les FOBT ne pouvaient être utilisés que dans certains types de locaux pourvus d'une licence pour les paris, différents de ceux pourvus d'une licence pour le jeu et soumis à un régime différent (même si des FOBT et jusqu'à deux [Part-III-machines] pouvaient être exploités ensemble dans des locaux pourvus d'une licence pour les paris);
 - c) le fait que les chances de gagner le prix sur des FOBT étaient directement liées aux cotes fixes publiées, tandis que les chances de gagner sur [les Part-III-machines] pouvaient quelquefois être modifiées par un dispositif garantissant sur le long terme un pourcentage de rémunération déterminé à l'exploitant et au joueur;
 - d) des similitudes et des différences dans les formats disponibles sur les FOBT et sur les [Part-III-machines];
 - e) des similitudes et des différences entre les FOBT et les [Part-III-machines] quant aux interactions entre le joueur et l'appareil;

- f) la question de savoir si les points évoqués ci-dessus étaient connus de la généralité des joueurs utilisant les appareils en question ou étaient considérés par eux comme pertinents ou importants;

 - g) le point de savoir si la différence de traitement au regard de la TVA est justifiée par l'un quelconque des éléments évoqués ci-dessus?
- 3) Dans une situation où, faisant usage du pouvoir discrétionnaire conféré par l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, un État membre a exonéré les jeux d'argent de la TVA, tout en soumettant à cette dernière une catégorie déterminée d'appareils utilisés pour jouer à des jeux d'argent,
- a) un État membre peut-il en principe opposer le fait qu'il a respecté la diligence requise à un grief tiré de la violation par cet État du principe de neutralité fiscale

 - b) et, dans l'affirmative, quels sont les facteurs à prendre en compte pour déterminer si l'État membre a ou non le droit d'invoquer ce moyen de défense?»

³⁰ Par ordonnance du président de la Cour du 9 août 2010, les affaires C-259/10 et C-260/10 ont été jointes aux fins des procédures écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question, sous b) et c), dans l'affaire C-259/10

- ³¹ Par cette question, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) cherche à savoir, en substance, si le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'une différence de traitement au regard de la TVA de deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci suffit à établir une violation de ce principe ou si une telle violation requiert que soit en outre établie l'existence effective d'une concurrence entre les services en cause ou une distorsion de concurrence en raison de ladite différence de traitement.
- ³² Selon une jurisprudence bien établie, le principe de neutralité fiscale s'oppose en particulier 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 (voir, notamment, arrêts du 3 mai 2001, Commission/France, C-481/98, Rec. p. I-3369, point 22; du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, points 41 et 54; du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, point 47, ainsi que du 3 mars 2011, Commission/Pays-Bas, C-41/09, Rec. p. I-831, point 66).
- ³³ Il ressort de cette description dudit principe que le caractère semblable de deux prestations de services entraîne la conséquence que celles-ci se trouvent en concurrence l'une avec l'autre.
- ³⁴ Dès lors, l'existence effective d'une concurrence entre deux prestations de services ne constitue pas une condition autonome et supplémentaire de la violation du prin-

cipe de neutralité fiscale si les prestations en cause sont identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfont aux mêmes besoins de celui-ci (voir, en ce sens, arrêts du 23 octobre 2003, Commission/Allemagne, C-109/02, Rec. p. I-12691, points 22 et 23, ainsi que du 17 février 2005, Linneweber et Akritidis, C-453/02 et C-462/02, Rec. p. I-1131, points 19 à 21, 24, 25 et 28).

