Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MACIEJ SZPUNAR
présentées le 19 janvier 2017 [1]

Affaire C-591/15

**The Queen, à la demande de
The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited
contre
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
et Her Majesty's Treasury**

[demande de décision préjudicielle formée par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) [Haute Cour de justice (Angleterre et pays de Galles), division du Queen's Bench (chambre administrative)], Royaume-Uni]

«Article 355, point 3, TFUE — Champ d'application territoriale des traités — Statut de Gibraltar — Article 56 TFUE — Libre prestation des services — Situation purement interne — Jeux de hasard — Notion de "restriction" — Mesure fiscale indistinctement applicable»

Introduction

1. Au cours de l'année 2014, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a adopté un nouveau régime fiscal pour certaines taxes sur les jeux d'argent (ci-après le « nouveau régime fiscal ») qui impose aux prestataires de services de jeux d'argent d'acquitter une taxe pour les services de jeux d'argent fournis aux « personnes établies au Royaume-Uni », que ces prestataires soient établis au Royaume-Uni ou dans un autre pays. Le régime fiscal antérieur, que ce nouveau régime fiscal remplace, prévoyait que seuls les prestataires de services établis au Royaume-Uni devaient payer les taxes sur les jeux d'argent frappant les bénéfices bruts réalisés sur leurs services de jeux d'argent aux consommateurs dans le monde entier.

2. L'organisation The Gibraltar Betting and Gaming Association (ci-après la « GBGA »), une société qui a été constituée à Gibraltar, conteste le nouveau régime fiscal en ce qu'il frappe désormais d'une taxe supplémentaire, au Royaume-Uni, les services de jeux d'argent qui sont proposés à partir de Gibraltar au marché du Royaume-Uni. La GBGA soutient que cette taxe est contraire à la libre prestation des services qui est inscrite à l'article 56 TFUE.

3. Pour savoir si l'article 56 TFUE peut ou non être invoqué dans une situation dont les éléments se cantonnent au Royaume-Uni et à Gibraltar, il conviendra de déterminer si, aux fins de cette disposition, ces deux entités font ou non partie d'un même État membre. En d'autres termes, il faudra déterminer si nous sommes en présence de ce qui est désigné généralement comme une « situation purement interne ».

1 — Langue originale : l'anglais.

4. Dans les présentes conclusions, sans recourir au procédé narratif du *cliffhanger*, quand bien même l'affaire porte sur la relation qui existe entre une île [2] et un rocher, je propose à la Cour de statuer que, aux fins de l'article 56 TFUE, Gibraltar et le Royaume-Uni doivent être considérés comme une seule entité. Il s'agit en effet d'une situation purement interne qui n'entraîne pas l'applicabilité de l'article 56 TFUE. À titre subsidiaire, si la Cour devait en décider autrement, je propose que les dispositions du nouveau régime fiscal qui sont contestées en l'espèce ne soient pas considérées comme une restriction à la libre prestation des services, étant donné qu'elles s'appliquent indistinctement et de manière non discriminatoire aux prestataires de services de jeux d'argent établis au Royaume-Uni et ailleurs.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

5. L'article 355 TFUE dispose comme suit :

« Outre les dispositions de l'article 52 du traité sur l'Union européenne relatives au champ d'application territoriale des traités, les dispositions suivantes s'appliquent :

[…]

3. Les dispositions des traités s'appliquent aux territoires européens dont un État membre assume les relations extérieures.

[…]. »

6. L'article 28 de l'acte relatif aux conditions d'adhésion et aux adaptations des traités [3] dispose ce qui suit :

« Les actes des institutions de la Communauté visant les produits de l'annexe II du traité CEE et les produits soumis à l'importation dans la Communauté à une réglementation spécifique comme conséquence de la mise en œuvre de la politique agricole commune, ainsi que les actes en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne sont pas applicables à Gibraltar, à moins que le Conseil statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission n'en dispose autrement. »

7. Il ressort clairement de la lecture combinée de l'article 29 du même acte d'adhésion et du point 1.4 de son annexe I que Gibraltar ne fait pas partie du territoire douanier de l'Union [4].

Le droit du Royaume-Uni

8. Il existe sept taxes de jeu d'argent au Royaume-Uni, à savoir la taxe générale sur les paris, la taxe sur les paris mutuels, la taxe sur les jeux à distance, la taxe sur les jeux, la taxe sur le bingo, la taxe sur les loteries et la taxe sur les appareils de divertissement.

9. L'affaire au principal concerne la taxe sur les jeux à distance.

2 — Plus précisément une île, un certain nombre d'îles, ainsi qu'une partie d'une île.

3 — Acte d'adhésion du Royaume de Danemark, de l'Irlande et du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (JO 1972, L 73, p. 14).

4 — Cela ressort également clairement, à présent, de l'article 4 du règlement (UE) nº 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union (JO 2013, L 269, p. 1).

10. Dans le courant de l'année 2014, la Finance Act 2014 (loi de finances de 2014, ci-après la « FA 2014 ») a instauré au Royaume-Uni le nouveau régime fiscal imposant des droits d'accises sur les services de jeux d'argent. L'article 154 du chapitre 3 de la partie 3 de la FA 2014 définit les « jeux à distance » comme étant ceux auxquels des personnes participent en utilisant Internet, le téléphone, la télévision, la radio ou tout type de technologie électronique ou autre de communication. L'article 188, paragraphe 1, sous a), de la FA 2014 définit les « jeux » comme étant des « jeux de hasard en vue d'obtenir un prix ».

11. L'article 155, paragraphe 1, de la FA 2014 prévoit qu'un droit d'accises, appelé taxe sur les jeux à distance, doit être perçu pour une « participation à des jeux à distance d'une personne imposable dans le cadre d'accords conclus entre cette personne et une autre personne ».

12. Telle que définie à l'article 155, paragraphe 2, de la FA 2014, la notion de « personne imposable » comprend « toute personne établie au Royaume-Uni ». Aux termes de l'article 186, paragraphe 1, de la FA 2014, une « personne établie au Royaume-Uni » est définie comme étant « une personne physique résidant habituellement au Royaume-Uni » ou « une personne morale légalement constituée au Royaume-Uni ». Les opérateurs économiques (y compris les prestataires de services de jeux de hasard) doivent tenir des registres appropriés leur permettant de vérifier si le client réside habituellement au Royaume-Uni (« personne établie au Royaume-Uni ») ou en dehors du Royaume-Uni (voir le document « Her Majesty's Revenue and Customs Guidance » publié conformément aux exigences de l'article 187 de la FA 2014). Ils doivent notamment vérifier l'adresse du client (telle qu'elle est indiquée sur un relevé bancaire, associée à une carte de crédit ou mentionnée sur un permis de conduire) ou un numéro de téléphone où il peut être joint. Dès que le client présente au moins deux indices d'un établissement au Royaume-Uni, les opérateurs doivent le traiter comme une « personne établie au Royaume-Uni » et le déclarer à l'administration fiscale du Royaume-Uni.

13. Le taux d'imposition des jeux à distance s'élève à 15 % des « bénéfices réalisés par le prestataire de jeux » sur les jeux à distance au cours d'un exercice comptable. En substance, les bénéfices se calculent en prenant le montant des mises après déduction des gains versés (voir l'article 157 de la FA 2014).

14. En vertu de l'article 162 de la FA 2014, « [u]n prestataire de jeux est tenu au paiement des taxes sur les jeux à distance frappant les bénéfices qu'il réalise sur ces jeux au cours d'un exercice comptable ».

Les faits, la procédure au principal et les questions préjudicielles

15. La GBGA est une association professionnelle dont les membres sont essentiellement des prestataires de jeux d'argent établis à Gibraltar qui fournissent des jeux à distance à des clients au Royaume-Uni et ailleurs. Au moins 55 % des services de jeux d'argent à distance fournis à des clients établis au Royaume-Uni sont assurés par des sociétés établies à Gibraltar et près de 90 % de l'activité économique générée sur le marché des jeux d'argent à distance par des clients établis au Royaume-Uni échappaient à tout droit d'accise au profit du Trésor du Royaume-Uni.

