|

61995C0283

Conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 20 de marzo de 1997. - Karlheinz Fischer contra Finanzamt Donaueschingen. - Petición de decisión prejudicial: Finanzgericht Baden-Württemberg - Alemania. - Disposiciones fiscales - Sexta Directiva IVA - Aplicación a la organización de juegos de azar ilícitos - Determinación de la base imponible. - Asunto C-283/95.

Recopilación de Jurisprudencia 1998 página I-03369

Conclusiones del abogado general

1 Los problemas que se plantean en el caso de autos, remitido al Tribunal de Justicia por el Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, son los siguientes: si las operaciones consistentes en la organización ilícita del juego de la ruleta están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»); de ser así, si un Estado miembro debe eximirlos del IVA cuando exime del impuesto la organización del mismo tipo de juego por casinos públicos autorizados; y, de no ser así, cuál es la base imponible a efectos del IVA.

Normativas comunitaria y nacional pertinentes

2 El artículo 2 de la Sexta Directiva (1) establece:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

3 La letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva dispone que la base imponible de las operaciones realizadas en el interior de un país estará constituida por:

«[...] por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

4 En la letra f) de la parte B del artículo 13 se exime del impuesto a:

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

5 El artículo 33 de la Directiva dispone:

«Sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, sobre consumos específicos, de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.»

6 El número 1 del apartado 1 del artículo 1 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG») adapta el Derecho alemán al punto 1 del artículo 2 de la Directiva, al declarar que están sujetas al IVA las operaciones realizadas a título oneroso en el interior del país por un comerciante en el ejercicio de sus actividades a cambio de una contraprestación.

Hechos y cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional

7 Con arreglo a la legislación alemana, sólo los casinos públicos autorizados pueden organizar con fines comerciales juegos de ruleta. De 1987 a 1989, el Sr. Fischer organizó juegos de ruleta en varias localidades de la República Federal de Alemania. El Sr. Fischer no estaba autorizado para explotar un casino -tampoco, por tanto, para organizar juegos de ruleta-, pero sí disponía de una autorización para explotar un juego de destreza mediante el uso de la máquina llamada «Roulette Opta II». Sin embargo, excedió tal autorización de manera que dicho juego acabó siendo un juego de la ruleta.

8 Los aparatos utilizados por el Sr. Fischer tenían una corona de casillas numeradas del 1 al 24, y dos casillas con los «números» 0 y X. Los números del 1 al 12 estaban situados en casillas negras y los del 13 al 24, en casillas rojas. El jugador debía adivinar, colocando fichas en las correspondientes casillas, dónde se detendría la bola lanzada sobre la ruleta por el crupier. Los jugadores adquirían las fichas al precio de 5 DM cada una. En cada juego podían colocar una o varias fichas sobre los números 1 a 24, 0 y X (plein), sobre la línea situada entre dos números (à cheval) o/y sobre el grupo de casillas rojas o/y negras. Si la bola se detenía en el número por el que se había apostado, el jugador recibía del crupier un premio igual a veinticuatro veces la cantidad apostada. Si la bola se detenía en uno de los dos números entre los que se había colocado la ficha, el jugador ganaba doce veces la cantidad apostada. Si la bola se paraba en la casilla roja o negra sobre la que el jugador había apostado, éste recibía el doble de su apuesta. Los premios se pagaban en fichas después de cada partida y las fichas apostadas eran recogidas por el crupier y servían para pagar a los ganadores y para venderlas a los jugadores. Los jugadores que ya no desearan continuar jugando podían cambiar por dinero las fichas que aún conservaran.

9 El Sr. Fischer contabilizaba como volumen de negocios imponible sus ingresos netos tras el pago de los premios, es decir, las cantidades contenidas en caja al final de cada jornada. El Finanzamt, por el contrario, consideró que la base imponible estaba constituida por las cantidades de dinero apostadas (mediante fichas) en cada partida por los jugadores, menos los premios obtenidos (también en forma de fichas) por éstos. Aunque no resulta del todo claro, parece que el Finanzamt sólo tomó en consideración las partidas en que hubo una ganancia neta y no aquellas en que se produjeron pérdidas netas. Ya que tales cantidades no habían sido contabilizadas por el Sr. Fischer (lo que hubiera supuesto anotar las apuestas y los premios de cada jugador), el Finanzamt procedió a determinarlos multiplicando los ingresos netos por el factor 6, basándose en las posibilidades de ganar y de perder que tenía cada jugador.

10 El Finanzgericht plantea, en primer lugar, la cuestión de si la organización del juego de la ruleta está sujeta al impuesto. El Sr. Fischer no explotaba un casino público autorizado a efectos de la letra b) del número 9 del artículo 4 de la UStG y, de hecho, fue condenado, de conformidad

con el artículo 284 del Strafgesetzbuch (Código Penal), por organización ilícita de un juego de azar. Ya que el volumen de negocios del Sr. Fischer no estaba exento según la letra b) del número 9 del artículo 4 de la UStG, el Finanzgericht concluye que está sujeto al impuesto con arreglo a la norma de imposición general establecida en la primera frase del número 1 del apartado 1 del artículo 1 de dicha Ley. No obstante, haciendo referencia a las sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos Happy Family (2) y Mol, (3) en las que se declaró que la entrega de estupefacientes no estaba sujeta al IVA, el Finanzgericht se plantea si, desde el punto de vista del Derecho comunitario, la ilegalidad con arreglo a la legislación alemana de las operaciones del Sr. Fischer las excluye del ámbito de aplicación del impuesto.