- 35 Cette considération vaut également en ce qui concerne l'existence d'une distorsion de concurrence. Le fait que deux prestations identiques ou semblables et satisfaisant aux mêmes besoins sont traitées de façon différente du point de vue de la TVA entraîne en règle générale une distorsion de concurrence (voir, en ce sens, arrêts du 29 mars 2001, Commission/France, C-404/99, Rec. p. I-2667, points 46 et 47, ainsi que du 28 juin 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Rec. p. I-5517, points 47 à 51).
- 36 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question, sous b) et c), dans l'affaire C-259/10 que le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'une différence de traitement au regard de la TVA de deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci suffit à établir une violation de ce principe. Une telle violation ne requiert donc pas que soit en outre établie l'existence effective d'une concurrence entre les services en cause ou une distorsion de concurrence en raison de ladite différence de traitement.

Sur la première question, sous a), dans l'affaire C-259/10 et la première question dans l'affaire C-260/10

- 37 Par ces questions, les juridictions de renvoi cherchent, en substance, à savoir si, en présence d'une différence de traitement de deux jeux de hasard au regard de l'octroi d'une exonération de la TVA en vertu de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive,

le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'il convient, ou non, de tenir compte du fait que ces deux jeux relèvent de catégories de licence différentes et sont soumis à des régimes juridiques différents en matière de contrôle et de régulation.

38 Selon l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, les paris, les loteries et les autres jeux de hasard ou d'argent sont exonérés de la TVA, sous réserve des conditions et des limites déterminées par chaque État membre.

39 Cette exonération est motivée par des considérations d'ordre pratique, les opérations de jeux de hasard se prêtant mal à l'application de la TVA, et non pas, comme tel est le cas pour certaines prestations de services d'intérêt général accomplies dans le secteur social, par la volonté d'assurer, à ces activités, un traitement plus favorable en matière de TVA (voir arrêts du 13 juillet 2006, *United Utilities*, C-89/05, Rec. p. I-6813, point 23, et du 10 juin 2010, *Leo-Libera*, C-58/09, Rec. p. I-5189, point 24).

40 Il résulte des termes mêmes de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive que cette disposition a laissé une large marge d'appréciation aux États membres quant à l'exonération ou à la taxation des opérations concernées dès lors qu'elle permet auxdits États de fixer les conditions et les limites auxquelles le bénéfice de cette exonération peut être subordonné (voir arrêt *Leo-Libera*, précité, point 26).

41 Toutefois, lorsque, conformément à ladite disposition, les États membres font usage de la faculté de déterminer les conditions et les limites de l'exonération et, partant, de soumettre ou non des opérations à la TVA, ils doivent respecter le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA (voir arrêts du 11 juin 1998, *Fischer*, C-283/95, Rec. p. I-3369, point 27, ainsi que *Linneweber et Akritidis*, précité, point 24).

- 42 Ainsi qu'il a été rappelé au point 32 du présent arrêt, ce principe s'oppose à ce que des prestations de services semblables soient traitées de façon différente du point de vue de la TVA.
- 43 Afin de déterminer si deux prestations de services sont semblables au sens de la jurisprudence citée audit point, il y a lieu de tenir principalement compte du point de vue du consommateur moyen (voir, par analogie, arrêt du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 29), tout en évitant des distinctions artificielles fondées sur des différences insignifiantes (voir, en ce sens, arrêt Commission/Allemagne, précité, points 22 et 23).
- 44 Deux prestations de services sont donc semblables lorsqu'elles présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'une ou à l'autre desdites prestations (voir, en ce sens, arrêt du 3 mai 2001, Commission/France, précité, point 27, et, par analogie, arrêts du 11 août 1995, Roders e.a., C-367/93 à C-377/93, Rec. p. I-2229, point 27, ainsi que du 27 février 2002, Commission/France, C-302/00, Rec. p. I-2055, point 23).
- 45 Or, selon une jurisprudence constante, 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 (voir, notamment, arrêts du 5 juillet 1988, Mol, 269/86, Rec. p. 3627, point 18; du 29 juin 1999, Coffeeshop «Siberië», C-158/98, Rec. p. I-3971, points 14 et 21, ainsi que du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 50). La Cour en a conclu que les États membres ne peuvent réserver l'exonération aux seuls jeux de hasard ayant un caractère licite (arrêt Fischer, précité, point 28). Le caractère légal ou illégal de l'exploitation d'un jeu de hasard ne saurait donc être pris en considération dans le cadre de l'examen du caractère semblable de deux jeux de hasard.