16. Sous l'empire du régime précédent, le droit fiscal du Royaume-Uni prévoyait que les prestataires de services de jeux à distance établis au Royaume-Uni devaient s'acquitter, au Royaume-Uni, d'une taxe de 15 % sur les bénéfices bruts provenant des services de jeux à distance qu'ils fournissaient à leurs clients, quel que soit le lieu de résidence de ces derniers. Selon la juridiction de renvoi, il est constant que cette imposition pouvait à bon droit être qualifiée de « taxe » prélevée selon le principe du « lieu de prestation ». Les prestataires de services de jeux à distance établis en dehors du Royaume-Uni (y compris à Gibraltar) ne payaient aucune taxe, au Royaume-Uni, sur les services de jeux à distance fournis aux personnes au Royaume-Uni. Les prestataires de services de jeux à distance établis à Gibraltar s'acquittaient, à Gibraltar, sur leurs services de jeux d'argent à distance fournis dans le monde

entier, d'une taxe a) au taux de 1 % du chiffre d'affaires pour les paris en ligne à cote fixe et d'échanges de paris et b) au taux de 1 % sur la marge brute ou le rendement brut des jeux pour les casinos en ligne. Selon la juridiction de renvoi, il est également constant que cette imposition pouvait à bon droit être qualifiée de « taxe » prélevée selon le principe du « lieu de prestation ».

17. Devant la juridiction de renvoi, la GBGA conteste le nouveau régime fiscal de certaines taxes sur les jeux d'argent instauré au Royaume-Uni par la FA 2014, en ce que les prestataires de jeux à distance établis à Gibraltar ne peuvent plus fournir ces services aux personnes établies au Royaume-Uni sans payer de taxes au Royaume-Uni. En se conformant au nouveau régime fiscal et au nouveau cadre réglementaire, ces prestataires encourront des coûts supplémentaires et ils payeront, pour les mêmes activités économiques avec les personnes établies au Royaume-Uni, l'impôt aussi bien au Royaume-Uni qu'à Gibraltar tant qu'une convention préventive de la double imposition ne sera pas adoptée ou que Gibraltar ne modifiera pas son régime fiscal.

18. C'est dans le cadre de cette procédure que, par décision du 21 septembre 2015, parvenue à la Cour le 13 novembre 2015, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) [Haute Cour de justice (Angleterre et pays de Galles), division du Queen's Bench (chambre administrative), Royaume-Uni] a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Aux fins de l'article 56 TFUE et à la lumière des relations constitutionnelles existant entre Gibraltar et le Royaume-Uni :

   a) Gibraltar et le Royaume-Uni doivent-ils être considérés comme faisant partie d'un seul État membre aux fins du droit de l'Union, de sorte que l'article 56 TFUE ne s'applique pas, sauf dans la mesure où il peut s'appliquer à une mesure intérieure ? Subsidiairement,

   b) eu égard à l'article 355, point 3, TFUE, Gibraltar a-t-il le statut constitutionnel d'un territoire séparé du Royaume-Uni à l'intérieur de l'Union européenne, de sorte que les prestations de services entre Gibraltar et le Royaume-Uni doivent être traitées comme des échanges internes à l'Union aux fins de l'article 56 TFUE ? Subsidiairement,

   c) Gibraltar doit-il être traité comme un pays ou un territoire tiers, de sorte que le droit de l'Union ne s'applique aux échanges entre le Royaume-Uni et Gibraltar que lorsque ce droit s'applique entre un État membre et un État non membre ? Subsidiairement,

   d) les relations constitutionnelles entre Gibraltar et le Royaume-Uni doivent-elles être traitées d'une autre manière aux fins de l'article 56 TFUE ?

2) Des mesures nationales en matière fiscale qui présentent des caractéristiques telles que celles du nouveau régime fiscal constituent-elles une restriction au droit à la libre circulation des services, aux fins de l'article 56 TFUE ?

3) Si tel est le cas, les objectifs qui sont poursuivis, selon la juridiction de renvoi, par les mesures nationales (telles que le nouveau régime fiscal) sont-ils des objectifs légitimes, susceptibles de justifier des restrictions au droit à la libre circulation des services, en vertu de l'article 56 TFUE ? »

19. La GBGA, le gouvernement du Royaume-Uni, les gouvernements belge, tchèque, irlandais, espagnol, portugais et le gouvernement de Gibraltar, ainsi que la Commission européenne, ont présenté des observations écrites. À l'exception du gouvernement tchèque, les mêmes parties ont été entendues en leurs observations orales lors de l'audience qui s'est tenue le 4 octobre 2016.

Analyse

Sur la première question : l'applicabilité de l'article 56 TFUE dans une situation dont les éléments se cantonnent à Gibraltar et au Royaume-Uni ?

20. Par sa première question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande en substance si une personne peut invoquer l'article 56 TFUE dans une situation dont les faits se cantonnent au Royaume-Uni et à Gibraltar.

Le problème : l'article 56 TFUE peut-il être invoqué entre le Royaume-Uni et Gibraltar ?

21. La juridiction de renvoi s'interroge, car le gouvernement de Gibraltar estime que, en raison du statut constitutionnel distinct de Gibraltar, la fourniture de services par des exploitants établis à Gibraltar à des personnes résidant au Royaume-Uni est « protégée » par le droit de l'Union et que toute restriction doit être justifiée. Selon le gouvernement de Gibraltar, ce principe ne dépend pas de la question de savoir s'il existe, en fait, des effets réels ou potentiels sur les échanges entre États membres à l'intérieur de l'Union.

22. Aussi étonnant que cela puisse paraître, la Cour n'a pas encore été appelée, à ce jour, à déterminer si la libre prestation des services s'applique *entre* le Royaume-Uni et Gibraltar. De plus, dans la mesure où j'ai pu m'en assurer, la doctrine ne s'est pas penchée non plus spécialement sur la question des relations entre Gibraltar et le Royaume-Uni en ce qui concerne la libre prestation des services. À ce stade, je ne peux que supposer qu'il en est ainsi parce que, s'agissant de la libre prestation des services au sens de l'article 56 TFUE, l'on pense généralement que les situations entre le Royaume-Uni et Gibraltar ne peuvent être que de nature purement interne. En tout état de cause, selon moi, l'affaire en cause au principal s'inscrit dans une situation purement interne, ce qui signifie que l'article 56 TFUE ne saurait être invoqué.

23. Les raisons en sont les suivantes.

Les dispositions des traités : l'article 52 TUE et l'article 355 TFUE

24. En vertu de l'article 52, paragraphe 1, TUE, les traités s'appliquent aux 28 États membres. Cette disposition confirme un principe général de droit international public, selon lequel les organisations internationales ne disposent pas d'un territoire propre mais sont composées des territoires de leurs États membres [5]. De surcroît, l'article 29 de la convention de Vienne sur le droit des traités, du 23 mai 1969 [6], précise que, « à moins qu'une intention différente ne ressorte du traité ou ne soit par ailleurs établie, un traité lie chacune des parties à l'égard de l'ensemble de son territoire ». Le territoire d'un État membre est défini par le droit national et par le droit international public [7].

25. L'article 52, paragraphe 2, TUE ajoute que le champ d'application territoriale des traités est précisé à l'article 355 TFUE.

5 — Voir Kokott, J., « Artikel 52 EUV », dans Streinz, R. (éd.), *EUV/AEUV*, Beck, 2e édition, Munich, 2012, point 1.

6 — *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 788, p. 354.

7 — Voir, à cet égard, également arrêt du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, point 54), où la Cour a jugé en ce qui concerne l'article 299 CE, devenu l'article 355 TFUE, que, « en l'absence, dans le traité, de définition plus précise du territoire qui relève de la souveraineté de chaque État membre, il appartient à chacun des États membres de déterminer l'extension et les limites de ce territoire, en conformité avec les règles du droit international public ».

