

61986C0252

Conclusiones del Abogado General Mancini presentadas el 15 de diciembre de 1987. - GABRIEL BERGANDI CONTRA DIRECTEUR GENERAL DES IMPOTS. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL PLANTEADA POR EL TRIBUNAL DE GRANDE INSTANCE DE COUTANCES. - IVA - APARATOS AUTOMATICOS DE JUEGO. - ASUNTO 252/86.

Recopilación de Jurisprudencia 1988 página 01343

Conclusiones del abogado general

++++

Señor Presidente,

Señores Jueces,

1. En el marco de una controversia referida a la posibilidad de calificar como "impuesto sobre el volumen de negocios" un tributo referente a la explotación de los aparatos automáticos de entretenimiento, el Tribunal de grande instance de Coutances solicita la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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) y de dos artículos (95 y 30) del Tratado CEE.

Es útil señalar que ante los jueces franceses están pendientes una inmensa cantidad de asuntos (hay quien habla de varios centenares) que tienen el mismo objeto. Al menos tres Tribunal de grande instance -Argentan, Verdún, Nîmes- han remitido cuestiones análogas, y en algunos casos idénticas a aquellas sobre las que debe pronunciarse en este asunto el Tribunal de Justicia. Sabemos que otros dos Tribunal de grande instance -Tarbes, Foix- también se han dirigido al Tribunal de Justicia, si bien sus cuestiones no han llegado aún a la Secretaría; sabemos también que otros dieciséis -Avranches, Rennes, Thionville, Poitiers, Quimper, Laval, Metz, Agen, Bernay, Clermont-Ferrand, Charleville-Mézières, Toulouse, Limoges, Saint-Malo, Vesoul, Chartres- han suspendido el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronuncie en este asunto.

Por el contrario, cinco órganos jurisdiccionales han resuelto ya el problema, pero sólo uno, el Tribunal de grande instance de Cusset, con fecha 21 de mayo de 1987, en el sentido de calificar la contribución de que se trata como impuesto sobre el volumen de negocios. Los otros Tribunaux de grande instance se pronunciaron en sentido contrario, si bien basándose en motivaciones dispares, como por ejemplo: el de Montbéliard, el 23 de julio de 1986, porque un tributo denominado contribución indirecta por el Código general de impuestos (en lo sucesivo, "CGI") no constituye un impuesto sobre el volumen de negocios; el de Sens, el 3 de julio de 1986, porque las normas de una directiva no pueden ser invocadas por los particulares en apoyo de un recurso

en materia fiscal (tal es, como se sabe, la posición adoptada por el Consejo de Estado en su sentencia de 1 de julio de 1985, nº 51811, RJF 10/85, p. 1286); el de Auch, el 26 de noviembre de 1986 porque el problema vinculado a la definición de impuesto sobre el volumen de negocios no se rige por el Derecho comunitario sino por el derecho interno, y el de Nevers, el 27 de noviembre de 1986 porque la carga impositiva de que se trata es anual, mientras que el demandante solicitó una desgravación de seis meses.

En consecuencia, esta cuestión es altamente problemática en Francia y es muy grande la expectativa por la sentencia mediante la cual quedará resuelta.

2. Con fecha 2 de julio de 1985, el Centre des Impôts de Sant-Lô dirigió al Sr. Gabriel Bergandi, comerciante y explotador de aparatos automáticos de diversión, una liquidación y requerimiento de pago por la suma de 111 000 FF, en concepto de tributo anual sobre dichos aparatos. Observando que estos últimos habían sido sometidos al IVA desde el 1 de julio de 1985, el Sr. Bergandi presentó una solicitud de desgravación por la cantidad del tributo correspondiente al segundo semestre de dicho año; cuando su reclamación fue rechazada el 31 de diciembre de 1985, demandó al Director General de Impuestos de la Mancha ante el Tribunal de grande instance de Coutances, competente para conocer de lo contencioso en materia de impuestos calificados de contribuciones indirectas y tributos asimilados. Solicitó que la Administración fiscal fuera obligada a concederle una desgravación de 38 000 FF como capital, más intereses y recargos, así como condenarla a reembolsarle las sumas ya pagadas. Sostuvo en apoyo de sus pretensiones que gravar los aparatos de juegos con el tributo de Estado durante el período del 1 de julio al 31 de diciembre de 1985 es incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva y con los artículos 95 y 30 del Tratado CEE.