11 En segundo lugar, en caso de que las operaciones efectuadas por el Sr. Fischer estén sujetas al impuesto, el Finanzgericht se pregunta cuál es la base imponible. El Finanzgericht se inclina por aceptar la opinión del Finanzamt, pero cree que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Glawe (4) le impide fallar en este sentido, ya que en esta sentencia se declaró que la base imponible para los servicios consistentes en la explotación de máquinas tragaperras estaba constituida por los ingresos netos procedentes de las máquinas y no por el total de las cantidades introducidas en las mismas por los jugadores. El Finanzgericht indica las similitudes entre las dos formas de juego y añade que, aunque en la sentencia citada el Tribunal de Justicia señaló que la ley establecía la redistribución en concepto de premios de al menos el 60 % de las apuestas efectuadas en las máquinas tragaperras, este hecho no era un elemento esencial de la sentencia del Tribunal de Justicia.

12 En consecuencia, el Finanzgericht planteó las siguientes cuestiones al Tribunal de Justicia:

«1) ¿Debe interpretarse el punto 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva CE en el sentido de que no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios que un organizador de juegos de azar ilegales y punibles efectúa a los jugadores?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva CE en el sentido de que, en el caso de juegos de azar ilícitos, en el presente caso la ruleta, la base imponible de los servicios prestados por el organizador a los jugadores está constituida por el importe que le queda al organizador a lo largo de un período impositivo?

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿cómo debe determinarse la base imponible en los supuestos a los que se refieren las cuestiones primera y segunda?»

Primera cuestión

13 La jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la sujeción al IVA de las operaciones ilícitas tiene su origen en los asuntos sobre derechos de aduana. En sus sentencias Horvath, (5) Wolf (6) y «Einberger I», (7) el Tribunal de Justicia declaró que no devenga deuda aduanera la importación de estupefacientes que no se realiza a través del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos o científicos. El Tribunal de Justicia consideró que la importación y comercialización de estupefacientes al margen de dicho circuito estaban prohibidas en los Estados miembros en virtud del Convenio Único sobre Estupefacientes, acuerdo internacional del que todos los Estados miembros son signatarios. La importación de estupefacientes que no pueden ser comercializados ni integrados en la economía comunitaria no podía devengar deuda aduanera. El Tribunal de Justicia añadió que la importación ilegal de estupefacientes está completamente al margen de los objetivos encomendados a la Comunidad en el artículo 2 del Tratado y de las pautas establecidas en el artículo 29 para el funcionamiento de la unión aduanera.

14 En la sentencia «Einberger II», (8) el Tribunal de Justicia extendió la jurisprudencia sobre derechos de aduana al IVA que grava las importaciones ilegales de estupefacientes.

Posteriormente, en las sentencias *Happy Family* (9) y *Mol*, (10) el Tribunal de Justicia declaró que las entregas ilegales de estupefacientes efectuadas en el interior del país también quedaban fuera del ámbito de aplicación del IVA. El Tribunal de Justicia estimó que la circulación ilegal de estupefacientes es ajena a los objetivos de la Sexta Directiva, a saber, los objetivos de contribuir a la liberalización efectiva de la circulación de personas, bienes, servicios y capitales y a la interpenetración de las economías, así como de conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno. (11)

15 En dos asuntos posteriores, se solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciara sobre la misma cuestión en relación con dos nuevas categorías de bienes. En la sentencia *Witzemann*, (12) el Tribunal de Justicia amplió la jurisprudencia sobre derechos de aduana e IVA a las importaciones de moneda falsa, basándose en que el razonamiento que subyace en esta jurisprudencia debía aplicarse aún con más razón a la moneda falsa cuya importación y comercialización, a diferencia de los estupefacientes, estaba totalmente prohibida. En cambio, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia *Lange* (13) que la exportación de mercancías a Europa del Este infringiendo una prohibición de exportaciones adoptada en el marco del COCOM (Coordinating Committee for Multilateral Export Controls) sí estaba sujeta al impuesto. A diferencia de los asuntos anteriores, las operaciones con estas mercancías no estaban prohibidas a causa de la naturaleza o de las características específicas de éstas, tan sólo se prohibía su exportación a determinados destinos precisos debido a su posible utilización para fines estratégicos.

16 En el caso de autos, el Tribunal de Justicia ha recibido observaciones escritas de los Gobiernos de Alemania y del Reino Unido, así como de la Comisión. Los tres consideran que, a diferencia de las operaciones ilícitas con estupefacientes y moneda falsa, la organización ilícita del juego de ruleta sí está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva. Soy de la misma opinión.