26. À son tour, l'article 355, point 3, TFUE prévoit que, outre les dispositions de l'article 52 TUE, les dispositions des traités s'appliquent aux territoires européens dont un État membre assume les relations extérieures. Cette disposition trouve son origine dans l'article 79 du traité de Paris, de 1951, instituant la Communauté européenne du charbon et de l'acier [8]. La disposition initiale du traité CECA a été conçue pour la région de la Sarre [9]. Ultérieurement, tant le traité CEE [10] que le traité Euratom [11] ont contenu une disposition formulée de manière comparable. À présent, c'est l'article 355, point 3, TFUE qui règle la situation de Gibraltar. La Cour l'a confirmé, ainsi qu'il sera exposé de manière plus détaillée plus loin [12]. Par ailleurs, dans la déclaration nº 55 annexée à l'acte final de la conférence intergouvernementale qui a adopté le traité de Lisbonne, déclaration qui sans être juridiquement contraignante est néanmoins illustrative, le Royaume d'Espagne et le Royaume-Uni exposent que « [l]es traités s'appliquent à Gibraltar en tant que territoire européen dont un État membre assume les relations extérieures » et que « [c]ela n'implique aucun changement des positions respectives des États membres concernés ».

27. On peut donc affirmer, ainsi que le gouvernement de Gibraltar le souligne également à juste titre, que l'application du droit de l'Union à Gibraltar découle d'une disposition du traité (article 355, point 3, TFUE) différente de celle qui est applicable au Royaume-Uni (article 52, paragraphe 1, TUE).

28. L'article 355, point 3, TFUE ne se prononce pas sur les relations entre le Royaume-Uni et Gibraltar en ce qui concerne l'application des libertés fondamentales. Cette disposition ne laisse directement transparaître que l'applicabilité du droit de l'Union à Gibraltar.

La jurisprudence sur Gibraltar

29. La Cour a eu l'occasion de se pencher à plusieurs reprises sur des situations où Gibraltar était d'une manière ou d'une autre concerné.

– L'arrêt Espagne/Royaume-Uni (C-145/04)

30. L'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 12 septembre 2006, Espagne/Royaume-Uni (C-145/04, EU:C:2006:543), constitue l'un des rares cas où un État membre a fait l'objet d'un recours en manquement formé contre lui par un autre État membre au titre de l'article 259 TFUE. Le Royaume d'Espagne estimait que le Royaume-Uni avait enfreint le droit de l'Union en raison des dispositions que ce dernier avait prises pour permettre aux habitants de Gibraltar de voter aux élections du Parlement européen et, en particulier, en raison de la possibilité de voter qu'il avait offerte aux personnes résidant sur ce territoire sans posséder la nationalité d'un État membre ni, donc, la

8 — Voir article 79, premier alinéa, du traité CECA : « Le présent traité est applicable aux territoires européens des hautes parties contractantes. Il s'applique également aux territoires européens dont un État signataire assume les relations extérieures ; en ce qui concerne la Sarre, un échange de lettres entre le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne et le gouvernement de la République française est annexé au présent traité. »

9 — Il est intéressant de noter que la question de la Sarre avait déjà été résolue au moment de l'entrée en vigueur, le 1er janvier 1958, du traité de Rome. Toutefois, la disposition concernée du traité CECA s'est reflétée dans le traité CEE, même si la situation de la Sarre avait été réglée dans le traité sur la Sarre de 1956, par lequel celle-ci est devenue, le 1er janvier 1957, le dixième Land de la République fédérale d'Allemagne. La pleine intégration économique dans la République fédérale, y compris l'introduction du mark allemand, s'est réalisée au milieu de l'année 1959.

10 — Voir article 227, paragraphe 4, du traité CEE, devenu article 299, paragraphe 4, du traité CE, à la suite de la renumérotation que le traité d'Amsterdam a opérée. Le texte de cette disposition, inscrite désormais à l'article 355, point 3, TFUE, n'a pas été modifié depuis 1957.

11 — Voir article 198, deuxième alinéa, du traité Euratom.

12 — Voir arrêt du 12 septembre 2006, Espagne/Royaume-Uni (C-145/04, EU:C:2006:543, point 19).

citoyenneté de l'Union. En l'espèce, la Cour devait principalement se prononcer sur le point de savoir si le Royaume-Uni pouvait accorder le droit de vote pour les élections du Parlement européen à des personnes résidant à Gibraltar mais sans posséder ni la nationalité d'un État membre ni, dès lors, la citoyenneté de l'Union. La Cour a rejeté le recours du Royaume d'Espagne [13].

31. Je mentionne cette affaire à ce stade car elle présente un bon aperçu historique et politique qui sera utile dans la présente affaire.

32. Ainsi que la Cour le résume, « Gibraltar a été cédé par le Roi d'Espagne à la Couronne britannique par le traité d'Utrecht conclu entre le premier et la Reine de Grande-Bretagne le 13 juillet 1713, dans le cadre des traités mettant fin à la guerre de succession d'Espagne. L'article X, dernière phrase, dudit traité précise que si la Couronne britannique avait jamais l'intention de donner, de vendre, ou d'aliéner par un quelconque autre moyen la propriété de la ville de Gibraltar, elle serait tenue d'accorder la préférence à la Couronne d'Espagne, par priorité sur tout autre intéressé. Gibraltar est actuellement une colonie de la Couronne britannique. Il ne fait pas partie du Royaume-Uni. Le pouvoir exécutif y est exercé par un gouverneur nommé par la Reine et, pour des compétences intérieures déterminées, par un Chief minister et des ministres élus au niveau local. Ces derniers sont responsables devant la Chambre législative (House of Assembly), dont l'élection a lieu tous les cinq ans. La Chambre législative a le pouvoir de voter des lois relatives à des matières intérieures déterminées. Le gouverneur a toutefois le pouvoir de refuser de sanctionner une loi. Le Parlement du Royaume-Uni et la Reine au sein de son Conseil privé (Queen in Council) ont en outre le pouvoir d'édicter des lois applicables à Gibraltar. Des juridictions propres à Gibraltar ont été instituées. Toutefois, une possibilité de recours contre les arrêts de la plus haute juridiction de Gibraltar existe devant la commission judiciaire du Conseil privé (Judicial Committee of the Privy Council). Selon le droit communautaire, Gibraltar est un territoire européen dont un État membre assume les relations extérieures au sens de l'article [355, point 3, TFUE] et auquel les dispositions du traité CE s'appliquent. L'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume de Danemark, de l'Irlande et du Royaume de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et aux adaptations des traités (JO 1972, L 73, p. 14) prévoit toutefois que certaines parties du traité ne s'appliquent pas à Gibraltar» [14].

33. La Cour est donc bien consciente du fait que Gibraltar ne fait en réalité *pas* partie du Royaume-Uni.

– L'arrêt Commission/Royaume-Uni (C-30/01)

34. Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 23 septembre 2003, Commission/Royaume-Uni (C-30/01, EU:C:2003:489), la Commission a demandé à la Cour de constater que, en ce qui concerne Gibraltar, le Royaume-Uni n'avait pas adopté certaines dispositions législatives, réglementaires ou administratives nécessaires pour se conformer à une série d'actes de droit dérivé de l'Union relatifs à la libre circulation des marchandises dans le cadre du marché intérieur.

35. La Cour, en rejetant le recours de la Commission, a déclaré que l'exclusion de Gibraltar du territoire douanier de l'Union impliquait que ne lui étaient applicables ni les règles du traité relatives à la libre circulation des marchandises ni celles du droit dérivé de l'Union visant, à l'égard de la libre circulation des marchandises, à assurer un rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres, conformément aux articles 114 et 115 TFUE [15]. C'est une

13 — Voir arrêt du 12 septembre 2006, Espagne/Royaume-Uni (C-145/04, EU:C:2006:543, point 80). Cette affaire offre un bon exemple d'une coopération entre les Cours de Strasbourg et de Luxembourg aboutissant finalement à l'exécution par le Royaume-Uni de l'arrêt Matthews de la Cour européenne des droits de l'homme (Cour EDH, 18 février 1999, Matthews c. Royaume-Uni, CE:ECHR:1999:0218JUD002483394).

