



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

19 juillet 2012*

«Sixième directive TVA — Articles 11, A, paragraphe 1, sous a), 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1 — Organisation de jeux de bingo — Obligation légale de reverser une proportion du prix de vente des billets sous la forme de gains aux joueurs — Calcul de la base d'imposition»

Dans l'affaire C-377/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Espagne), par décision du 18 mai 2011, parvenue à la Cour le 18 juillet 2011, dans la procédure

International Bingo Technology SA

contre

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, président de chambre, MM. M. Safjan, A. Borg Barthet, E. Levits et J.-J. Kasel (rapporteur), juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le gouvernement espagnol, par M^{me} S. Centeno Huerta, en qualité d'agent,
- pour la Commission européenne, par M^{me} L. Lozano Palacios, en qualité d'agent,

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

rend le présent

* Langue de procédure: l'espagnol.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 11, A, paragraphe 1, sous a), 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 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 taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 98/80/CE du Conseil, du 12 octobre 1998 (JO L 281, p. 31, ci-après la «sixième directive»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant International Bingo Technology SA (ci-après «International Bingo») au Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) au sujet du calcul du prorata de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») due par cette société au titre de l'exercice 1999.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 11 de la sixième directive prévoit:

«A. À l'intérieur du pays

1. La base d'imposition est constituée:

- a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), 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;

[...]»

- 4 Dans sa version résultant de l'article 28 septies de la sixième directive, l'article 17, paragraphes 2, sous a), et 5, de celle-ci est libellé comme suit:

«2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

- a) la [TVA] due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[...]

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la [TVA] qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19.

Toutefois, les États membres peuvent:

- a) autoriser l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité, si des comptabilités distinctes sont tenues pour chacun de ces secteurs;
- b) obliger l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité et à tenir des comptabilités distinctes pour chacun de ces secteurs;
- c) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services;
- d) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction, conformément à la règle prévue au premier alinéa, pour tous les biens et services utilisés pour toutes les opérations y visées;
- e) prévoir, lorsque la [TVA] qui ne peut être déduite par l'assujetti est insignifiante, qu'il n'en sera pas tenu compte.»

5 L'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:

«Le prorata de déduction, prévu par l'article 17 paragraphe 5 premier alinéa, résulte d'une fraction comportant:

- au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, [TVA] exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 17 paragraphes 2 et 3,
- au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, [TVA] exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction. Les États membres ont la faculté d'inclure également dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles visées à l'article 11 sous A paragraphe 1 sous a).

Le prorata est déterminé sur une base annuelle, fixé en pourcentage et arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l'unité supérieure.»

Le droit espagnol

6 L'article 104, paragraphe 1, de la loi 37/1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), du 28 décembre 1992 (BOE n° 312, du 29 décembre 1992, p. 44247, ci-après la «loi relative à la TVA»), prévoit:

«Dans les cas où la règle du prorata général s'applique, seul le pourcentage de la taxe en amont résultant des dispositions du paragraphe 2 ci-après est déductible pour chaque période de facturation.

Pour l'application des dispositions de l'alinéa précédent, les montants qui ne sont pas déductibles en vertu des dispositions des articles 95 et 96 de la présente loi ne seront pas comptés dans la taxe.»

7 L'article 104, paragraphe 2, premier alinéa, de la loi relative à la TVA dispose:

«Le pourcentage de déduction auquel renvoie le paragraphe précédent est déterminé en multipliant par 100 le résultat d'une fraction comportant:

- 1° au numérateur, le montant total, déterminé par année, des livraisons de biens et des prestations de services qui donnent droit à la déduction, réalisées par l'assujetti dans le cadre de son activité commerciale ou professionnelle ou, le cas échéant, dans le secteur différencié adéquat;

2° au dénominateur, le montant total, déterminé pour la même période, des livraisons de biens et de prestations de services effectuées par l'assujetti dans le cadre de son activité commerciale ou professionnelle ou, le cas échéant, dans le secteur différencié adéquat, y compris celles qui ne donnent pas lieu au droit à déduction.»

8 L'article 104, paragraphe 4, premier alinéa, de la loi relative à la TVA est libellé comme suit:

«Aux fins du calcul du prorata, on entend par 'montant total des opérations' la somme des contreparties correspondant à celles-ci, déterminées selon les dispositions des articles 78 et 79 de la présente loi, y compris pour les opérations exemptées ou non soumises à la taxe.»

9 L'article 78, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA énonce:

«La base d'imposition de la taxe est constituée par le montant total de la contrepartie des opérations soumises à la taxe qui provient du consommateur ou de tiers.»