17 No cabe duda de que la jurisprudencia sobre estupefacientes y moneda falsa constituye una excepción a la regla general según la cual se debe dispensar el mismo trato fiscal a las operaciones lícitas e ilícitas. En las sentencias *Mol* y *Happy Family*, el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«A este respecto hay que reconocer que el principio de neutralidad fiscal se opone efectivamente, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre las operaciones lícitas y las ilícitas. Sin embargo, esto no es cierto en lo que respecta a la entrega de productos tales como los estupefacientes que presentan características especiales en la medida en que caen, por su propia naturaleza, bajo una prohibición total de comercialización en todos los Estados miembros, con excepción de un circuito económico estrictamente vigilado para una utilización con fines médicos y científicos. En semejante situación específica en la que queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito, la no sujeción al IVA no puede ir contra el principio de neutralidad fiscal.» (14)

18 De este modo, en respuesta a la preocupación expresada en aquellos asuntos por los Gobiernos francés, alemán y neerlandés de que un trato fiscal más favorable para el comercio ilegal violaría el principio de neutralidad fiscal, (15) el Tribunal de Justicia declaró que, cuando existe la posibilidad de competencia entre comercio lícito e ilícito, el trato fiscal ha de ser el mismo.

19 Así ocurre en el asunto que nos ocupa. Es fácil distinguir las operaciones litigiosas de las operaciones realizadas con estupefacientes o moneda falsa. La organización de juegos de azar, como el juego de la ruleta, es objeto de un importante comercio lícito que forma parte de la economía comunitaria. Utilizando los mismos términos que el Tribunal de Justicia en las sentencias *Happy Family* y *Mol*, la prestación de este servicio no es «ajena a los objetivos de la

Sexta Directiva». Las operaciones sobre las que versa el caso de autos son ilegales por el único motivo de que un juego legal autorizado se convirtió en un juego que legalmente sólo podía ser organizado por casinos públicos autorizados. El presente caso guarda mayor similitud con el asunto Lange, (16) en el que la prohibición que pesaba sobre las mercancías no se debía a la naturaleza de éstas, sino que su exportación estaba prohibida únicamente porque estaban destinadas a determinados países para ser utilizadas con fines estratégicos. En el caso de autos existe la posibilidad de competencia entre comercio lícito e ilícito, y el principio de neutralidad fiscal exige que el sistema del IVA no favorezca los juegos de azar ilegales concediéndoles una ventaja sobre los juegos de azar legales.

20 Por consiguiente, mi conclusión es que las operaciones ilícitas del juego de ruleta, como las de autos, están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. Estas operaciones son, por tanto, imponibles con arreglo al punto 1 del artículo 2 de la Directiva, a menos que sean objeto de una exención expresa en virtud de la letra f) de la parte B del artículo 13.

21 A este respecto hay otra cuestión que el Tribunal remitente no ha planteado, pero que tiene interés para la resolución del litigio, a saber, si la República Federal de Alemania, con arreglo a la letra f) de la parte B del artículo 13, está facultada para limitar la exención del impuesto a los juegos de ruleta organizados por casinos públicos autorizados. La letra f) de la parte B del artículo 13 permite a los Estados miembros imponer «condiciones y límites» a la exención contemplada en esta disposición. No obstante, queda por ver si el principio de neutralidad fiscal restringe la facultad discrecional de los Estados miembros para limitar el ámbito de aplicación de la exención.

22 Como señaló el Reino Unido en sus observaciones escritas, de la sentencia Lange se desprende que la aplicación del principio de neutralidad fiscal no está circunscrita únicamente a circunstancias en las que, de otro modo, el comercio lícito estaría en una posición de desventaja frente al comercio ilícito. En el asunto Lange, el principio de neutralidad fiscal se aplicó en circunstancias en las que el comercio ilícito, sin la aplicación de este principio, habría estado en una posición menos favorable. El Tribunal de Justicia declaró que un Estado miembro exportador no podía dejar de aplicar la exención a la exportación prevista en el artículo 15 de la Directiva basándose en la naturaleza ilícita de las exportaciones. El Tribunal de Justicia indicó que, de conformidad con el principio de neutralidad fiscal en el que se basa la Sexta Directiva, el artículo 15 no distinguía entre exportaciones lícitas e ilícitas a efectos de exenciones. Además, tras observar que el apartado 3 del artículo 17 de la Directiva obligaba a los Estados miembros a conceder la deducción o la devolución del impuesto pagado en la fuente por bienes que disfrutaban de una deducción a la exportación con arreglo al artículo 15, el Tribunal de Justicia añadió que el objetivo de dichas exenciones es no sujeción al IVA comunitario a los consumidores de los Estados no miembros. Por consiguiente, cuando mediante la negativa de un Estado miembro a aplicar a una operación de exportación una exención prevista por la Directiva se pretenda sancionar la infracción de una disposición nacional que exija una autorización a tales efectos, dicha negativa persigue una finalidad ajena a la Sexta Directiva. (17)

23 En sus observaciones escritas, el Reino Unido sostuvo que, a la luz de la referida sentencia, el principio de neutralidad fiscal impedía a la República Federal de Alemania limitar a las operaciones lícitas la exención del impuesto prevista en la letra f) de la parte B del artículo 13. Sin embargo, en la vista se retractó y manifestó que esta aseveración se basaba en una interpretación errónea de la normativa alemana. El Reino Unido señaló que, si bien un Estado miembro no estaba facultado para hacer una distinción general entre operaciones lícitas e ilícitas a la hora de conceder exenciones, sí lo estaba para establecer condiciones y límites a la exención, como la condición de que la operación se realizara en casinos públicos autorizados. Por lo tanto, la República Federal de Alemania estaba facultada para excluir de la exención las operaciones no realizadas en casinos públicos autorizados, pero no podía negar la exención, por ejemplo, en el caso de operaciones ilícitas realizadas en un casino de dichas características o de operaciones que fueran ilícitas porque el casino no hubiera renovado a tiempo su autorización.