14 — Voir arrêt du 12 septembre 2006, Espagne/Royaume-Uni (C-145/04, EU:C:2006:543, points 14 à 19). Voir également arrêt du 30 avril 2002, Government of Gibraltar/Commission (T-195/01 et T-207/01, EU:T:2002:111, point 12).

15 — Voir arrêt du 23 septembre 2003, Commission/Royaume-Uni (C-30/01, EU:C:2003:489, point 59).

conclusion logique, à mon sens, compte tenu de la circonstance, exposée plus haut, que Gibraltar est exclu du territoire douanier de l'Union. Par conséquent, à cet égard, « Gibraltar doi[t] être considéré comme un pays tiers aux fins des dispositions communautaires sur la circulation des marchandises », ainsi que l'a exprimé l'avocat général Tizzano [16].

36. Par ailleurs, il ressort de l'arrêt Commission/Royaume-Uni que, s'agissant de Gibraltar, c'est contre le Royaume-Uni que les procédures en manquement au titre des articles 258 et suivants TFUE sont intentées.

37. Il y a là, à mon avis, une première indication du fait que nous sommes en présence d'une situation purement interne dans l'affaire au principal. C'est non pas Gibraltar mais le Royaume-Uni qui a contracté des obligations envers les autres États membres en ratifiant les traités. Il est donc logique que les procédures en manquement en ce qui concerne Gibraltar soient intentées contre le Royaume-Uni. Si la libre prestation des services devait s'appliquer entre le Royaume-Uni et Gibraltar, cela impliquerait, comme le souligne à juste titre la Commission, que, en vertu des traités, le Royaume-Uni contracte des engagements envers lui-même. Cela serait pour le moins étrange.

38. En outre, si les procédures en manquement ne peuvent pas être intentées contre Gibraltar, ces procédures ne peuvent logiquement pas davantage être intentées par Gibraltar, celui-ci n'ayant pas le statut d'État membre de l'Union [17]. Si Gibraltar devait adopter une législation contre laquelle la Commission, ou encore le Royaume-Uni ou un autre État membre, devrait s'élever au titre de l'article 56 TFUE, la procédure au titre des articles 258 TFUE et 259 TFUE ne pourrait pas être mise en œuvre contre Gibraltar. Il incomberait même au Royaume-Uni d'agir contre lui-même dans ce cas. Cela serait encore bien plus étrange [18].

– Les arrêts sur la libre prestation des services dans le cas de services de paris par Internet

39. Dans le cadre spécifique de la libre prestation des services prévue par le traité, selon une jurisprudence constante de la Cour qui ne fait d'ailleurs même pas mention de l'article 355, point 3, TFUE [19], une entreprise ayant son siège à Gibraltar est un opérateur privé qui est établi dans un État membre [20]. Cela signifie également qu'une telle entreprise peut bénéficier des droits inscrits à l'article 56 TFUE et offrir ses services par Internet « dans un État membre autre que celui dans lequel [elle] est établi[e] » [21]. À l'évidence, ces affaires dont la Cour a été saisie ne concernent qu'une situation entre Gibraltar et un État membre autre que le Royaume-Uni.

40. À nouveau, il n'y a pas d'autres indications qui peuvent être tirées de ces affaires. Dès lors qu'il ne constitue pas un pays tiers, ce qui est clair et incontesté, Gibraltar ne peut logiquement, aux fins de l'article 56 TFUE, que faire partie d'un État membre.

16 — Voir conclusions de l'avocat général Tizzano dans l'affaire Commission/Royaume-Uni (C-30/01, EU:C:2003:25, point 62).

17 — Voir article 259 TFUE.

18 — Par ailleurs, je précise que Gibraltar ne pourrait pas non plus former un recours en annulation au titre de l'article 263, paragraphe 1, TFUE. Voir arrêt du 29 juin 1993, Gibraltar/Conseil (C-298/89, EU:C:1993:267, point 14). Dans le cadre de recours en annulation contre des actes de l'Union, Gibraltar est considéré comme un requérant non privilégié, au sens de l'article 263, paragraphe 4, TFUE, qui ne peut former un recours qu'aux conditions restreintes prévues par cette disposition.

19 — En revanche, dans les conclusions qu'il a présentées dans l'affaire Liga Portuguesa de Futebol Profissional et Bwin International (C-42/07, EU:C:2008:560, points 184 et suivants), l'avocat général Bot fait référence à l'article 355, point 3, TFUE, même s'il poursuit en admettant, aux points 225 et 232, que l'entreprise en cause est établie dans un État membre.

20 — Voir, notamment, arrêt du 8 septembre 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional et Bwin International (C-42/07, EU:C:2009:519, point 20). L'affaire concernait la commercialisation, au Portugal, de certains jeux de hasard proposés, au moyen d'Internet, par une entreprise ayant son siège à Gibraltar. Au point 49 de l'arrêt, la Cour a jugé que cette entreprise était « un opérateur privé qui est établi dans un autre État membre ».

21 — Voir arrêt du 8 septembre 2010, Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505, point 52).

41. Néanmoins, la juridiction de renvoi se demande si, au lieu de considérer le Royaume-Uni et Gibraltar comme une seule entité aux fins de l'article 56 TFUE, il est possible de juger que Gibraltar a le statut constitutionnel d'un territoire distinct de celui du Royaume-Uni, au sein de l'Union, de telle manière que les prestations des services entre Gibraltar et le Royaume-Uni doivent être considérées comme des échanges internes à l'Union aux fins de l'article 56 TFUE.

42. Quelle que soit l'interprétation de l'article 355, point 3, TFUE, je ne vois pas comment cela serait possible.

La jurisprudence relative à d'autres territoires

– L'arrêt Barr et Montrose Holdings (C-355/89)

43. Le gouvernement de Gibraltar se réfère aux conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Barr et Montrose Holdings, dans lesquelles celui-ci a affirmé que la libre circulation des travailleurs entre le Royaume-Uni et l'île de Man n'était « pas "purement intern[e] à un État membre", car […] l'île de Man ne fai[sai]t pas partie du Royaume-Uni » [22].

44. À dire vrai, je ne vois pas, d'un point de vue juridique, le lien entre cette affaire et la présente affaire, l'île de Man faisant l'objet d'un autre régime juridique que celui qui s'applique à Gibraltar. L'île de Man et Gibraltar ne font pas partie du Royaume-Uni et c'est ce que tous deux ont en commun.

45. L'article 355, point 5, sous c), TFUE prévoit que, par dérogation à l'article 52 TUE et à l'article 355, points 1 à 4, TFUE, les dispositions des traités ne sont applicables aux îles Anglo-Normandes et à l'île de Man que dans la mesure nécessaire pour assurer l'application du régime prévu pour ces îles par le traité relatif à l'adhésion de nouveaux États membres à la Communauté économique européenne et à la Communauté européenne de l'énergie atomique, signé le 22 janvier 1972. L'article 2 du protocole n° 3 joint à l'acte d'adhésion du Royaume-Uni prévoit, à son tour, que la libre circulation des travailleurs, inscrite à l'article 45 TFUE, ne s'applique *pas* à l'île de Man. Il est donc logique que, en ce qui concerne l'article 45 TFUE, la situation entre le Royaume-Uni et l'île de Man ne soit pas de nature purement interne. En outre, la Cour a jugé, ou plutôt confirmé, qu'il ressort « [d]e l'article 2 du protocole n° 3 […] que les droits dont bénéficient les ressortissants de ce territoire au Royaume-Uni ne sont pas affectés par l'acte », mais que « cet article précise que ceux-ci ne bénéficient pas des dispositions communautaires relatives à la libre circulation des personnes et des services» [23] et que ni cette disposition ni d'autres dispositions de ce protocole ne sauraient être interprétées « en ce sens qu'[elles] oblige[nt] les autorités de l'île de Man à traiter les personnes physiques ou morales de la Communauté de la même manière que les ressortissants de cette île sont traités au Royaume-Uni» [24]. Ainsi, du point de vue du droit de l'Union, comme la Commission le souligne également, un ressortissant du Royaume-Uni s'établissant dans l'île de Man a les mêmes droits que tout autre ressortissant de l'Union. C'est dans ce contexte qu'il convient d'apprécier les conclusions de l'avocat général Jacobs, qui ne sont donc pas directement pertinentes en l'espèce.

