

Asunto C-58/09

Leo Libera GmbH

y

Finanzamt Buchholz in der Nordheide

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Petición de decisión prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 135, apartado 1, letra i) — Exención de apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero — Requisitos y límites — Poder de fijación de los Estados miembros»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exenciones — Exención de apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero

[Directiva 2006/112/CE del Consejo, art. 135, ap. 1, letra i)]

El artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el ejercicio de la facultad que poseen los Estados miembros para fijar las condiciones y los límites a la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista por esta norma les autoriza a eximir de dicho impuesto solamente determinados juegos de azar o de dinero.

En efecto, dicha norma deja un amplio margen de apreciación a los Estados miembros en lo relativo a la exención o a la tributación de las operaciones afectadas, ya que permite a los Estados miembros fijar las condiciones y los límites a los que se puede supeditar la aplicación de dicha exención. Por otra parte, su tenor no contiene ningún otro elemento que permita deducir que el legislador comunitario pretendiera introducir una restricción cuantitativa del tipo que sea para garantizar, en particular, que la exención del impuesto sobre el valor añadido pueda aplicarse al menos al 50 % de los juegos de azar y de dinero explotados y organizados en un Estado miembro o al menos al 50 % del volumen de negocios generado por la explotación y la organización de tales juegos. Por otra parte, tampoco se opone a tal normativa el principio de neutralidad fiscal, en virtud del cual, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, no se debe tratar de modo distinto prestaciones de servicios similares y que, en consecuencia, compitan entre sí. En efecto, a riesgo de privar de todo efecto útil al artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 y al amplio margen de apreciación que el mismo reconoce a los Estados miembros, no se puede interpretar dicho principio en el sentido de que se opone a que se exima del pago del impuesto sobre el valor añadido a unos tipos de juegos de azar o de dinero y a otros no, aunque ambos tipos de juegos no compitan entre sí.

(véanse los apartados 26 a 27, 34 a 35 y 39 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 10 de junio de 2010 (*)

«Petición de decisión prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 135, apartado 1, letra i) – Exención de apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero – Requisitos y límites – Poder de fijación de los Estados miembros»

En el asunto C-58/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 17 de diciembre de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de febrero de 2009, en el procedimiento entre

Leo?Libera GmbH

y

Finanzamt Buchholz in der Nordheide,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits, A. Borg Barthet y J. J. Kasel (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de marzo de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Leo?Libera GmbH, por el Sr. B. Hansen, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma, C. Blaschke y B. Klein, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno belga, por las Sras. L. Van den Broeck y C. Pochet, en calidad de agentes, asistidas por los Sres. P. Vlaeminck e Y. T’Jampens y la Sra. A. Hubert, advocaten;
- en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O’Hagan, en calidad de agente, asistido por el Sr. N. Travers, BL;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Ossowski, en calidad de agente,

asistido por la Sra. N. Shaw, Barrister;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de marzo de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad Leo?Libera GmbH (en lo sucesivo, «Leo?Libera») y el Finanzamt Buchholz in der Nordheide (Administración tributaria alemana; en lo sucesivo, «Finanzamt»), en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los ingresos obtenidos de la organización de juegos de azar con máquinas tragaperras.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 131 de la Directiva 2006/112 dispone:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

4 El artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

i) las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro.»

5 Con anterioridad a la entrada en vigor de la Directiva 2006/112, la norma pertinente de Derecho comunitario era el artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Los artículos 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 y 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva son de idéntico tenor.

Normativa nacional

6 El artículo 1, apartado 1, punto 1, frase primera, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386), en la versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), dispone que estarán sujetas al IVA «las entregas y otras prestaciones realizadas a título oneroso en el interior del país por un empresario en el marco de

su empresa».

7 Hasta el 5 de mayo de 2006, el artículo 4, punto 9, letra b), de dicha Ley establecía que, entre las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, punto 1, estaban exentas:

«las operaciones incluidas en el ámbito de la Ley de loterías y apuestas hípcas y las que realicen los casinos públicos autorizados en relación con la actividad que les es propia. No estarán exentas las operaciones incluidas en el ámbito de la Ley de loterías y apuestas hípcas y que estén exentas del impuesto sobre loterías y apuestas hípcas o que, en general, no estén gravadas con dicho impuesto.»