10 L'ordonnance du Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya, du 9 janvier 1979, dans sa version résultant de l'ordonnance du 18 janvier 1995, dispose que la «quantité à distribuer sous la forme de gains pour chaque partie ou tirage consiste en 69 % de la valeur [nominale] de la totalité des cartons vendus, dont 10 % correspondent à la ligne et 59 % au bingo».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 International Bingo est une société organisatrice de jeux de bingo. Elle est assujettie à la TVA, mais est exemptée de cette taxe pour ce qui est du chiffre d'affaires relatif à l'organisation desdits jeux.

12 International Bingo exerce toutefois d'autres activités pour lesquelles elle ne bénéficie pas d'une exemption de la TVA. Parmi ces activités figurent, notamment, la collecte et l'encaissement de l'«impôt sur le jeu de bingo», impôt qui correspond à une partie du prix de vente des cartons et que les organisateurs prélèvent sur les joueurs et versent à l'administration fiscale compétente. Ces organisateurs perçoivent, en contrepartie de cette activité, une prime de collecte qui s'élève à 10 % du montant dudit impôt. Le montant de cette prime, qui est soumise à la TVA, constitue la base d'imposition pour le calcul de la TVA due par lesdits organisateurs pour leur prestation de services.

13 Dans la mesure où les organisateurs effectuent, dans les salles affectées au jeu de bingo, d'autres opérations non exemptées de la TVA, telles que l'exploitation d'un bar ou d'un restaurant, ils sont soumis à la règle du prorata pour la détermination de la TVA déductible, au titre de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive.

14 S'agissant du calcul de ce prorata, International Bingo a déduit de son chiffre d'affaires le montant des gains qu'elle devait distribuer aux gagnants en application de la loi relative à la TVA, montant qui correspond à un pourcentage fixe du prix de vente des cartons de bingo. L'Agencia Estatal de la Administración Tributaria (agence étatique de l'administration fiscale) est d'un avis contraire. Elle a décidé qu'il y avait lieu d'inclure le montant des gains versés aux gagnants dans le chiffre d'affaires servant de base pour le calcul dudit prorata.

15 Le Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) ayant rejeté le recours introduit à l'encontre de cette décision de ladite Agencia par International Bingo, celle-ci a porté l'affaire devant le Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en faisant valoir que le jugement de première instance est contraire à la sixième directive, telle qu'interprétée par la Cour.

- 16 Selon la juridiction de renvoi, afin de trancher le litige dont elle est saisie, il convient de déterminer en quoi consiste la «contrepartie réellement reçue» par International Bingo pour l'organisation du jeu. À cet égard, cette juridiction relève que certains éléments figurant dans les arrêts de la Cour du 5 mai 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679), et du 17 septembre 2002, Town & County Factors (C-498/99, Rec. p. I-7173), permettraient de considérer qu'un organisateur de jeux de bingo, tel que celui en cause dans le litige qui lui est soumis, n'a pas réellement à sa disposition la part du prix de vente des cartons destinée à financer les gains devant être versés aux gagnants.
- 17 En effet, tout d'abord, les quantités qui correspondent au montant des gains sont prédéterminées par la loi, qui prévoit que la quantité à distribuer sous la forme de gains pour chaque partie ou tirage correspond à 69 % de la valeur nominale de la totalité des cartons vendus.
- 18 Ensuite, le pourcentage de restitution du prix de vente du carton qui correspond aux gains étant préétabli par la loi, il n'existe pas d'incertitude à cet égard. La somme qui est versée en guise de gains dans chaque partie dépend uniquement du nombre de cartons vendus et peut être déterminée par une simple opération arithmétique.
- 19 Enfin, la quotité du prix de vente des cartons qui correspond aux gains appelés à être distribués aux gagnants n'étant entre les mains de l'organisateur du jeu de bingo que pour le temps qui s'écoule entre le début et la fin de la partie, cet organisateur peut être considéré comme un simple dépositaire temporaire de ces gains.
- 20 Le Tribunal Superior de Justicia de Cataluña indique que la solution retenue par les juridictions espagnoles en ce qui concerne le calcul de la base d'imposition d'une prestation telle que celle en cause dans le litige dont il est saisi et celle retenue par les juridictions des autres États membres sont diamétralement opposées. Il conviendrait dès lors de déterminer si les dispositions de la sixième directive relatives au calcul du prorata de déduction sont censées harmoniser les modalités de ce calcul.
- 21 Ladite juridiction a par ailleurs énuméré quelques points dont il convient, selon elle, de tenir compte dans le cadre de la présente demande préjudicielle. Ainsi, elle précise que:
- en l'espèce, il serait juridiquement et économiquement possible de distinguer, dans le prix que chaque joueur paie pour l'achat des cartons de bingo, la part destinée aux gains de celle destinée à d'autres fins. Il en est ainsi de la part servant à acquitter l'impôt sur le jeu de bingo et de celle constituant la contrepartie pour le service rendu par l'organisateur du jeu au titre de l'encaissement de cet impôt. Au regard de cette différenciation, il ne devrait pas y avoir de doutes concernant le fait que la partie du prix destinée à apporter les gains ne peut être considérée comme une rétribution pour la prestation de services effectuée par cet organisateur;
 - l'organisateur du jeu n'aurait pas la possibilité de répercuter économiquement sur les gagnants la TVA qui grève les montants destinés au gain. Ainsi, il ne pourrait pas y avoir de transfert de la charge économique de cette taxe. Or, la distorsion qui en résulterait au regard de la neutralité du système de la TVA pourrait être atténuée si les gains distribués n'étaient pas intégrés dans la base d'imposition.
- 22 Dans ces conditions, le Tribunal Superior de Justicia de Cataluña a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) Aux fins de l'intégration du fait générateur de la TVA, le fait que les joueurs de bingo versent la part du prix des cartons correspondant aux gains implique-t-il une authentique consommation de biens ou de services?