24 En la vista, el Gobierno alemán trató de justificar con varios argumentos el límite a la exención. Adujo que el principio de neutralidad fiscal no exigía que la exención abarcara las operaciones ilícitas, ya que las dos categorías de operaciones estaban sometidas a condiciones de competencia diferentes. Según el Derecho alemán, la contrapartida por la exención del IVA en el caso de juegos de ruleta lícitos es su sujeción a un impuesto especial sobre los juegos de azar o los casinos, mientras que no están sujetas a este impuesto las operaciones que no están exentas del IVA.

25 De la resolución de remisión se deduce que el juego de azar litigioso es esencialmente idéntico al juego de ruleta de los casinos autorizados. Por consiguiente, resulta difícil conciliar con el principio de neutralidad fiscal en que se basa la Directiva el que un Estado miembro niegue la exención en el primer caso basándose en que la organización de dicho juego es ilícita.

26 Como acertadamente señaló el Reino Unido en sus observaciones escritas, de la sentencia *Lange* se desprende que el principio de neutralidad fiscal excluye la utilización del sistema del IVA para penalizar las operaciones ilícitas. La aplicación del IVA no debe depender de las particularidades de la legislación penal de los Estados miembros. Si se aceptara una excepción en el presente caso, se pondría en peligro la coherencia que debe caracterizar la aplicación de la legislación fiscal.

27 En mi opinión, no es posible sostener, como trató de hacer el Reino Unido en la vista, que la República Federal de Alemania se limita a establecer las condiciones de aplicación de una exención sin realizar una distinción general entre comercio lícito e ilícito, distinción que el Reino Unido no considera permisible. Según la descripción del órgano jurisdiccional nacional, la normativa alemana establece una distinción entre juego de ruleta lícito e ilícito, y a partir de esta premisa plantea su primera cuestión. En los documentos que obran en poder del Tribunal de Justicia no hay nada que ponga en duda este enfoque. Por el contrario, de ellos resulta que sólo el juego de ruleta lícito está exento del impuesto, porque dicho juego sólo puede ser organizado con fines comerciales por casinos autorizados. Poco importa a este respecto que la distinción entre juego de ruleta lícito e ilícito se derive de una condición relativa a la aplicación de la exención.

28 Por consiguiente, en el presente litigio no es necesario, dejando de lado las distinciones entre comercio lícito e ilícito, analizar una cuestión más general como la de hasta qué punto el principio de neutralidad fiscal puede restringir la facultad discrecional para establecer condiciones, límites o excepciones a determinadas exenciones, concedida a los Estados miembros por el inicio de la parte B del artículo 13 y por las disposiciones en que están recogidas determinadas exenciones. Dado que las operaciones contempladas en la parte B del artículo 13 de la Directiva tienen lugar en mercados competitivos, una aplicación excesivamente rigurosa del principio de neutralidad fiscal supondría la supresión de la discrecionalidad concedida por la Directiva a los Estados miembros para definir las condiciones de aplicación de las exenciones pertinentes. Sin embargo,

considero que la Directiva puede poner límites a la facultad de los Estados miembros para hacer distinciones, en el momento de definir el alcance de las exenciones, entre sujetos pasivos que compiten en el mercado y realizan operaciones sustancialmente idénticas.

29 También me parece infundado el argumento del Gobierno alemán según el cual la normativa alemana no es contraria al principio de neutralidad fiscal porque el comercio lícito y el comercio ilícito se desarrollan en condiciones diferentes. Estimo que, para aplicar el principio de neutralidad fiscal en casos como el que nos ocupa, el IVA se ha de considerar de forma aislada. No sería viable permitir a los Estados miembros que tomaran en consideración la sujeción de las operaciones lícitas a otros impuestos no armonizados, sean directos o indirectos, cuyo importe podría corresponder o no con el IVA que se pretende recaudar por las operaciones ilícitas.

30 Del artículo 33 de la Directiva resulta claramente que, además del IVA, se pueden establecer impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos especiales en los casos allí contemplados; en efecto, la letra a) del apartado 2 de la parte A del artículo 11 dispone que dichos impuestos estarán comprendidos en la base imponible a efectos del IVA. Por consiguiente, un Estado miembro puede establecer impuestos especiales sobre los juegos o los establecimientos de juego y determinar el ámbito de aplicación de dichos impuestos. Si así lo desea, podrá definir el ámbito de aplicación de cualquier impuesto nacional, de forma que una operación no esté sujeta simultáneamente al IVA y al impuesto nacional, pero no está obligado a ello. Lo que un Estado miembro no puede hacer es definir el ámbito de aplicación del sistema comunitario armonizado del IVA mediante referencias a impuestos nacionales no armonizados.

31 Por consiguiente, mi conclusión es que un Estado miembro no puede limitar el ámbito de aplicación de la exención contemplada en la letra f) de la parte B del artículo 13 de la Directiva a la prestación lícita del juego de la ruleta.

Segunda cuestión

32 En su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si, en el caso de las operaciones objeto del litigio principal, la base imponible es la cantidad que le queda al organizador del juego durante un período impositivo. Esta cuestión sólo se plantea si se considera que Alemania puede someter al impuesto estas operaciones al tiempo que deja exentas las operaciones equivalentes realizadas por casinos autorizados.