8 A raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131, se modificó el artículo 4, punto 9, letra b), de la Umsatzsteuergesetz 2005 [Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen (StEindämmG), de 28 de abril de 2006, BGBl. 2006 I, p. 1095], con efectos desde el 6 de mayo de 2006. En lo sucesivo, estarán exentas del IVA:

«las operaciones incluidas en el ámbito de la Ley de loterías y apuestas hípcas. No estarán exentas las operaciones incluidas en el ámbito de la Ley de loterías y apuestas hípcas y que estén exentas del impuesto sobre loterías y apuestas hípcas o que, en general, no estén gravadas con dicho impuesto.»

9 Con arreglo a la UStG en relación con la Ley de loterías y apuestas hípcas [Rennwett- und Lotteriegesetz, (en lo sucesivo, «RennwLottG»)], están exentas del IVA las apuestas sobre pruebas hípcas públicas («apuestas hípcas»), las apuestas con cuota fija («apuestas oddset»), las loterías y los sorteos.

Litigio principal y cuestión prejudicial

10 Leo Libera explota un salón de juegos equipado con máquinas tragaperras. En su declaración del IVA del mes de enero de 2007, declaró las operaciones correspondientes. Tras la liquidación del pago a cuenta provisional girada por el Finanzamt, formuló una reclamación contra dicha liquidación en la que alegaba que dichas operaciones estaban exentas del IVA. Consideraba, efectivamente, que la modificación introducida en el artículo 4, punto 9, letra b), de la Umsatzsteuergesetz 2005 por el StEindämmG era contraria al Derecho comunitario.

11 Al desestimar el Finanzamt su reclamación por infundada, Leo Libera recurrió ante el Finanzgericht. Este último desestimó su recurso basándose en que el artículo 4, punto 9, letra b), de la UStG no eximía a las operaciones controvertidas. Las únicas operaciones exentas en virtud de dicha norma son las incluidas en la RennwLottG. Pues bien, las operaciones correspondientes a las máquinas tragaperras no están incluidas en la categoría de operaciones exentas. Dicho órgano jurisdiccional añadió que el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros establecer excepciones a la exención fiscal.

12 Leo Libera sostiene, en apoyo del recurso de «casación» que interpuso ante el Bundesfinanzhof, que, con arreglo al artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, un Estado miembro no puede eximir del IVA únicamente las apuestas y loterías, sino que debe eximir también de dicho impuesto «los otros juegos de azar o de dinero». Ciertamente, los legisladores nacionales pueden subordinar dicha exención a determinadas condiciones y límites. Sin embargo, no pueden gravar de forma generalizada los «otros juegos de azar y de dinero». Pues bien, dado que la normativa alemana grava con el IVA aproximadamente el 63 % del conjunto de las operaciones de juegos de azar que se desarrollan en el territorio de dicho Estado miembro, la exención prevista por la Directiva 2006/112 sólo se aplica a una pequeña parte de las

operaciones. En consecuencia, considera que la normativa nacional resulta contraria al Derecho comunitario. Además, dicha normativa vulnera el principio de neutralidad fiscal porque coloca a los explotadores de máquinas tragaperras en una situación desfavorable con respecto a los casinos públicos, que sí pueden repercutir el IVA a los jugadores.

13 El Bundesfinanzhof expresa sus dudas en cuanto a la conformidad con el Derecho comunitario del artículo 4, punto 9, letra b), de la UStG. Dicho órgano jurisdiccional considera que, de conformidad con la interpretación del artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva realizada por el Tribunal de Justicia, la organización y la explotación de los juegos de dinero y de azar deben, en principio, quedar exentas del IVA. La misma conclusión se impone, a su juicio, en relación con el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, porque el tenor de ambas normas comunitarias en cuestión es idéntico.

14 Pues bien, el artículo 4, punto 9, letra b), de la UStG reserva, en su opinión, esta exención a un número limitado de juegos, a saber, las loterías y las apuestas, pese a que estos juegos solamente representan una parte minoritaria del conjunto de operaciones de juego efectuadas en territorio alemán y del volumen de negocios producido por esta actividad en dicho territorio.

15 Por tanto, el tribunal remitente se pregunta si, con su reforma legislativa de 2006, el legislador alemán no sobrepasó el margen de maniobra que le reconoce el Derecho comunitario.

16 En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE [...] en el sentido de que los Estados miembros pueden adoptar una normativa según la cual únicamente se exime del impuesto a determinadas apuestas (las hípicas) y a las loterías, quedando excluidos de la exención el conjunto de los “otros juegos de azar o de dinero?”»