– L'arrêt Jersey Produce Marketing Organisation (C-293/02)

46. L'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 8 novembre 2005, Jersey Produce Marketing Organisation (C-293/02, EU:C:2005:664), est bien plus pertinente aux fins de répondre à la première question préjudicielle.

22 — Voir conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Barr et Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:5, point 22).

23 — Voir arrêt du 3 juillet 1991, Barr et Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:287, point 22).

24 — Voir arrêt du 3 juillet 1991, Barr et Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:287, point 23).

47. Il était interdit aux producteurs de l'île de Jersey d'exporter leurs pommes de terre au Royaume-Uni, à moins d'être enregistrés auprès du Jersey Potato Export Marketing Board et de conclure avec ce dernier un accord de commercialisation. Ces producteurs ont invoqué l'article 35 TFUE. La Cour devait ainsi déterminer si, aux fins du traité FUE, les échanges de ces marchandises entre Jersey et le Royaume-Uni devaient être considérés comme des échanges de marchandises entre États membres ou si, pour le cas d'espèce, Jersey et le Royaume-Uni devaient être considérés comme faisant partie d'un seul État membre.

48. Tout comme Gibraltar, Jersey ne fait pas partie du Royaume-Uni. Elle est, au sens de l'article 355, point 3, TFUE, un territoire dont cet État membre assume les relations extérieures, ainsi que la Cour l'a en effet elle-même affirmé [25]. La seule différence entre Gibraltar et Jersey quant à leur régime juridique est que, en ce qui concerne cette dernière, l'article 355, point 5, sous c), TFUE contient une disposition qui constitue une lex specialis par rapport à l'article 355, point 3, TFUE qui a pour effet que les règles du traité s'appliquent à Jersey non pas pleinement mais en partie, dans les limites prévues par le régime spécifique qui a été créé pour elle. La situation juridique générale de Jersey est, à cet égard, identique à celle de l'île de Man.

49. Cependant, et c'est là son intérêt véritable, l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Jersey Produce Marketing Organisation portait sur les dispositions du traité relatives à la libre circulation des marchandises. Contrairement à la situation dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 3 juillet 1991, Barr et Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:287), aucune règle du régime spécifique ne s'appliquait aux îles Anglo-Normandes. La Cour a donc jugé que, « aux fins de l'application des articles [28, 30, 34 et 35 TFUE], les îles Anglo-Normandes, l'île de Man et le Royaume-Uni doivent être assimilés à un État membre» [26].

50. Il en va de même, selon moi, de la situation entre le Royaume-Uni et Gibraltar en matière de la libre prestation des services prévue à l'article 56 TFUE.

Autres considérations

51. Le gouvernement de Gibraltar souligne que, étant donné que l'article 355, point 3, TFUE doit être interprété en se fondant sur son objet et sa finalité, qui est d'assurer l'application effective du droit de l'Union pour ce qui concerne les territoires européens visés par cette disposition, et étant donné que cette finalité comprend la création d'un marché intérieur « sans frontières intérieures » (voir article 26, paragraphe 2, TFUE), l'interprétation correcte de l'article 355, point 3, TFUE impose donc la libre circulation des services entre Gibraltar et le Royaume-Uni. Il serait malvenu de se fonder sur une analogie entre, d'une part, Gibraltar et, d'autre part, les îles Anglo-Normandes et l'île de Man, auxquelles s'applique l'article 355, point 5, sous c), TFUE.

52. Un tel raisonnement ne saurait être suivi.

53. Cette logique conduirait à inscrire toute situation interne dans le cadre des libertés du marché intérieur. La Cour a eu recours aux termes « sans frontières intérieures » de l'article 26, paragraphe 2, TFUE pour renforcer un argument. Ainsi, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Carbonati Apuani, qui concernait une taxe sur les marbres extraits d'une commune spécifique [27], la

25 — Voir arrêt du 8 novembre 2005, Jersey Produce Marketing Organisation (C-293/02, EU:C:2005:664, point 43).

26 — Voir arrêt du 8 novembre 2005, Jersey Produce Marketing Organisation (C-293/02, EU:C:2005:664, point 54).

27 — La commune de Carrare en Toscane (Italie).

Cour a attiré l'attention sur l'article 26, paragraphe 2, TFUE [28] à l'appui de son argument plus fondamental selon lequel le principe même de l'union douanière exige que soit assurée de manière générale la libre circulation des marchandises, non seulement dans le cadre du commerce interétatique, mais plus largement sur l'ensemble du territoire de l'union douanière [29].

54. Ces considérations sont très spécifiques à la création d'une union douanière [30]. Toute démarcation territoriale, même à l'intérieur d'un État membre, a nécessairement des conséquences pour la libre circulation des marchandises à travers l'Union. Ces considérations ne sauraient dès lors être transposées, en tant que telles, à la libre prestation des services.

55. En outre, comme la Commission le relève également dans ses observations, l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 9 septembre 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506), ne concernait pas une situation purement interne. En effet, par sa nature et ses modalités, la taxe en cause avait des effets sur les échanges entre États membres [31]. Il en va de même pour les arrêts antérieurs auxquels la Cour se réfère spécifiquement dans cet arrêt [32].

56. Quel que soit l'angle adopté, l'article 56 TFUE parle de « ressortissants des *États membres*» [33] dans le cadre de la libre prestation des services. L'article 355, point 3, TFUE n'ajoute aucun nouvel État membre. Il s'ensuit que, aux fins de l'application de l'article 56 TFUE, Gibraltar et le Royaume-Uni ne peuvent que former un seul État membre.

57. En résumé, il convient d'interpréter l'article 355, point 3, TFUE comme n'établissant pas, entre le Royaume-Uni et Gibraltar, des droits nouveaux ou supplémentaires (ou des obligations nouvelles ou supplémentaires) s'ajoutant à ceux qui découlent du droit constitutionnel du Royaume-Uni et de Gibraltar.

Conclusion

58. Je propose donc à la Cour de répondre à la première question préjudicielle en ce sens que le Royaume-Uni et Gibraltar doivent être considérés comme un seul État membre aux fins de l'application de l'article 56 TFUE.

Sur la deuxième question : restriction au sens de l'article 56 TFUE ?

Nature hypothétique de la deuxième question

59. Par sa deuxième question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande si l'instauration d'une taxe sur les jeux à distance constitue une restriction à la libre prestation des services au sens de l'article 56 TFUE.

28 — Voir arrêt du 9 septembre 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, point 23).

29 — Voir arrêt du 9 septembre 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, point 22).

30 — En tout état de cause, comme nous l'avons vu plus haut, Gibraltar ne fait pas partie de l'union douanière.

31 — Voir arrêt du 9 septembre 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, point 26).

32 — Voir arrêt du 9 août 1994, Lancry e.a. (C-363/93 et C-407/93 à C-411/93, EU:C:1994:315, point 30) ; voir, de même, en ce qui concerne des mesures d'effet équivalant à des restrictions quantitatives, arrêts du 15 décembre 1982, Oosthoek's Uitgeversmaatschappij (286/81, EU:C:1982:438, point 9) ; du 15 décembre 1993, Ligur Carni e.a. (C-277/91, C-318/91 et C-319/91, EU:C:1993:927, points 36 et 37) ; du 13 janvier 2000, TK-Heimdienst (C-254/98, EU:C:2000:12, points 27 à 31), ainsi que du 5 décembre 2000, Guimont (C-448/98, EU:C:2000:663, points 21 à 23).