33 La cuestión del órgano jurisdiccional nacional tiene por objeto que se dilucide si la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Glawe, (18) relativa a operaciones con máquinas tragaperras, es aplicable a las operaciones con el juego de la ruleta sobre las que versa el presente caso. Las máquinas tragaperras del asunto mencionado se encontraban en bares y restaurantes. Los jugadores activaban la máquina introduciendo monedas que entraban en un depósito destinado a pagar los premios o, si el depósito estaba lleno, en la caja de la máquina, que el encargado de su explotación vaciaba periódicamente. La ley exigía que las máquinas pagaran en premios un 60 %, como mínimo, de las apuestas introducidas. El Gobierno alemán alegó que la base imponible consistía en el total de las apuestas introducidas en las máquinas por los jugadores, incluidas las apuestas que posteriormente servían para pagar los premios.

34 El Tribunal de Justicia, pronunciándose en el mismo sentido que mis conclusiones, declaró que, a efectos de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva, la base imponible no incluye la parte, obligatoriamente fijada por la ley, del total de las cantidades apostadas que corresponde a los premios pagados a los jugadores. Haciendo referencia a las sentencias en los asuntos Boots (19) y Naturally Yours Cosmetics, (20) el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que la base imponible a efectos del IVA está constituida por la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. La contraprestación realmente recibida por la persona que explota una máquina tragaperras está constituida sólo por la parte de las apuestas que puede quedarse para ella esa persona, es decir, las monedas que entraban en la

caja de la máquina.

35 En el asunto que nos ocupa el Gobierno alemán solicita al Tribunal de Justicia que reconsidere la sentencia Glawe. Con el fin de aclarar las críticas realizadas contra la sentencia, conviene reproducir un breve pasaje de las conclusiones que redacté para dicho asunto:

«A mi juicio, la contraprestación que la persona que explota la máquina obtiene por sus servicios, a efectos de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11, se limita a las cantidades que saca de la máquina. Esto se desprende claramente del análisis de las transacciones de que se trata y de otras formas de juego de azar.

Si bien el juego de azar por dinero implica un gasto por parte de los jugadores, no da lugar, en su forma más simple, a un consumo de bienes o servicios. Supongamos, por ejemplo, que A hace una apuesta privada con B y ambos colocan sobre la mesa las respectivas cantidades apostadas. A gana la apuesta y se lleva el dinero de la mesa. En tal caso sería absurdo pretender que A y B se prestan servicios mutuamente por una contraprestación igual al importe de sus respectivas apuestas. El hecho de depositar las apuestas y llevarse el dinero ganado es simplemente parte de la transacción del juego de azar. Depositar las apuestas, aunque implica un desembolso de dinero, no es un consumo de bienes y servicios que constituye el hecho imponible con arreglo al sistema del IVA.

El juego de azar comercial es diferente, en la medida en que la persona que organiza el juego dispone las cosas de manera que, por término medio, sus ganancias son suficientes para cubrir los gastos que ha tenido al organizar el juego y para proporcionarle un beneficio razonable. Por ejemplo, un corredor de apuestas determinará a cuánto se pagan éstas en las carreras de caballos de manera que el nivel fijado le permita obtener un beneficio global sobre las apuestas realizadas. En ese sentido, quizá se puede considerar que la persona que organiza el juego de azar no sólo toma parte en el juego, sino que presta un servicio a los demás jugadores, que consiste en organizar el juego. Desde este punto de vista, su retribución por el servicio no sería, sin embargo, el importe total de las apuestas hechas por los jugadores. Como ya se ha dicho, el hacer las apuestas y el pago de los premios constituyen el núcleo de la actividad del juego de azar. El servicio prestado por el organizador consiste en proporcionar el marco en el que dicha actividad puede tener lugar, y su retribución por ese servicio está constituida por el margen de ganancias que calcula para él, junto con cualquier comisión que pueda cobrar.» (21)

36 En el caso de autos, el Gobierno alemán se opone a la premisa según la cual el núcleo de la actividad del juego de azar no implica el consumo de bienes y servicios. Considera que la actividad del juego de azar implica un intercambio de servicios. El organizador de un juego de azar comercial no se limita a proporcionar el marco en el que dicha actividad pueda tener lugar, sino que participa en el propio juego. Según el Gobierno alemán, el jugador no proporciona una contraprestación al organizador con el único fin de participar en el juego; de ser así, bastaría con que el organizador cobrara una cantidad por entrar en el establecimiento. Lo importante para el jugador es que se le proporcione la oportunidad de ganar.

37 El Gobierno alemán señala que el hecho de que la letra f) de la parte B del artículo 13 prevea la posibilidad de exención implica necesariamente que los juegos de azar pueden estar sujetos al impuesto. Sin embargo, según la sentencia Glawe, a menos que el organizador obtenga una ganancia neta, la base imponible es igual a cero, con lo que el juego no entraría en el ámbito de aplicación del impuesto.

38 El Gobierno alemán añade que su enfoque es coherente con el principio, subyacente en la Sexta Directiva, de que el IVA se impone a cada operación individual. Con la sentencia Glawe, según la cual la base imponible se obtiene tras deducir del total de los ingresos netos del operador durante un determinado período los premios pagados, se pierde la referencia a cada operación concreta. Además, con arreglo a la sentencia Glawe, la contraprestación recibida a

cambio de proporcionar el marco para el desarrollo de un juego de azar es el margen bruto de beneficios del organizador, lo que es contrario al principio según el cual el IVA grava el volumen de negocios del sujeto pasivo.