- 2) Aux fins de la régulation du dénominateur utilisé pour calculer le pourcentage du prorata, l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), en combinaison avec les articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive, doit-il être interprété en ce sens qu'il impose un degré d'harmonisation tel qu'il empêche que des solutions différentes soient adoptées dans les différents États membres au niveau législatif ou jurisprudentiel, concernant l'incorporation dans la base d'imposition de la TVA de la partie du prix des cartons destinée à verser les gains?
- 3) Aux fins de l'intégration du dénominateur utilisé pour calculer le pourcentage du prorata, l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), en combinaison avec les articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive, doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une jurisprudence nationale qui, dans le cas du jeu du bingo, inclut dans la base d'imposition de la TVA les sommes qui correspondent au montant des gains et qui ont été versées par les joueurs par l'intermédiaire de l'acquisition des cartons?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 23 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, dans le cas de la vente de cartons de bingo tels que ceux en cause au principal, la base d'imposition au titre de la TVA comprend la part du prix de ces cartons fixée à l'avance par la loi et qui est destinée au versement des gains aux joueurs.
- 24 Afin de répondre à cette question, il convient, tout d'abord, de rappeler que l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive prévoit que «[l]a base d'imposition est constituée [...] pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c), et d), 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».
- 25 Il y a lieu de rappeler, ensuite, qu'il est de jurisprudence constante que cette disposition doit être interprétée en ce sens que la base d'imposition d'une prestation de services est constituée par la contrepartie réellement reçue pour cette prestation (voir, notamment, arrêts du 27 mars 1990, *Boots Company*, C-126/88, Rec. p. I-1235, point 19, et *Town & County Factors*, précité, point 27).
- 26 La Cour a également déjà jugé que, dans le cas de machines à sous qui, en vertu d'obligations impérativement prescrites par la loi, distribuent à titre de gains, comme dans l'affaire au principal, un pourcentage déterminé des mises engagées par les joueurs, la contrepartie réellement reçue par l'exploitant pour la mise à disposition des machines n'est constituée que par la proportion des mises dont celui-ci peut effectivement disposer pour son compte (arrêt *Glawe*, précité, point 9).
- 27 Or, s'agissant d'un jeu tel que celui en cause au principal, force est de constater que les conditions de son déroulement sont fixées par la loi et que le pourcentage du prix de vente des cartons qui doit être distribué à titre de gains aux joueurs est impérativement prescrit par la loi.
- 28 Dans la mesure où la part du prix de vente des cartons qui est distribuée à titre de gains aux joueurs est fixée à l'avance et est obligatoire, elle ne saurait être considérée comme faisant partie de la contrepartie obtenue par l'organisateur du jeu pour la prestation qu'il a fournie (voir, en ce sens, arrêt *Glawe*, précité, point 12).