33 — Mise en italique par mes soins.

60. Étant donné que les dispositions du traité FUE en matière de libre prestation des services ne trouvent pas à s'appliquer à une situation dont tous les éléments se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre [34], la deuxième question préjudicielle est hypothétique.

61. Si, toutefois, la Cour devait aboutir à une conclusion différente en ce qui concerne cette première question et estimer que l'article 56 TFUE s'applique en l'espèce, cette disposition doit alors être examinée.

62. Il en va de même, d'ailleurs, dans l'éventualité où la Cour jugerait que, même si le litige dans l'affaire au principal se cantonne à l'intérieur d'un seul État membre (aux fins de l'article 56 TFUE), il y a un intérêt à répondre à une question sur le fond pour l'une des raisons énoncées récemment dans l'arrêt Ullens de Schooten [35]. Cela étant, une mise en garde n'est pas inutile à ce stade : à supposer que la situation en cause au principal est de nature purement interne, la juridiction de renvoi ne me semble pas avoir indiqué, conformément aux exigences de l'article 94 du règlement de procédure de la Cour de justice, de quelle manière le litige dont elle est saisie présente, malgré son caractère purement interne, des facteurs de rattachement avec les dispositions du droit de l'Union en matière de libre prestation des services qui rendraient une décision préjudicielle en interprétation nécessaire pour qu'elle soit en mesure de statuer dans ce litige [36]. En effet, la juridiction de renvoi paraît uniquement se concentrer sur le point de savoir si la situation est ou non de nature interne dans le cas d'espèce et non, dans l'affirmative, sur le point de savoir si elle présente des facteurs de rattachement avec le droit de l'Union.

63. Les développements qui suivent sont donc uniquement formulés dans cette hypothèse.

Caractéristiques essentielles du nouveau régime fiscal

64. La juridiction de renvoi constate que, à la suite de l'instauration du nouveau régime fiscal, 1) une taxe du Royaume-Uni (ou « taxe sur les jeux de hasard à distance ») est levée sur la participation d'une « personne imposable » à un jeu à distance avec des prestataires de jeux d'argent, que ceux-ci soient établis au Royaume-Uni, à Gibraltar ou ailleurs dans le monde ; 2) par « personne imposable », on entend toute personne établie au Royaume-Uni (une personne établie au Royaume-Uni étant à son tour définie comme « une personne physique résidant habituellement au Royaume-Uni » ou « une personne morale légalement constituée au Royaume-Uni ») ; 3) le taux de la taxe sur les jeux de hasard à distance au Royaume-Uni s'élève à 15 % des bénéfices du prestataire de jeux d'argent (tels que définis) pendant l'exercice concerné ; 4) la taxe est acquittée par les prestataires de jeux d'argent et ce paiement est une condition du maintien de la licence les autorisant à fournir les services ; 5) pour calculer le montant des bénéfices d'un prestataire de jeux au cours d'un exercice comptable quant à des jeux ordinaires, il faut prendre le total des paiements de jeux versés au prestataire au cours de l'exercice comptable donné quant à des jeux ordinaires et déduire le montant des frais exposés par le prestataire au cours de cette période pour les prix attribués dans le cadre de ces jeux ; 6) la partie des recettes et dépenses du prestataire de jeux à prendre en compte pour déterminer les bénéfices doit être identifiée dans ses livres et pièces comptables et donc distinguée de ses autres recettes et dépenses ; 7) le résultat de cette identification peut, en tant que tel, être pris en compte pour calculer les bénéfices du prestataire au titre de toutes ses activités, et 8) ce résultat est identifié et quantifié sans aucune référence aux dépenses administratives ou autres (par exemple, les loyers et les salaires) ni aux 15 % de taxe devant être acquittés sur cette somme, c'est-à-dire sur la différence entre les recettes définies et les dépenses définies.

34 — Voir, pour une très récente réaffirmation de cette jurisprudence constante, arrêt du 15 novembre 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, point 47 et jurisprudence citée).

35 — Voir arrêt du 15 novembre 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, points 50 à 53).

36 — Voir arrêt du 15 novembre 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, point 55).

65. Fondamentalement, ainsi que la juridiction de renvoi l'observe, le changement et l'effet de la taxe sur les jeux à distance réside pour l'essentiel en ce qu'elle détermine et applique une taxe sur un rendement net défini d'un marché qui est déterminé et en ce que ce marché ainsi que ce rendement sont définis de la même manière pour tous les prestataires de jeux à distance sur ce marché.

« Extraterritorialité »

66. La GBGA et le gouvernement de Gibraltar soutiennent que la taxe due en vertu du nouveau régime fiscal doit être qualifiée de « taxe extraterritoriale », car il ne s'agit ni d'une taxe à la consommation ni d'une taxe levée sur les consommateurs mais d'une taxe sur les bénéfices des prestataires qui sont situés hors du Royaume-Uni. Étant fixée à 15 % des bénéfices bruts provenant des jeux d'argent, ou « mises nettes », à savoir le montant de toutes les recettes que le prestataire a encaissées des personnes établies au Royaume-Uni après déduction du montant des gains versés aux personnes établies au Royaume-Uni, cette taxe est perçue sur une part fixe du bénéfice global du prestataire provenant des transactions des jeux d'argent avec les personnes établies au Royaume-Uni. Étant donné que le prestataire ne réalisera pas de bénéfice sur chaque transaction (parce que le joueur gagnera parfois), la taxe ne saurait être entendue comme une taxe sur la participation à des activités de jeux d'argent. Le consommateur pourra jouer à grande échelle mais, dans la mesure où il gagnera, aucune taxe ne devra être acquittée par l'exploitant au titre de sa consommation. Les mises nettes étant calculées de manière cumulée sur une période de trois mois, il est impossible d'imputer une partie de la taxe à acquitter par l'exploitant à une consommation de services de jeux particulière à un consommateur.

67. Selon le point de vue opposé défendu par le gouvernement du Royaume-Uni, le nouveau régime fiscal institue des taxes intérieures sur les jeux d'argent qui sont d'une nature non discriminatoire. Il soumet à l'impôt l'activité économique sous la forme de la consommation de services de jeux d'argent au Royaume-Uni par des personnes qui résident habituellement au Royaume-Uni ou par des sociétés établies au Royaume-Uni. La taxe sur les jeux à distance est perçue sur la participation d'une personne imposable à un jeu à distance. La personne imposable est le destinataire du service, même si la taxe doit être acquittée par le prestataire des services de jeux. La taxe due au titre de cette participation n'est pas calculée en fonction des bénéfices des prestataires de services, mais, plus exactement, en fonction des montants dus au titre des jeux, déduction faite des montants versés à titre de gains. En d'autres termes, il s'agit d'une taxe sur le total des mises nettes. Quelle que soit la méthode de calcul, elle reste une taxe sur la participation à des jeux à distance. Elle n'est dès lors pas une taxe extraterritoriale.

68. Selon moi, la terminologie se référant à une extraterritorialité n'est pas heureuse dans le cadre de la présente affaire. En l'absence d'harmonisation, en raison de sa compétence fiscale, un État (membre) est libre, en règle générale, de définir unilatéralement qui il assujettit à un impôt, où il le fait et à quelles conditions, tant en ce qui concerne la fiscalité directe que la fiscalité indirecte. C'est uniquement dans des cas extrêmes où aucun lien ne peut être établi avec sa compétence qu'il peut être question d'un impôt qui est interdit eu égard à son caractère extraterritorial.

69. En l'espèce, toutefois, il existe des liens évidents avec le Royaume-Uni. C'est, au départ, une consommation par une personne établie au Royaume-Uni qui a lieu physiquement, dans la plupart des cas, au Royaume-Uni. En outre, ainsi que la juridiction de renvoi l'observe, l'acquittement de la taxe est une condition du maintien de la licence autorisant le prestataire de jeux à fournir ses services aux consommateurs établis au Royaume-Uni. La taxe peut donc difficilement être considérée comme étant illégale en raison d'une prétendue extraterritorialité.