39 Con carácter subsidiario, el Gobierno alemán alega que las operaciones sobre las que versaba el asunto Glawe son distintas de las operaciones examinadas en el presente caso. Señala que, a diferencia de lo que ocurría en el asunto Glawe, los premios para los jugadores no están determinados por un porcentaje fijo establecido por ley, y que la parte de las apuestas con la que se queda el organizador no va a parar a una caja separada. Por consiguiente, las fichas colocadas en la mesa de juego no se pueden repartir en dos categorías diferentes, a saber, las destinadas a premios y las que constituyen el volumen de negocios del organizador.

40 Aunque sin solicitar al Tribunal de Justicia que reconsidere la sentencia Glawe, la Comisión no considera que se puede utilizar el mismo enfoque para el juego de la ruleta. En su opinión, la base imponible está constituida por las fichas adquiridas por los jugadores. Mediante la adquisición de la fichas, los jugadores pueden acceder al casino, a su infraestructura, a su ambiente característico y a las mesas de juego. Un casino ofrece una gama de posibilidades infinitamente mayor que la ofrecida por una máquina fijada a la pared de un restaurante.

41 Por su parte, el Reino Unido estima que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Glawe fue acertada y que debe aplicarse también al juego de la ruleta. No obstante, destaca que los juegos de azar son un caso especial y que la sentencia no se puede aplicar a otros tipos de operaciones.

42 Al analizar esta cuestión, es importante, ante todo, considerar los principios básicos que informan el sistema común del IVA, en especial los recogidos en el artículo 2 de la Primera Directiva sobre el IVA. (22) Esta disposición indica que el principio del sistema común del IVA «consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen» (el subrayado es mío).

43 Con el siguiente ejemplo se puede ver el funcionamiento normal del sistema del IVA con arreglo a esta disposición. Supongamos que durante un determinado período un fabricante vende mercancías por un valor de 3.000.000 de DM, más un IVA de 420.000 DM (calculado según el tipo del 14 % entonces vigente en Alemania). Por consiguiente, los ingresos del fabricante, IVA incluido, son de 3.420.000 DM, de los cuales está obligado a pagar a las autoridades tributarias 420.000 DM (menos el IVA que hubiera pagado en sus adquisiciones). Con los 3.000.000 de DM restantes, el fabricante cubrirá su margen de beneficios, el coste de los elementos constitutivos del precio correspondientes a sus suministros y todos los demás impuestos que deba pagar (por ejemplo, el impuesto sobre los beneficios). La proporción del precio de sus mercancías, es decir, de sus ingresos totales, que corresponde al IVA es el tipo del IVA del 14 % aplicable en Alemania (420.000 DM/3.000.000 de DM). Por consiguiente, el impuesto es «exactamente proporcional al precio de [sus] bienes», como exige el artículo 2 de la Primera Directiva. (23)

44 Hay que reconocer que la aplicación del IVA a las operaciones de juegos de azar no resulta tan evidente. De hecho, la razón de ser de la exención recogida en la letra f) de la parte B del artículo 13 es que existen otras formas de imposición más idóneas para estas operaciones. No obstante, a pesar de las dificultades inherentes, la sentencia Glawe proporciona, a mi modo de ver, los fundamentos para aplicar el IVA a estas operaciones de conformidad con los principios básicos del sistema del IVA que se han expuesto, con un ejemplo, anteriormente. A mi parecer, la sentencia también es aplicable a las operaciones relativas al juego de la ruleta.

45 Si aplicamos al caso de autos la sentencia Glawe, el resultado será que la base imponible a efectos del IVA consiste en los ingresos netos tras el pago de todos los premios obtenidos

durante un período determinado. Este enfoque ofrece una solución mucho más próxima a la conseguida en operaciones más representativas, como la del ejemplo anterior. La cantidad que le queda al organizador tras el pago de los premios es el dinero con el que, a fin de cuentas, cubre su margen de beneficios, los costes derivados de la explotación del establecimiento de juego, el IVA y los demás impuestos que deba pagar por razón de sus actividades. Por tanto, es esta cantidad la que se puede equiparar con el volumen de negocios (IVA incluido) de un fabricante por la venta de sus bienes. Si el impuesto se calcula en relación con esta cantidad será exactamente proporcional al volumen de negocios del organizador.

46 Al alegar que este enfoque sustrae a los juegos de azar del ámbito de aplicación del impuesto, el Gobierno alemán no tiene en cuenta que los organizadores de juegos de azar comerciales, del tipo que nos ocupa en este asunto, fijan las probabilidades de obtención de premios de manera que se aseguran un beneficio a largo plazo. Tampoco comparto la opinión del Gobierno alemán cuando afirma que la sentencia Glawe está en conflicto con el principio según el cual el IVA grava operaciones individuales. Como señalé en mis conclusiones en el asunto Glawe:

«[...] debe considerarse que cada apuesta consta de dos elementos. Uno es el precio pagado por los servicios prestados por quien explota la máquina (incluido el IVA exigible por esa cantidad). El resto de la apuesta puede ser considerado como una cantidad aportada al fondo común disponible para ser pagado en premios. Durante un período determinado, estos elementos constitutivos corresponderán a las cantidades recogidas respectivamente en la caja de dinero y en el depósito de la máquina». (24)