Sobre la petición de reapertura de la fase oral

17 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de marzo de 2010, Leo?Libera solicitó la reapertura de la fase oral del procedimiento, en virtud del artículo 61 del Reglamento de Procedimiento.

18 Sobre este particular, debe recordarse que el Tribunal de Justicia puede ordenar la reapertura de la fase oral, conforme al artículo 61 de su Reglamento de Procedimiento, si considera que no está suficientemente informado o que el asunto debe dirimirse basándose en una alegación que no haya sido debatida entre las partes (sentencias de 10 de febrero de 2000, Deutsche Post, asuntos acumulados C?270/97 y C?271/97, Rec. p. I?929, apartado 30, y de 18 de junio de 2002, Philips, C?299/99, Rec. p. I?5475, apartado 20).

19 En el presente caso, el Tribunal de Justicia considera, oído el Abogado General, que dispone de todos los elementos necesarios para dirimir la petición prejudicial que le ha sido sometida y que no procede examinarla a la luz de una alegación que no ha sido debatida ante él.

20 Por lo tanto, debe denegarse la petición de tal reapertura.

Sobre la cuestión prejudicial

21 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente quiere saber, en esencia, si se debe interpretar el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 en el sentido de que el ejercicio de la facultad que poseen los Estados miembros para fijar las condiciones y los límites a la exención del IVA prevista por dicha norma les autoriza a eximir del IVA solamente a

determinados juegos de azar o de dinero.

22 Para responder a esta cuestión, procede señalar de entrada que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que los términos empleados para designar exenciones como las previstas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva 2006/112 han de interpretarse restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véase, por analogía, en cuanto a la Sexta Directiva, la sentencia de 13 de julio de 2006, *United Utilities*, C-89/05, Rec. p. I-6813, apartado 21).

23 Por lo demás, la interpretación del tenor literal de esta disposición debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (véase, por analogía, la sentencia *United Utilities*, antes citada, apartado 22).

24 En lo que concierne concretamente a las apuestas, loterías y otros juegos de azar, hay que recordar que la exención que les es aplicable está justificada por razones de índole práctica, dado que la aplicación del IVA en las operaciones relativas a los juegos de azar resulta difícil y no por la voluntad de dar un trato más favorable en materia de IVA a esas actividades, como ocurre en el caso de ciertas prestaciones de servicios de interés general que se realizan en el ámbito social (sentencia *United Utilities*, antes citada, apartado 23).

25 Ha de examinarse a la luz de estas consideraciones si los Estados miembros pueden restringir válidamente el ámbito de aplicación de la exención del IVA prevista en el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, de tal manera que sólo una pequeña parte de los juegos de azar y de dinero organizados en el territorio de dichos Estados, fijada en función del número de juegos autorizados o del volumen de negocios que dichos juegos generan, pueda beneficiarse de dicha exención.

26 A este respecto, debe señalarse, en primer lugar, que de los propios términos del artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 resulta que dicha norma deja un amplio margen de apreciación a los Estados miembros en lo relativo a la exención o a la tributación de las operaciones afectadas, ya que permite a los Estados miembros fijar las condiciones y los límites a los que se puede supeditar la aplicación de dicha exención.

27 A continuación, hay que señalar que el tenor del artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 no contiene ningún otro elemento que permita deducir que el legislador comunitario pretendiera introducir una restricción cuantitativa del tipo que sea para garantizar, en particular, que la exención del IVA pueda aplicarse al menos al 50 % de los juegos de azar y de dinero explotados y organizados en un Estado miembro o al menos al 50 % del volumen de negocios generado por la explotación y la organización de tales juegos.

28 En este contexto, no desvirtúa esta constatación el hecho de que el Tribunal de Justicia haya declarado reiteradamente que la organización y la explotación de juegos y máquinas de juegos de azar deben estar, en principio, exentas del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 11 de junio de 1998, *Fischer*, C-283/95, Rec. p. I-3369, apartado 25, y *Linneweber y Akritidis*, antes citada, apartado 23), habida cuenta del objetivo que persigue el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 y del sistema general de ésta.