- 46 Il résulte également de la jurisprudence de la Cour que, pour évaluer si des jeux ou des appareils de jeux de hasard sont semblables, l'identité des exploitants desdits jeux et appareils et la forme juridique sous laquelle ceux-ci exercent leurs activités sont, en principe, sans pertinence (voir arrêt Linneweber et Akritidis, précité, points 25 et 29 ainsi que jurisprudence citée).
- 47 En outre, il découle dudit arrêt, en particulier des points 29 et 30 de celui-ci, que les différences existant entre, d'une part, des débits de boissons et des salons de jeu et, d'autre part, des casinos agréés en ce qui concerne le cadre dans lequel les jeux de hasard y sont offerts, et notamment l'accessibilité géographique et temporelle ainsi que l'ambiance, ne revêtent pas d'importance pour le caractère comparable desdits jeux.
- 48 Enfin, selon les points 29 et 30 de l'arrêt Fischer, précité, le fait que seulement l'un de deux types de jeux est soumis à une taxe non harmonisée n'est pas susceptible de justifier la conclusion que ces types de jeux ne sont pas comparables. En effet, le système commun de la TVA serait faussé si les États membres pouvaient en moduler l'application en fonction de l'existence d'autres taxes non harmonisées.
- 49 Il en résulte que les différences de régime juridique évoquées par les juridictions de renvoi sont sans importance pour apprécier le caractère comparable des jeux concernés.
- 50 Ce résultat n'est pas remis en cause par le fait que, dans certains cas exceptionnels, la Cour a admis que, eu égard aux spécificités des secteurs en cause, des différences du cadre réglementaire et du régime juridique régissant les livraisons de biens ou les prestations de services en cause, telles que le caractère remboursable ou non d'un médicament ou encore l'assujettissement, ou non, du prestataire à des obligations de service universel, peuvent créer une distinction aux yeux du consommateur, en termes de réponse à ses besoins propres (voir arrêts du 3 mai 2001, Commission/

France, précité, point 27, ainsi que du 23 avril 2009, TNT Post UK, C-357/07, Rec. p. I-3025, points 38, 39 et 45).

- 51 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question, sous a), dans l'affaire C-259/10 et à la première question dans l'affaire C-260/10 que, en présence d'une différence de traitement de deux jeux de hasard au regard de l'octroi d'une exonération de la TVA en vertu de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'il n'y a pas lieu de tenir compte du fait que ces deux jeux relèvent de catégories de licence différentes et sont soumis à des régimes juridiques différents en matière de contrôle et de régulation.

Sur la deuxième question dans l'affaire C-260/10

- 52 Par cette question, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) cherche à savoir, en substance, si, aux fins d'apprécier, eu égard au principe de neutralité fiscale, si deux types de machines à sous sont semblables et appellent le même traitement au regard de la TVA, il convient, ou non, de prendre en considération des différences relatives aux planchers et aux plafonds des mises et des gains, aux chances de gagner, aux formats disponibles et à la possibilité d'interactions entre le joueur et la machine à sous.
- 53 Il convient tout d'abord de constater que, sous peine de priver l'article 13, B, sous f), de la sixième directive et la marge d'appréciation que cette disposition reconnaît aux États membres, rappelée au point 40 du présent arrêt, de tout effet utile, le principe de neutralité fiscale ne saurait être interprété en ce sens que les paris, les loteries et les autres jeux de hasard ou d'argent doivent tous être considérés comme des prestations semblables au sens de ce principe. Un État membre peut donc limiter l'exonération

de la TVA à certaines formes de jeux de hasard (voir, en ce sens, arrêt Leo-Libera, précité, point 35).