47 Lo mismo ocurre en el caso de autos. A efectos del análisis jurídico, cada ficha colocada sobre la mesa de juego comprende dos elementos: a) la apuesta y b) la contraprestación por el servicio prestado por el organizador, es decir, el precio que pagan los jugadores por el derecho a participar en el juego y a tener la oportunidad de ganar. Este precio, que consiste en la ventaja que se reserva la casa teniendo en cuenta determinadas probabilidades a su favor, se puede calcular de forma precisa y es un porcentaje determinado que varía según la versión de la ruleta de que se trate. Cada jugador paga este precio cada vez que coloca una ficha sobre la mesa. Sería perfectamente posible que un organizador separara los dos elementos eliminando la ventaja de la casa y sustituyéndola por el cobro por separado de otra cantidad que cubriera sus gastos y le proporcionara un beneficio.

48 Por razones similares, el Gobierno alemán se equivoca al alegar que la sentencia Glawe supone, en contra de los principios básicos de la Sexta Directiva, gravar el margen bruto de beneficios del sujeto pasivo en vez de su volumen de negocios. El volumen de negocios del organizador se limita a la proporción de cada ficha que representa el precio pagado por el servicio que presta el organizador.

49 En la práctica no es necesario realizar cálculos cada vez que se coloca una ficha sobre la mesa de juego. El total de las cantidades recibidas en concepto de contraprestación por las operaciones individuales corresponde a los ingresos netos del organizador tras el pago de los premios durante un determinado período. Estos ingresos han de corresponder a la ventaja que se reserva el organizador. La existencia de un método que sirve para determinar con mayor facilidad en la práctica la base imponible no significa, sin embargo, que no se esté gravando cada operación que se realiza. Por consiguiente, no acepto el parecer de la Comisión según el cual este enfoque no se sostiene desde un punto de vista teórico. Por el contrario, considero que constituye un ejemplo de que en la práctica suele ser más fácil aplicar una solución teóricamente correcta.

50 Creo que sería instructivo examinar, a modo de comparación, las consecuencias de otros enfoques que se han propuesto en el presente litigio. De la resolución de remisión se deduce que la postura del Finanzamt se basa en una sentencia del Finanzgericht Düsseldorf de 29 de enero de 1986. (25) El Finanzgericht consideró que si un jugador perdía 50 DM en una partida, el precio

que pagó por tener la oportunidad de ganar era de 50 DM. En cambio, si ganaba 100 DM en una partida, no había pagado nada a cambio de tener la oportunidad de ganar. Dado que el organizador no contabilizaba las ganancias netas ni las pérdidas de los jugadores en cada partida, el Finanzgericht tuvo que establecer un método para estimar su volumen de negocios imponible. Tras hacer un cálculo de probabilidades, el Finanzgericht llegó a la conclusión de que para obtener la estimación se debían multiplicar por seis los ingresos netos del organizador del juego.

51 El Gobierno alemán explicó en la vista que no compartía el punto de vista del Finanzamt respecto de la operación. Manteniendo el mismo enfoque que utiliza para analizar el asunto Glawe, el Gobierno alemán considera que la base imponible está constituida por el valor total de las fichas colocadas sobre la mesa de juego por un jugador en cada partida sin tener en cuenta los premios.

52 Por su parte, la Comisión estima que la base imponible consiste en las fichas adquiridas, sin tener en cuenta tampoco lo que se reparte en premios.

53 El defecto básico de estos enfoques es que dan como resultado una carga fiscal que no es proporcional al volumen de negocios real del organizador. La razón fundamental para ello es que una gran parte del total apostado se devuelve a los jugadores en forma de premios y, sin embargo, a efectos del IVA se incluye en el volumen de negocios del organizador. La consecuencia es una sobrevaloración artificial del volumen de negocios. Estos enfoques no tienen en cuenta que el núcleo de la actividad de juegos, a pesar de que se utiliza dinero, no reside en el consumo de bienes y servicios.

54 El efecto del método utilizado por el Finanzgericht se puede comprobar a partir de las cifras proporcionadas en la resolución de remisión. Por ejemplo, sobre la base de unos ingresos reales (es decir, los ingresos tras el pago de premios) del Sr. Fischer durante 1987 de 344.880 DM, el Finanzgericht calculó una base imponible de 2.069.280 DM y fijó, al tipo del 14 %, una deuda por IVA de 289.699,20 DM. No obstante, el resultado de este método es que los ingresos reales del Sr. Fischer se gravan con un tipo impositivo de más del 84 % (289.699,20 DM/344.880 DM).

55 El enfoque del Gobierno alemán conduciría, sin duda, a una carga fiscal aún mayor. Supongamos que un jugador adquiere diez fichas de 5 DM cada una y que apuesta dos fichas en cada una de las cinco primeras partidas. Pierde en las cuatro primeras partidas y gana en la quinta, quedándose otra vez con diez fichas. Vuelve a jugar otras cinco partidas y vuelve a apostar dos fichas por partida. Pierde en todas las partidas entre la sexta y la novena, pero gana en la décima, quedándose con ocho fichas. Según el Gobierno alemán, se debería pagar el IVA por todas las fichas apostadas, es decir, 100 DM (veinte fichas de 5 DM cada una). Sin embargo, los ingresos reales del conjunto de estas partidas sería tan sólo de 10 DM (dos fichas de 5 DM cada una). Únicamente esta cantidad constituye el volumen de negocios (IVA incluido) del que dispone para cubrir costes, obtener un margen de beneficios y pagar el IVA y los demás tributos a los que esté sujeto. Sin embargo, según el enfoque del Gobierno alemán, sólo la deuda por IVA supondría 12,28 DM (100 DM x 14/114). Por tanto, sus ingresos reales no bastarían para cubrir su deuda por IVA.