Mediante resolución de 18 de septiembre de 1986, y en aplicación del artículo 177, el órgano jurisdiccional antes mencionado suspendió el procedimiento y sometió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) Si el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE (denominada Sexta Directiva IVA) debe interpretarse en el sentido de que dicho artículo prohíbe continuar gravando con impuestos sobre el volumen de negocios las entregas de bienes o prestaciones de servicios, una vez que éstas hayan quedado sujetas al IVA.

2) Si la noción de impuesto sobre el volumen de negocios o de tributo que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios recogida en el artículo 33 de la Sexta Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que dicha noción es aplicable a los tributos que graven los ingresos de explotación con independencia de que la base imponible se establezca en función de los ingresos reales, o de forma estimativa con objeto de aproximarse a los ingresos reales, cuando el cálculo de los mismos sea difícilmente realizable.

3) Especialmente, si la noción de impuesto sobre el volumen de negocios o de tributo que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios recogida en el artículo 33 de la Sexta Directiva IVA engloba un gravamen fiscal anual a tanto alzado que grave las máquinas automáticas instaladas en lugares públicos y que proporcionen un espectáculo, audición, juego o diversión, establecido con la finalidad de sustituir a un impuesto sobre el volumen de negocios del explotador del aparato, y toscamente configurado para tener en cuenta la rentabilidad de cada tipo de aparato e, indirectamente, los ingresos obtenidos por el explotador.

4) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones primera y tercera, si la prohibición de gravar acumulativamente un mismo ingreso o un mismo volumen de negocios con el IVA y con otros tributos referidos al volumen de negocios debe conducir a la conclusión de que, cuando el IVA no empiece a aplicarse por primera vez hasta que se inicia el segundo semestre de un año, y los tributos sobre el volumen de negocios a los que deba añadirse el IVA deban pagarse de una sola vez al comienzo del año civil (salvo que se obtenga un aplazamiento del pago), la introducción del

IVA debe dar lugar al reembolso o a la no exigencia del pago de la mitad de las cantidades debidas en concepto de tributos que tuviesen el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios en el año en que el IVA hubiese empezado a aplicarse.

5) Si el artículo 95 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que dicho artículo prohíbe que se graven los ingresos de explotación con un tributo cuyo tipo, en el caso de productos de origen mayoritariamente extranjero, es tres veces superior al aplicado a productos similares de producción mayoritariamente nacional. Si esta discriminación debe considerarse tanto más grave cuanto que los mismos ingresos de explotación están sometidos al IVA y a otro impuesto indirecto.

6) Si el artículo 30 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que constituye una violación del mismo el hecho de someter al IVA, en aplicación de la legislación comunitaria, los ingresos de explotación de determinados productos, sin suprimir por ello los tributos anteriormente existentes que gravan los ingresos de explotación de estos mismos productos, en un momento en que algunos de tales productos objeto de explotación han dejado de fabricarse en el territorio del Estado miembro que establece dichos tributos diferentes y cuando, en todo caso, la acumulación de los mencionados tributos puede ir dirigida a conseguir una disminución del número de tales productos importados del resto de la Comunidad."

3. En el momento de los hechos, los aparatos automáticos de entretenimiento estaban sometidos al impuesto sobre los espectáculos, al IVA y al denominado "tributo de Estado". El primero no es de interés en el asunto. El segundo, vigente desde el 1 de julio de 1985, tiene su fuente en el artículo 16 de la Ley del Presupuesto de 1984, nº 84-1208 (JORF 1984, p. 4060). Esta disposición derogó el artículo 261-E-3 del CGI, que eximía del IVA el producto de la explotación de todos los aparatos automáticos sometidos al impuesto sobre los espectáculos. Impulsó su adopción la interposición del recurso fundado en el artículo 169 del Tratado que la Comisión interpuso el 23 de diciembre de 1983 contra la República Francesa al estimar que esta exención era incompatible con la letra f) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva (el asunto, que llevó el nº 287/83, fue efectivamente archivado por auto de 16 de enero de 1985, no publicado).