- 54 Il découle dudit arrêt que ledit principe n'est pas violé lorsqu'un État membre soumet à la TVA les prestations fournies au moyen de machines à sous tout en exonérant de cette taxe les paris sur les épreuves hippiques, les paris à cote fixe, les loteries et les tirages (voir, en ce sens, arrêt Leo-Libera, précité, points 9, 10 et 36).
- 55 Toutefois, afin de ne pas vider le principe de neutralité fiscale de son sens et de ne pas fausser le système commun de la TVA, une différence de traitement du point de vue de la TVA ne saurait être fondée sur des différences de détail dans la structure, les modalités ou les règles des jeux concernés qui relèvent tous d'une même catégorie de jeu, telle que les machines à sous.
- 56 Il ressort des points 43 et 44 du présent arrêt que la détermination du caractère semblable des jeux de hasard soumis à une imposition différente, qui incombe au juge national compte tenu des circonstances de l'espèce (voir, en ce sens, arrêts du 27 avril 2006, Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 et C-444/04, Rec. p. I-3617, points 42 et 45, ainsi que Marks & Spencer, précité, point 48), doit être effectuée du point de vue du consommateur moyen et prendre en considération les éléments pertinents ou importants susceptibles d'influer de manière considérable sur sa décision de recourir à l'un ou à l'autre des jeux.
- 57 À cet égard, des différences relatives aux planchers et aux plafonds des mises et des gains, aux chances de gagner, aux formats disponibles et à la possibilité d'interactions entre le joueur et la machine à sous sont susceptibles d'avoir une influence considérable sur la décision du consommateur moyen, l'attrait des jeux de hasard ou d'argent résidant principalement dans la possibilité de gagner.

- 58 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la deuxième question dans l'affaire C-260/10 que, aux fins d'apprécier, eu égard au principe de neutralité fiscale, si deux types de machines à sous sont semblables et appellent le même traitement au regard de la TVA, il convient de vérifier si l'utilisation desdits types est comparable du point de vue du consommateur moyen et répond aux mêmes besoins de celui-ci, les éléments susceptibles d'être pris en considération à cet égard étant notamment les planchers et les plafonds des mises et des gains ainsi que les chances de gagner.

Sur la deuxième question dans l'affaire C-259/10

- 59 Par la deuxième question dans l'affaire C-259/10, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) cherche à savoir, en substance, si le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un assujetti peut demander le remboursement de la TVA payée sur certaines prestations de services en faisant valoir une violation de ce principe, lorsque les autorités fiscales de l'État membre concerné ont traité, en pratique, des prestations de services semblables comme des prestations exonérées, bien qu'elles ne soient pas exonérées de la TVA en vertu de la réglementation nationale pertinente.
- 60 Cette question vise l'argument, invoqué dans le litige au principal par les Commissioners, selon lequel l'imposition des Part-III-machines ne violait pas le principe de neutralité fiscale étant donné que, en vertu des dispositions de la loi de 1994 relative à la TVA, les appareils de référence I n'étaient pas non plus exonérés de la TVA, bien qu'ils admettent ne pas avoir, pendant les années en cause au principal, prélevé de TVA sur ces appareils.