56 Además, en opinión del Gobierno alemán y del Finanzamt, la base imponible sólo puede determinarse mediante estimación, ya que sería inviable para los organizadores contabilizar cada ficha apostada o los resultados de cada partida. Como no podía ser de otro modo, el factor multiplicador correcto aplicable ha sido objeto de discusión en Alemania. Desde el punto de vista del sujeto pasivo, el factor 6 adoptado por el Finanzgericht Düsseldorf es mucho más favorable que el factor 25 propuesto por las autoridades tributarias alemanas ante dicho Tribunal. En la vista ante el Tribunal de Justicia, el Gobierno alemán no supo explicar qué método utilizaría para estimar el volumen de negocios del Sr. Fischer.

57 El enfoque de la Comisión probablemente daría como resultado una base imponible algo menor que la derivada del enfoque del Gobierno alemán, ya que la base imponible no incluiría las fichas que los jugadores ganan y vuelven a apostar en otras partidas. Además, quizás con razón, se podría exigir a los sujetos pasivos que contabilizaran las fichas vendidas, con lo que ya no sería necesario realizar estimaciones. Sin embargo, nada hace suponer que el método propuesto por la Comisión, que no toma en consideración los premios repartidos a los jugadores, resulte en una carga fiscal proporcional a los ingresos reales que el organizador obtiene por su actividad.

58 Por consiguiente, considero que, en el supuesto de que fuera necesario responder a la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional, el Tribunal de Justicia debería confirmar su sentencia en el asunto Glawe y declarar que ésta también es aplicable a operaciones relacionadas con el juego de la ruleta como las que son objeto del litigio principal. En mi opinión, ni el funcionamiento concreto de las máquinas tragaperras del asunto Glawe ni el establecimiento por ley de unos premios mínimos eran elementos fundamentales de la sentencia del Tribunal de Justicia. El interés esencial del Tribunal de Justicia consistía en dar una interpretación que garantizase que la deuda por IVA del sujeto pasivo fuera proporcional a su volumen de negocios real.

59 Por último, he de destacar que, por las razones antes mencionadas, las operaciones de juego del tipo que nos ocupan, en las que hay apuestas de dinero, son un caso especial. El enfoque propuesto no tiene por qué aplicarse necesariamente a otras operaciones.

60 En vista de la respuesta que propongo a la segunda cuestión, no es necesario examinar la tercera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional.

Conclusión

61 Por tanto, considero que el Tribunal de Justicia debería responder de la siguiente manera a las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Baden-Württemberg:

«El punto 1 del artículo 2 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, sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que la organización ilícita del juego de la ruleta está sujeta al IVA. Un Estado miembro no está facultado para limitar el ámbito de aplicación de la exención prevista en la letra f) de la parte B del artículo 13 de la Directiva a la organización lícita de este juego.»

(1) - 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).

- (2) - Sentencia de 5 de julio de 1988 (289/86, Rec. p. 3655).
- (3) - Sentencia de 5 de julio de 1988 (269/86, Rec. p. 3627).
- (4) - Sentencia de 5 de mayo de 1994 (C-38/93, Rec. p. I-1679).
- (5) - Sentencia de 5 de febrero de 1981 (50/80, Rec. p. 385).
- (6) - Sentencia de 26 de octubre de 1982 (221/81, Rec. p. 3681).
- (7) - Sentencia de 26 de octubre de 1982 (240/81, Rec. p. 3699).
- (8) - Sentencia de 28 de febrero de 1984 (294/82, Rec. p. 1177).
- (9) - Citada en la nota 2.
- (10) - Citada en la nota 3.
- (11) - Sentencia Mol, apartados 14 y 16; sentencia Happy Family, apartados 16 y 18.
- (12) - Sentencia de 6 de diciembre de 1990 (C-343/89, Rec. p. I-4477).
- (13) - Sentencia de 2 de agosto de 1993 (C-111/92, Rec. p. I-4677).
- (14) - Sentencia Mol, apartado 18; sentencia Happy Family, apartado 20.
- (15) - Sentencia Mol, apartado 17; sentencia Happy Family, apartado 19.
- (16) - Citado en la nota 13.
- (17) - Sentencia Lange, apartados 19 a 22.
- (18) - Citada en la nota 4.
- (19) - Sentencia de 27 de marzo de 1990 (C-126/88, Rec. I-1235).
- (20) - Sentencia de 23 de noviembre de 1988 (230/87, Rec. 6365).
- (21) - Puntos 19 a 21 de las conclusiones.
- (22) - Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).
- (23) - En este ejemplo no he tenido en cuenta las reducidas cantidades de IVA oculto que han podido serle repercutidas en adquisiciones de bienes y servicios exentas (por ejemplo, seguros).
- (24) - Punto 29 de mis conclusiones.
- (25) - EFG 1986, p. 421.