Un impôt direct ou indirect ?

70. Quant à savoir si la taxe en cause constitue un impôt direct ou indirect, j'estime que cette question n'est pas pertinente en l'espèce. Au regard de la libre prestation des services, l'impôt direct ou indirect est apprécié de la même manière. De surcroît, je ne suis pas en mesure de donner une réponse définitive à cette question qui devrait, selon moi, être laissée à l'appréciation de la juridiction de renvoi.

71. La taxe sur les jeux à distance présente à la fois des éléments qui indiquent un impôt direct sur la prestation des services proposés depuis Gibraltar et des éléments qui indiquent un impôt sur la consommation qui en est faite au Royaume-Uni.

72. En ce qui concerne les éléments indicatifs d'un impôt direct, je retiens ce qui suit. Il me semble que la charge économique de la taxe est supportée, en fin de compte, par le prestataire du service et que, sous cet angle, la taxe en cause se rapproche d'un impôt sur les bénéfices. En outre, je ne pense pas qu'elle soit déjà incluse dans le prix du service proposé au consommateur. À cet égard, la juridiction de renvoi relève elle-même que le nouveau régime fiscal a pour effet d'appliquer une taxe sur une partie définie des recettes du prestataire, déduction faite d'une partie définie de ses dépenses. La définition et, par conséquent, le calcul de cette partie des bénéfices se rapportent à la source de l'activité économique, à savoir, d'une manière très générale, le marché du Royaume-Uni.

73. Cela étant, c'est la consommation de services de jeux par le consommateur (une personne établie au Royaume-Uni) qui donne lieu à l'imposition, même si toute la consommation n'est pas taxée, à savoir la consommation qui aboutit à un gain pour le consommateur.

Lieu de consommation

74. Il convient encore d'examiner le lieu précis de consommation.

75. La GBGA et le gouvernement de Gibraltar critiquent le fait que la taxe en cause ne se limite pas à la consommation effective qui a lieu au Royaume-Uni, le consommateur, c'est-à-dire la personne imposable selon le nouveau régime fiscal, pouvant ne pas se trouver au Royaume-Uni au moment de la transaction.

76. Cet argument ne me convainc guère et il me semble même qu'il tente d'inverser le principe selon lequel une transaction par Internet peut et doit toujours être liée à un État (membre) spécifique. Il est certes exact qu'une personne qui est un résident au Royaume-Uni et qui est enregistrée, en raison des informations de sa carte de crédit, comme une personne établie au Royaume-Uni peut participer à des jeux en ligne, c'est-à-dire conclure une transaction, alors qu'elle se trouve en vacances ailleurs. Là n'est toutefois pas la question. Ce qui est déterminant, c'est de savoir de quelles autorités fiscales cette personne relève. Dès lors qu'une personne est enregistrée au Royaume-Uni en raison du fait que c'est là qu'elle a son centre d'intérêts, je comprends pleinement qu'elle soit considérée, aux fins de la taxe à la consommation, comme « consommant » au Royaume-Uni.

77. En d'autres termes, ce n'est pas parce qu'Internet est à ce point universel et qu'il est possible de conclure des transactions sans être physiquement présent dans son État membre d'origine que cela signifie pour autant que l'on ne consomme pas dans cet État membre. Un État membre peut donc définir le lieu de consommation, même si dans certains cas il peut y avoir une discordance entre le lieu physique du consommateur et le lieu défini de consommation.

78. Cela peut même aboutir à des situations où différents États membres taxent la même consommation, lorsqu'un consommateur du Royaume-Uni consomme au cours d'un voyage. Néanmoins, cette double imposition n'entraîne pas, en tant que telle, une méconnaissance de l'article 56 TFUE, comme nous allons le voir à présent.

Existe-t-il une restriction ?

79. En vertu de l'article 56 TFUE, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation.

80. Comme chacun sait, l'article 56 TFUE exige non seulement l'élimination de toute discrimination à l'égard du prestataire de services en raison de sa nationalité ou de la circonstance qu'il est établi dans un État membre autre que celui où la prestation doit être exécutée, mais également la suppression de toute restriction, même si elle s'applique indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux des autres États membres, lorsqu'elle est de nature à prohiber, à gêner ou à rendre moins attrayantes les activités du prestataire établi dans un autre État membre, où il fournit légalement un service analogue [37].

81. Dans une interprétation aussi large de l'article 56 TFUE, les mesures en cause sont susceptibles de rendre l'exercice de la libre prestation des services entre Gibraltar et le Royaume-Uni moins attrayant. Ces mesures impliquant des charges supplémentaires pour les opérateurs économiques de Gibraltar, l'on pourrait être porté à croire qu'elles constituent une restriction au sens de l'article 56 TFUE.

82. Or, dans le cas de taxes nationales, la simple imposition d'une taxe conduit à une restriction. En effet, prélever un impôt quel qu'il soit gêne l'activité économique ou la rend moins attrayante [38]. Tel est souvent l'objectif même des taxes. C'est la raison pour laquelle la Cour adopte, comme je pense pouvoir l'affirmer à présent, une approche plus flexible lorsqu'il s'agit de taxes dans le cadre des libertés du marché intérieur, en particulier la libre prestation des services et la libre circulation des capitaux.

83. C'est l'avocat général Kokott qui a été la plus explicite à cet égard et qui a abondamment défendu dans plusieurs de ses conclusions [39] une position plus nuancée dans le domaine fiscal. Je recourrai à certains de ses arguments à ce stade, étant donné qu'ils me paraissent sous-tendre le raisonnement de la Cour dans les arrêts pertinents.

84. Si une imposition pouvait donner lieu à un « examen au regard du droit de l'Union au titre des libertés fondamentales, même dans les cas dans lesquels il n'est discriminatoire ni de façon ostensible ni de façon dissimulée et où il est dès lors perçu de façon égale pour tous les citoyens de l'Union, toute décision d'un État membre de prélever un impôt dans une situation de fait donnée ou toute augmentation de l'imposition quelle qu'elle soit serait aussi marquée par le droit de l'Union. Le résultat en serait que la compétence fiscale des États membres, qui leur appartient en vertu de la répartition des compétences dans l'Union, serait ignorée. Une imposition perçue en l'absence de toute discrimination ne devrait donc en principe pas entraîner la restriction d'une liberté fondamentale» [40].

37 — Voir arrêt du 17 décembre 2015, X-Steuerberatungsgesellschaft (C-342/14, EU:C:2015:827, point 48 et jurisprudence citée).

38 — Voir conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire X (C-686/13, EU:C:2015:31, point 40).

39 — Voir les conclusions que l'avocat général Kokott a présentées dans les affaires Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, points 58 à 67) (sur la libre prestation des services, article 56 TFUE), X (C-498/10, EU:C:2011:870, points 17 à 29) (sur le droit d'établissement, article 49 TFUE), et X (C-686/13, EU:C:2015:31, points 38 à 45) (sur le droit d'établissement, article 49 TFUE). Voir également Kokott, J., Ost, H., « Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht », dans *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, 2011, p. 496 à 503.

40 — Voir conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire X (C-686/13, EU:C:2015:31, points 38 à 40).

85. Cela étant, la Cour a relevé la possibilité d'une restriction aux fins de l'article 56 TFUE lorsqu'une taxe est perçue à un taux prohibitif [41]. Or, en l'espèce, il ne saurait être soutenu que le taux de 15 % est prohibitif.

86. Il s'ensuit que la taxe sur les jeux à distance ne constitue pas une restriction au sens de l'article 56 TFUE si elle s'applique indistinctement tant aux opérateurs économiques établis au Royaume-Uni qu'à ceux qui ne le sont pas et qu'elle est non discriminatoire. J'examinerai ce dernier aspect plus loin dans les présentes conclusions.