29 En efecto, en primer lugar, en cuanto a la finalidad de la exención controvertida, procede recordar que, en materia de juegos de azar y de dinero, los Estados miembros no sólo son libres para fijar las condiciones y los límites de exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 (sentencias, antes citadas, *Fischer*, apartado 25, y *Linneweber y*

Akritidis, apartado 23), sino que poseen también una facultad de apreciación que les permite prohibir total o parcialmente las actividades de dicha naturaleza o restringirlas y prever a estos efectos formas de control más o menos estrictas (sentencias de 24 de marzo de 1994, Schindler, C?275/92, Rec. p. I?1039, apartado 61, y de 21 de septiembre de 1999, Läärä y otros, C?124/97, Rec. p. I?6067, apartado 35).

30 De ello se sigue, como ha señalado el Abogado General en el punto 47 de sus conclusiones, que un Estado miembro puede verse llevado a limitar en su territorio la oferta de juegos de azar o de dinero, circunscribiéndola a los tipos de juegos que se presten a la aplicación del IVA, de modo que no se les apliquen las consideraciones de orden práctico en las que, como se ha recordado en el apartado 24 de la presente sentencia, se basa la exención.

31 No obstante, una interpretación del artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 que obligase, como pretende Leo?Libera, a un Estado miembro que hubiese optado por un enfoque como el descrito en el apartado precedente a eximir del pago del IVA al menos el 50 % de los juegos autorizados y/o las modalidades de éstos que generen al menos el 50 % del volumen de negocios obtenido en el mercado nacional por el conjunto de juegos de azar y de dinero sería, pues, manifiestamente contraria tanto al objetivo perseguido por el legislador comunitario, como al principio, recordado en el apartado 22 de la presente sentencia, en virtud del cual las exenciones al principio general han de interpretarse restrictivamente.

32 En segundo lugar, en cuanto al sistema de la Directiva 2006/112, procede señalar que, dado que la cuantía del volumen de negocios generado, respectivamente, por los juegos exentos y no exentos del IVA puede registrar variaciones importantes en el tiempo, si se aceptase la interpretación propugnada por Leo?Libera, la exención del IVA aplicada a un tipo determinado de juego de azar o de dinero podría ser unas veces conforme y otras veces contraria al artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112.

33 De este modo, semejante interpretación no sólo podría generar una inseguridad jurídica no desdeñable, sino que sería también contraria al espíritu del artículo 131 de dicha Directiva, que exige que las exenciones del IVA se apliquen de manera correcta y simple (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, Rec. p. I?589, apartado 31).

34 Procede añadir, por último, que, contrariamente a lo que alega Leo?Libera, tampoco se opone a una normativa como la controvertida en el asunto principal el principio de neutralidad fiscal, en virtud del cual, a efectos del IVA, no se debe tratar de modo distinto prestaciones de servicios similares y que, en consecuencia, compitan entre sí.

35 En efecto, a riesgo de privar de todo efecto útil al artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 y al amplio margen de apreciación que el mismo reconoce a los Estados miembros, no se puede interpretar dicho principio en el sentido de que se opone a que se exima del pago del IVA a unos tipos de juegos de azar o de dinero y a otros no, aunque ambos tipos de juegos no compitan entre sí.

36 Pues bien, como se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia, la normativa nacional controvertida en el asunto principal no trata de modo distinto, a efectos del IVA, a juegos de azar o de dinero similares que pueden ser considerados como competidores.

37 El hecho de que los juegos de azar o de dinero exentos del pago del IVA sólo sean, como ocurre en el asunto principal, una parte reducida de los juegos autorizados en el territorio nacional y/o sólo generen una pequeña parte del volumen total de negocios del sector del juego en ese mismo territorio es irrelevante a efectos del principio de neutralidad fiscal.

38 Del mismo modo, y al contrario de lo que alega Leo?Libera, es irrelevante a efectos de dicho principio que el importe de un impuesto no armonizado sobre el juego, del que son también sujetos pasivos algunos organizadores y explotadores de juegos de azar y de dinero sujetos al IVA, se adapte en función del IVA devengado por dicha actividad, ya que el principio de neutralidad fiscal no es aplicable a dicho impuesto (véase, en este sentido, la sentencia Fischer, antes citada, apartado 30).

39 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el ejercicio de la facultad que poseen los Estados miembros para fijar las condiciones y los límites a la exención del IVA prevista por esta norma les autoriza a eximir de dicho impuesto solamente determinados juegos de azar o de dinero.

Costas

40 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el ejercicio de la facultad que poseen los Estados miembros para fijar las condiciones y los límites a la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista por esta norma les autoriza a eximir de dicho impuesto solamente determinados juegos de azar o de dinero.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.