Por último, el tributo de Estado. Éste fue establecido por el artículo 33 de la Ley de Presupuesto de 1982, la ley nº 81-1160 (JORF 1981, p. 3539), sobre la base de que los aparatos de juego "no soportan actualmente ningún impuesto sobre el volumen de negocios" (JORF, Débats, Assemblée nationale 1981, p. 3056). Según el proyecto gubernamental, la imposición debía ser anual, a tanto alzado e igual a 1 500 FF por aparato; pero una enmienda aprobada durante la sesión de 27 de noviembre de 1981 la diferenció en función de diversos tipos de aparatos. Para el Ministro de Presupuesto, Laurent Fabius, el sistema así engendrado parecía satisfactorio. Efectuaba en efecto una distinción "entre los aparatos que tienen poca rentabilidad y para los cuales el tipo de gravamen será bajo, los aparatos intermedios que son sometidos a un doble tipo, un tipo medio para los municipios urbanos y un tipo muy débil para los aparatos puestos en servicio desde hace más de tres años y que se encuentran generalmente en los pequeños cafés de los ayuntamientos rurales, ((...)) y, por último, los aparatos calificados de jackpot, relativos a los juegos de dinero y de azar cuya imposición puede ser superior". En otros términos, concluyó el Ministro, la enmienda tenía en cuenta "las exigencias de las finanzas públicas, el rendimiento de los aparatos y la distinción entre los ayuntamientos rurales y urbanos por medio de la antigüedad de los aparatos" (JORF, Débats, Sénat 1981, p. 3253).

Concretamente, el artículo 33 antes mencionado rige la materia al introducir en el CGI los artículos 564 séptimo y octavo. Como consecuencia del primero el tributo se aplica a los aparatos automáticos "instalados en lugares públicos y que ofrecen un espectáculo, una audición, un juego o una diversión". El tributo es anual y su importe varía en función del tipo de aparato. Más exactamente:

- Dan lugar al pago de 500 FF:

a) los aparatos relativos a pequeños juegos de habilidad cuyos dispositivos automáticos, consistentes en distribuidores de bolas y registro de puntos, son puramente mecánicos (se trata de lo que comúnmente se denomina "fútbolín";

b) los constituidos únicamente por vehículos en escala reducida o figuras que reproducen animales sobre las que se sientan los niños;

c) los aparatos eléctricos de reproducción de sonido automáticos, que funcionan con fichas o monedas ("juke boxes").

- Están sujetos a un tributo de 5 000 FF los aparatos cuyo funcionamiento se basa en el azar, aun cuando la victoria dependa de la habilidad del jugador, y que distribuyen fichas de juego o pueden dar lugar a partidas gratuitas múltiples ("slot machines", "pin ball", "roll-a-top", "astoria", "rotamint" etc.). La fabricación, posesión, instalación y explotación de estos aparatos, sin embargo, ha sido prohibida por la Ley nº 83-628 de 12 de julio de 1983 (JORF 1983, p. 2154).

- Para todos los otros aparatos (como los juegos de video, los diferentes tipos de billar, los bolos de formato reducido), el tributo es de 1 500 FF; éste se reduce a 1 000 FF si hace más de tres años que entraron en servicio. Está previsto además aplicar la mitad de la tarifa a los aparatos que entraron en servicio durante el segundo semestre del año.

En virtud del artículo 564 octavo, debe el tributo quien explota el aparato en el momento de la declaración anual de la entrada en servicio. El pago debe realizarse durante los seis meses siguientes a la declaración o, a más tardar, el 31 de diciembre del año de que se trata (véanse igualmente las instrucciones de 24 de febrero de 1982, en BODGI 2 I-2-82). El tributo se percibe según las normas y de acuerdo con las condiciones y con las garantías y sanciones previstas para los impuestos indirectos.

Señalamos, por último, que con posterioridad a los hechos de que se trata, los artículos 564 séptimo y octavo fueron derogados por el artículo 35-I de la Ley del Presupuesto para 1987, la ley nº 86-1317 (JORF 1986, p. 15820). En la exposición de motivos que acompaña al proyecto de ley, leemos que el tributo de que se trata fue establecido "dans l'attente de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée" y que, al haber entrado esta última en vigor, "il convient de revenir au droit commun en supprimant la taxe d'Etat".