- 29 Il s'ensuit que, dans le cadre d'un jeu tel que celui en cause au principal, la contrepartie réellement reçue par l'organisateur du jeu pour le service fourni est constituée par le prix de vente des cartons diminué de la part, fixée par la loi, de ce prix qui doit être distribuée à titre de gains aux joueurs. En effet, ledit organisateur ne peut effectivement disposer pour son propre compte que de la partie restante du prix de vente.
- 30 Il convient, enfin, de relever que cette interprétation de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive est conforme à celle retenue par la Cour dans son arrêt *Town & County Factors*, précité.
- 31 À cet égard, ainsi qu'il ressort des points 29 et 30 de l'arrêt *Town & County Factors*, précité, la Cour a jugé que l'interprétation de la sixième directive qu'elle avait retenue dans son arrêt *Glawe*, précité, n'était pas applicable à une prestation telle que celle en cause dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt *Town & County Factors*. En effet, alors que les machines à sous en question dans l'affaire ayant donné lieu audit arrêt *Glawe* se caractérisaient par le fait que, conformément à des obligations légales, elles étaient conçues de manière à ce qu'un certain pourcentage des mises engagées par les joueurs leur fût distribué à titre de gains et que ces mises étaient techniquement ainsi que physiquement séparées de celles dont l'exploitant pouvait effectivement disposer pour son compte, le concours en question dans l'affaire à propos de laquelle est intervenu ledit arrêt *Town & County Factors* ne présentait aucun de ces deux éléments essentiels, de sorte que l'organisateur de ce type de concours pouvait disposer librement de la totalité des droits de participation perçus.
- 32 Or, dans le cadre d'un jeu tel que celui en cause au principal, l'organisateur ne peut précisément pas disposer librement de la totalité du prix de vente des cartons de bingo puisqu'il a l'obligation de reverser à titre de gains aux joueurs un pourcentage, fixé au préalable par la loi, dudit prix de vente.
- 33 Il y a dès lors lieu de répondre à la première question que l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, dans le cas de la vente de cartons de bingo tels que ceux en cause au principal, la base d'imposition au titre de la TVA ne comprend pas la part du prix de ces cartons fixée à l'avance par la loi et qui est destinée au versement des gains aux joueurs.

Sur les deuxième et troisième questions

- 34 Par ses deuxième et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que les États membres peuvent prévoir que, aux fins du calcul du prorata de déduction de la TVA, la part, fixée à l'avance par la loi, du prix de vente des cartons de bingo qui doit être reversée aux joueurs à titre de gains fait partie du chiffre d'affaires devant figurer au dénominateur de la fraction visée audit article 19, paragraphe 1.
- 35 En vue de répondre à cette question, il convient, en premier lieu, de rappeler le libellé du douzième considérant de la sixième directive selon lequel «le régime des déductions doit être harmonisé dans la mesure où il a une incidence sur le niveau réel de perception et que le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres».
- 36 Il y a lieu d'ajouter que le libellé de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive est clair et que cette disposition ne laisse aucune marge d'appréciation aux États membres pour déterminer ce qui doit être considéré comme constituant la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire de la part du preneur.
- 37 Au demeurant, la Cour a déjà jugé à cet égard que la sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à ce qu'un État membre applique à des opérations données une règle de détermination de la base d'imposition autre que la règle générale prévue à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de

cette directive sans avoir suivi au préalable la procédure prévue à l'article 27 de la même directive visant à obtenir l'autorisation d'introduire une telle mesure dérogatoire à ladite règle générale (voir, en ce sens, arrêt du 9 juin 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Rec. p. I-5059, point 40).

- 38 Il importe, en second lieu, de constater que, ainsi qu'il résulte de la réponse apportée à la première question, dans une situation telle que celle en cause au principal, la part, fixée à l'avance par la loi, du prix de vente des cartons de bingo qui doit être reversée aux joueurs à titre de gains ne doit pas être intégrée dans la base d'imposition et, partant, ne peut pas être considérée comme faisant partie du chiffre d'affaires de l'organisateur du jeu. Par conséquent, les sommes correspondantes ne doivent pas figurer au dénominateur de la fraction servant à calculer, en application de l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive, le prorata de déduction de la TVA acquittée en amont.
- 39 Dès lors, il y a lieu de répondre aux deuxième et troisième questions que les articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que les États membres ne peuvent pas prévoir que, aux fins du calcul du prorata de déduction de la TVA, la part, fixée à l'avance par la loi, du prix de vente des cartons de bingo qui doit être reversée aux joueurs à titre de gains fait partie du chiffre d'affaires devant figurer au dénominateur de la fraction visée audit article 19, paragraphe 1.

Sur les dépens

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

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

- 1) **L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), 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, telle que modifiée par la directive 98/80/CE du Conseil, du 12 octobre 1998, doit être interprété en ce sens que, dans le cas de la vente de cartons de bingo tels que ceux en cause au principal, la base d'imposition au titre de la taxe sur la valeur ajoutée ne comprend pas la part du prix de ces cartons fixée à l'avance par la loi et qui est destinée au versement des gains aux joueurs.**
- 2) **Les articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 98/80, doivent être interprétés en ce sens que les États membres ne peuvent pas prévoir que, aux fins du calcul du prorata de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, la part, fixée à l'avance par la loi, du prix de vente des cartons de bingo qui doit être reversée aux joueurs à titre de gains fait partie du chiffre d'affaires devant figurer au dénominateur de la fraction visée audit article 19, paragraphe 1.**

Signatures