- 61 À cet égard, il y a lieu de rappeler que le principe de neutralité fiscale constitue la traduction en matière de TVA du principe d'égalité de traitement (voir, notamment, arrêts du 29 octobre 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rec. p. I-10567, point 41, et du 10 juin 2010, *CopyGene*, C-262/08, Rec. p. I-5053, point 64).
- 62 Même si une administration publique suivant une pratique générale peut être liée par celle-ci (voir, en ce sens, arrêts du 21 janvier 1987, *Ferriera Valsabbia/Commission*, 268/84, Rec. p. 353, points 14 et 15, ainsi que du 28 juin 2005, *Dansk Rørindustri e.a./Commission*, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P à C-208/02 P et C-213/02 P, Rec. p. I-5425, point 211), il n'en demeure pas moins que le principe d'égalité de traitement doit se concilier avec le respect de la légalité, selon lequel nul ne peut invoquer, à son profit, une illégalité commise en faveur d'autrui (voir, en ce sens, arrêts du 9 octobre 1984, *Witte/Parlement*, 188/83, Rec. p. 3465, point 15; du 4 juillet 1985, *Williams/Cour des comptes*, 134/84, Rec. p. 2225, point 14, ainsi que du 10 mars 2011, *Agencja Wydawnicza Technopol/OHMI*, C-51/10 P, Rec. p. I-1541, points 75 et 76).
- 63 Il en résulte qu'un assujetti ne saurait revendiquer qu'une certaine prestation doive être soumise au même traitement fiscal qu'une autre prestation, lorsque ce dernier traitement n'est pas conforme à la réglementation nationale pertinente.
- 64 Par voie de conséquence, il y a lieu de répondre à la deuxième question dans l'affaire C-259/10 que le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un assujetti ne saurait demander le remboursement de la TVA payée sur certaines prestations de services en faisant valoir une violation de ce principe, lorsque les autorités fiscales de l'État membre concerné ont traité, en pratique, des prestations de services semblables comme des prestations exonérées, bien qu'elles ne soient pas exonérées de la TVA en vertu de la réglementation nationale pertinente.

- 65 Eu égard à cette réponse, il n'y a pas lieu de répondre aux troisième et quatrième questions posées dans l'affaire C-259/10.

Sur la troisième question dans l'affaire C-260/10

- 66 Par cette question, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) cherche, en substance, à savoir si le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un État membre, qui a fait usage du pouvoir d'appréciation conféré par l'article 13, B, sous f), de la sixième directive et a exonéré de la TVA la mise à disposition de tous moyens pour jouer à des jeux de hasard, tout en excluant de cette exonération une catégorie d'appareils remplissant certains critères, peut opposer à une demande de remboursement de la TVA fondée sur la violation de ce principe le fait qu'il avait réagi avec la diligence requise au développement d'un nouveau type d'appareil ne remplissant pas ces critères.
- 67 Cette question concerne l'argument des Commissioners selon lequel, au moment de l'adoption des dispositions nationales en cause au principal excluant les Part-III-machines de l'exonération de la TVA des jeux de hasard, il n'existait pas d'appareils de jeu semblables qui étaient exonérés. La différence de traitement de machines semblables ne serait apparue qu'ultérieurement, en raison du développement d'un nouveau type de machines à sous dont les autorités fiscales n'auraient pris connaissance qu'un certain temps après le début de sa commercialisation. Par la suite, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord aurait agi avec la diligence requise en adoptant, dans un délai raisonnable, les mesures appropriées pour mettre un terme au traitement fiscal différent.
- 68 À cet égard, il convient, tout d'abord, de rappeler que, lorsque les conditions ou les limites auxquelles un État membre subordonne le bénéfice de l'exonération de la TVA

pour les jeux de hasard ou d'argent sont contraires au principe de neutralité fiscale, ledit État membre ne saurait se fonder sur de telles conditions ou limites pour refuser à un exploitant de tels jeux l'exonération à laquelle celui-ci peut légitimement prétendre au titre de la sixième directive (voir arrêt Linneweber et Akritidis, précité, point 37).

⁶⁹ Dès lors, l'article 13, B, sous f), de la sixième directive a un effet direct, en ce sens qu'il peut être invoqué par un exploitant de jeux ou d'appareils de jeux de hasard devant les juridictions nationales pour écarter l'application des règles de droit interne incompatibles avec cette disposition (voir arrêt Linneweber et Akritidis, précité, point 38).

⁷⁰ Or, un tel effet direct d'une disposition d'une directive ne dépend ni de l'existence d'une faute intentionnelle ou d'une négligence commise par l'État membre concerné lors de la transposition de la directive en cause ni de l'existence d'une violation suffisamment caractérisée du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, points 25 et 27; du 5 octobre 2004, Pfeiffer e.a., C-397/01 à C-403/01, Rec. p. I-8835, point 103, ainsi que du 10 avril 2008, Marks & Spencer, précité, point 36).