4. Consideremos, en primer lugar, las cuestiones referidas a la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva. El texto de esta norma es concocido: "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 seguro, sobre juegos y apuestas, sobre consumos específicos, de derecho de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios". Ahora bien, entre los intervinientes en el actual procedimiento, la Comisión de las Comunidades Europeas y los Gobiernos de París y de Bonn se han declarado a favor de la tesis que considera compatible la percepción del tributo controvertido con la disposición mencionada. Inmediatamente aclaro que esta opinión, sostenida entre otros, en nombre del ejecutivo comunitario, por Lord Cockfield en su respuesta a la pregunta escrita nº

2054/84 del diputado Sr. Vernier (DO 1986, C 277, p. 1), no me convence. Por el contrario, encuentro persuasivos los argumentos que el Sr. Bergandi adoptó para sostener la tesis contraria.

Pero procedamos con orden, concentrando nuestra atención en la naturaleza del tributo. Es preciso poner de manifiesto al respecto que, con la excepción del Gobierno alemán, los intervinientes han recordado la sentencia dictada el 27 de noviembre de 1985 en el asunto 295/84, SA Rousseau Wilmot contra Caisse de compensation de l'organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (en lo sucesivo, "Organic" (Rec. 1985, p. 3759) y, en particular, su apartado 16. Se afirma en este último que el artículo 33 de la Sexta Directiva "se propone impedir que el funcionamiento del sistema común del IVA quede desvirtuado por medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y de servicios y se apliquen a las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA" (traducción provisional). En consecuencia, la norma no prohíbe a los Estados miembros conservar o establecer gravámenes "que no tengan un carácter fiscal, sino que hayan sido establecidos específicamente para alimentar fondos sociales, que tengan un hecho imponible constituido por la actividad de la empresa y calculadas sobre la base del volumen de negocios anual global, sin afectar directamente al precio de bienes y servicios".

Según la Comisión y el Gobierno Francés, este pasaje contiene los criterios que permiten identificar en un tributo determinado los elementos característicos del impuesto sobre el volumen de negocios. Es necesario, en primer lugar, analizar la incidencia del gravamen sobre el precio final cuyo hecho imponible reside en la cesión de un bien o en la prestación de un servicio; esta repercusión debe ser directa, aun cuando no es indispensable que el adquirente o el destinatario soporten las consecuencias, como en el caso del IVA. En segundo lugar, es necesario que el volumen de negocios resultante del uso del bien o de la prestación de servicios sea sometido a un gravamen real o a tanto alzado. A estos criterios la Comisión agrega un tercero, a saber, que debe haber relación entre el sometimiento del bien o del servicio al tributo y su circulación intracomunitaria.

La República Federal, por el contrario, hace hincapié en el artículo 33 de la Directiva y estima inútil cualquier tentativa de definir de manera "exhaustiva" el tributo que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios por el hecho de que, en relación con este último, presente en apariencia una diferencia respecto de la denominación, pero no en cuanto a su objeto o su naturaleza. En realidad, los impuestos sobre el volumen de negocios y el IVA comunitario se caracterizan por el hecho de que engloban todas las categorías posibles de productos y constituyen impuestos generales al consumo. La referencia al volumen de negocios no es por lo tanto suficiente para conferir a un tributo el carácter del impuesto correspondiente. Este último se refiere también a la importación de productos, a la cesión de bienes y prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo; por el contrario, aunque tenga frecuentemente las características de un ingreso de explotación, la suma recibida por el proveedor o prestador no constituye su objeto sino sólo su base imponible.

La Comisión observa además que la finalidad de un tributo no ejerce ninguna influencia sobre su calificación; en el mismo orden de ideas, el Gobierno alemán hace notar que la intención del legislador de establecer un tributo sustitutivo del impuesto sobre el volumen de negocios es irrelevante respecto al artículo 33, siendo necesario que presente las características objetivas de tal impuesto. Según la Comisión, de tal requisito se deriva que, en el caso del tributo que es objeto de las cuestiones propuestas por el Tribunal de grande instance de Coutances, el hecho imponible no está constituido por la venta de un bien o una prestación de servicios, sino que, por el contrario, está ligado estrechamente a la base imponible. Esta carga fiscal grava en efecto la explotación de un aparato y no varía en función del lugar en que está instalada la máquina; por otra parte, al no poder ser objeto de una deducción en las condiciones previstas por el artículo 17 de la Sexta Directiva, como el IVA, carece de la naturaleza de impuesto sobre el volumen de negocios.