La double imposition

87. La question d'une double imposition est inextricablement liée à la question de l'existence d'une restriction au sens de l'article 56 TFUE. Ainsi que la Commission l'a souligné à juste titre dans ses observations, l'existence d'une double imposition ne constitue pas une restriction. En l'absence d'harmonisation, la double imposition n'est pas interdite en tant que telle par les libertés fondamentales, mais elle est simplement la conséquence du principe selon lequel les États (membres) ont le pouvoir d'imposition résultant de leur compétence fiscale [42].

88. En matière de taxation directe, il ressort d'une jurisprudence constante que la double imposition n'est pas contraire aux libertés fondamentales [43].

Existence d'une discrimination ?

89. La présente affaire constitue-t-elle, cependant, une affaire de discrimination entre les exploitants de jeux établis au Royaume-Uni et ceux établis à Gibraltar ? Si tel devait être le cas, il y aurait, en effet, une violation de l'article 56 TFUE dès lors que cette discrimination ne serait pas justifiée.

90. L'article 56 TFUE vise également à supprimer les discriminations entre les ressortissants des États membres s'agissant de la libre prestation des services. Cette disposition constitue donc une expression spécifique du principe général de non-discrimination qui sous-tend les traités [44].

91. La GBGA et le gouvernement de Gibraltar soutiennent que les taxes imposées en vertu du nouveau régime fiscal sont (indirectement) discriminatoires. Quoiqu'« indistinctement applicable », le nouveau régime fiscal entraîne un désavantage particulier pour les prestataires de jeux d'argent établis en dehors du Royaume-Uni, y compris à Gibraltar, par rapport à ceux établis au Royaume-Uni. En effet, les prestataires établis à Gibraltar feront l'objet d'une double imposition pour les services qu'ils fournissent aux personnes établies au Royaume-Uni, alors que les exploitants établis au Royaume-Uni qui fournissent des services aux mêmes consommateurs ne se trouveront pas dans cette situation.

92. Un tel raisonnement ne saurait être suivi.

41 — Voir arrêt du 11 juin 2015, Berlington Hungary e.a. (C-98/14, EU:C:2015:386, point 42).

42 — La conclusion de conventions bilatérales entre États (membres) tendant à supprimer la double imposition peut donc constituer un moyen approprié pour remédier à ce problème. Voir également arrêt du 14 novembre 2006, Kerckhaert et Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, point 21).

43 — Voir, en ce qui concerne la libre circulation des capitaux, notamment arrêts du 14 novembre 2006, Kerckhaert et Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, points 20 et suivants), ainsi que du 16 juillet 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, points 30 et suivants).

44 — Voir arrêt du 11 décembre 2003, AMOK (C-289/02, EU:C:2003:669, points 25 et 26 ainsi que jurisprudence citée).

93. Ainsi que le Royaume-Uni le fait valoir, le nouveau régime fiscal frappe les jeux d'argent de taxes propres au Royaume-Uni qui ne sont pas discriminatoires. Bien qu'il entraîne un coût supplémentaire pour les prestataires de services, le nouveau régime fiscal s'applique de manière identique à tous les prestataires de jeux d'argent, peu importe où ils sont établis, qui ont des activités économiques sur le marché des jeux d'argent du Royaume-Uni. Ce régime n'est donc pas, en tant que tel, susceptible de restreindre la libre prestation des services au sens de l'article 56 TFUE.

94. Il me paraît clair que si l'imposition d'une taxe avait une incidence plus importante sur des situations transfrontières que sur des situations purement intérieures, il y aurait, en effet, une violation du principe de la libre prestation des services. Or, tel n'est pas le cas dans l'affaire au principal.

95. L'affaire en cause au principal n'est pas une affaire de discrimination. La taxe en cause s'applique indistinctement aux prestataires de services, qu'ils soient ou non établis au Royaume-Uni. À nouveau, ainsi que la juridiction de renvoi le souligne elle-même, le changement et l'effet de la taxe sur les jeux à distance résident pour l'essentiel en ce qu'elle détermine et applique une taxe sur un rendement net défini d'un marché qui est déterminé et en ce que ce marché ainsi que ce rendement sont définis de la même manière pour tous les prestataires de jeux à distance sur ce marché.

96. En réalité, c'est le principe du pouvoir d'imposition du Royaume-Uni et le problème de la double imposition que la GBGA et le gouvernement de Gibraltar remettent en question. Ce point a toutefois déjà été examiné dans les présentes conclusions.

Conclusion

97. J'estime donc que l'article 56 TFUE ne s'oppose pas à l'imposition de mesures fiscales nationales présentant des caractéristiques telles celles du régime relatif aux jeux à distance.

Sur la troisième question

98. Par sa troisième question préjudicielle, la juridiction de renvoi souhaite savoir si une restriction à l'article 56 TFUE est justifiée.

99. Eu égard aux réponses que je propose de donner aux première et deuxième questions, la question est hypothétique. Les considérations qui suivent sont donc formulées dans l'éventualité où la Cour jugerait, à la fois, qu'il ne s'agit pas d'une situation purement interne *et* qu'il existe en l'espèce une restriction à la libre prestation des services.

100. Le Royaume-Uni affirme que le nouveau régime fiscal poursuit les objectifs légitimes suivants : 1) assurer un traitement équivalent entre les exploitants établis au Royaume-Uni et les exploitants d'outre-mer ; 2) assurer que le Royaume-Uni puisse exercer un contrôle fiscal approprié sur le marché des jeux d'argent, y compris en réduisant le risque que des opérateurs échappent à la taxe sur une activité économique menée avec des consommateurs du Royaume-Uni, et ce en se fondant sur le principe de la territorialité fiscale[45] ; 3) permettre au Royaume-Uni de maintenir la cohérence du système fiscal du Royaume-Uni[46], et 4) augmenter les recettes fiscales.

45 — Le Royaume-Uni se réfère à cet égard aux arrêts du 14 novembre 2006, Kerckhaert et Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, point 20), ainsi que du 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, points 37 et 48). Voir également arrêts du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, points 43 et 44) ; du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, points 68 et 72), ainsi que du 28 février 2008, Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, point 37).

46 — Le Royaume-Uni se réfère à cet égard aux arrêts du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, points 43 et 44) ; du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, points 68 et 72), ainsi que du 28 février 2008, Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, point 37).

101. En ce qui concerne ce dernier point, c'est-à-dire l'augmentation des recettes fiscales, la Cour a jugé de manière constante que le seul objectif de maximiser les recettes du Trésor public ne saurait permettre une restriction à la libre prestation des services [47]. Toutefois, la circonstance qu'une restriction aux activités de jeux de hasard bénéficie accessoirement au budget de l'État membre concerné n'empêche pas cette restriction d'être justifiée dans la mesure où elle poursuit d'abord effectivement des objectifs relatifs à des raisons impérieuses d'intérêt général [48]. Par conséquent, si elle ne constitue pas en soi un motif de justification, l'augmentation des recettes fiscales n'est pas un obstacle lorsqu'il existe des motifs valables de justification qui aboutissent incidemment à un accroissement des recettes fiscales.

102. En ce qui concerne les trois autres motifs de justification avancés par le Royaume-Uni, je n'aurais aucune objection en ce qui concerne les motifs en eux-mêmes. Cependant, s'agissant du contrôle de proportionnalité, la juridiction de renvoi fournit peu d'informations et je ne suis donc pas en mesure de donner des indications adéquates. Il appartiendra dès lors à la juridiction de renvoi de déterminer si la taxe sur les jeux de hasard à distance est appropriée et nécessaire pour la réalisation des objectifs que le Royaume-Uni invoque.

Conclusion

103. Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles posées par la High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) [Haute Cour de justice (Angleterre et pays de Galles), division du Queen's Bench (chambre administrative), Royaume-Uni] :

Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et Gibraltar doivent être considérés comme un seul État membre aux fins de l'application de l'article 56 TFUE.

47 — Voir arrêt du 11 juin 2015, Berlington Hungary e.a. (C-98/14, EU:C:2015:386, point 60 et jurisprudence citée).

48 — Voir arrêt du 11 juin 2015, Berlington Hungary e.a. (C-98/14, EU:C:2015:386, point 61 et jurisprudence citée).