⁷¹ En outre, il y a lieu de prendre en considération le fait que, selon la réglementation nationale en cause, la mise à disposition de tout moyen pour placer des paris ou jouer à des jeux de hasard était, en principe, exonérée de la TVA, à l'exception de la mise à disposition d'appareils de jeu remplissant certains critères. La fixation de tels critères de délimitation exclut que l'État membre puisse avancer avoir estimé qu'il n'existait pas d'appareils ne remplissant pas ces critères et qu'il n'aurait même pas dû tenir compte de la possibilité du développement de tels appareils.

- 72 Par ailleurs, il ressort de la décision de renvoi et des observations du gouvernement du Royaume-Uni que le Gaming Board, l'organisme régulateur des jeux et donc une entité administrative de l'État membre concerné, était informé de l'existence des machines à sous nouvelles même avant leur utilisation commerciale.
- 73 Eu égard à ces aspects, l'argument des Commissioners fondé sur la connaissance postérieure des autorités fiscales de ladite existence afin de justifier, pendant une certaine période, la différence de traitement des deux types de machines à sous ne saurait prospérer.
- 74 Par voie de conséquence, il y a lieu de répondre à la troisième question dans l'affaire C-260/10 que le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un État membre, qui a fait usage du pouvoir d'appréciation conféré par l'article 13, B, sous f), de la sixième directive et a exonéré de la TVA la mise à disposition de tous moyens pour jouer à des jeux de hasard, tout en excluant de cette exonération une catégorie d'appareils remplissant certains critères, ne saurait opposer à une demande de remboursement de la TVA fondée sur la violation de ce principe le fait qu'il avait réagi avec la diligence requise au développement d'un nouveau type d'appareil ne remplissant pas ces critères.

Sur les dépens

- 75 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 (troisième chambre) dit pour droit:

- 1) **Le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'une différence de traitement au regard de la taxe sur la valeur ajoutée de deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci suffit à établir une violation de ce principe. Une telle violation ne requiert donc pas que soit en outre établie l'existence effective d'une concurrence entre les services en cause ou une distorsion de concurrence en raison de ladite différence de traitement.**

- 2) **En présence d'une différence de traitement de deux jeux de hasard au regard de l'octroi d'une exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de 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, le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'il n'y a pas lieu de tenir compte du fait que ces deux jeux relèvent de catégories de licence différentes et sont soumis à des régimes juridiques différents en matière de contrôle et de régulation.**

- 3) **Aux fins d'apprécier, eu égard au principe de neutralité fiscale, si deux types de machines à sous sont semblables et appellent le même traitement au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, il convient de vérifier si l'utilisation desdits types est comparable du point de vue du consommateur moyen et répond aux mêmes besoins de celui-ci, les éléments susceptibles d'être pris en considération à cet égard étant notamment les planchers et les plafonds des mises et des gains ainsi que les chances de gagner.**

- 4) **Le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un assujetti ne saurait demander le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée payée sur certaines prestations de services en faisant valoir une violation de ce principe, lorsque les autorités fiscales de l'État membre concerné ont traité, en pratique, des prestations de services semblables comme des prestations exonérées, bien qu'elles ne soient pas exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de la réglementation nationale pertinente.**

- 5) **Le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un État membre, qui a fait usage du pouvoir d'appréciation conféré par l'article 13, B, sous f), de la sixième directive 77/388 et a exonéré de la taxe sur la valeur ajoutée la mise à disposition de tous moyens pour jouer à des jeux de hasard, tout en excluant de cette exonération une catégorie d'appareils remplissant certains critères, ne saurait opposer à une demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée fondée sur la violation de ce principe le fait qu'il avait réagi avec la diligence requise au développement d'un nouveau type d'appareil ne remplissant pas ces critères.**

Signatures