Por su parte, el Gobierno francés hace notar que el tributo de que se trata es independiente del precio de adquisición de los aparatos; por otra parte, no se pretende con él una exacción sobre el volumen de negocios, sino que se grava más bien la instalación del aparato, como lo demuestra el hecho de que es exigible en el momento de la declaración anual del mismo. Por lo demás, la anualidad del tributo excluye en principio que la Administración proceda a desgravaciones semestrales. Francia agrega que la imposibilidad de configurar este tributo como un impuesto sobre el volumen de negocios es evidente, bastando considerar que el Sr. Bergandi acudió ante la jurisdicción civil; como se sabe, en efecto, esta última únicamente es competente en materia de impuestos indirectos.

Por último, a juicio del Gobierno alemán, este tributo no puede asimilarse a un impuesto sobre el volumen de negocios porque no satisface el requisito de generalidad.

5. Personalmente, y contrariamente a cuanto afirma la República Federal, creo que la respuesta a las cuestiones remitidas por el Tribunal de grande instance de Coutances está ligada a la definición de tributo que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios con arreglo al artículo 33 de la Sexta Directiva. Por lo demás, el mismo Gobierno de Bonn, aunque considera superfluo cualquier esfuerzo dedicado a tal fin, no logra calificar el tributo de que se trata si no es con referencia al IVA comunitario.

Observo, en primer lugar, que la noción de tributo que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios es de naturaleza comunitaria. En este sentido convergen sin dar lugar a dudas la letra del artículo 33 y la finalidad del sistema al cual pertenece. Como ha precisado en efecto el legislador, no caen bajo la prohibición de anulación "todos los impuestos, derechos y tasas que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios". Es, por lo tanto, evidente que la pluralidad de los términos empleados, a saber, "impuesto", "derecho" y "tasa" prohíbe que se haga depender la calificación del concepto de denominaciones o criterios nacionales. El motivo de ello es claro y está, como he dicho, en los objetivos del sistema: el IVA es un impuesto cuyas características han sido armonizadas en la Comunidad y un porcentaje de su producto contribuye a la financiación de aquélla.

Pero esto no es todo. Si no se admite una definición comunitaria del tributo de que se trata, los Estados miembros podrían eludir la prohibición de acumulación establecida en el artículo 33 recurriendo a criterios y nociones peculiares de sus sistemas fiscales o denominando a un tributo de una determinada manera más bien que de otra (por ejemplo, absteniéndose de usar la fórmula "impuesto sobre el volumen de negocios"). Por lo demás, esto también resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En la sentencia de 8 de julio de 1986 (Hans-Dieter y Ute Kerrutt contra Finanzamt de Moenchengladbach-Mitte, 73/85, Rec. 1986, p. 2219), en efecto se consideró que un impuesto sobre las transferencias y las transacciones como el "Grunderwerbsteuer" alemán no cae bajo la prohibición, y con ello me parece se reconoció implícitamente la existencia de un concepto comunitario de tributo que tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de

negocios.

La conclusión a la que hemos llegado de esta manera da respuesta a los argumentos que niegan este carácter al tributo bajo examen, invocando su calificación nacional como una "contribución indirecta" o la competencia que a su respecto corresponde a la jurisdicción civil (cuando se sabe que las controversias relativas a impuestos sobre el volumen de negocios corresponden a la jurisdicción contencioso-administrativa). Sobre este último punto, por lo demás, el Sr. Bergandi dijo en la vista que simplemente siguió las indicaciones que le fueron proporcionadas por la Administración francesa de finanzas. En la parte final de la decisión por la que el Director de los servicios fiscales del departamento de la Mancha rechazaba su reclamación, se precisaba, efectivamente, que "si vous souhaitez contester ce rejet, vous pouvez dans les deux mois assigner le directeur des services fiscaux devant le Tribunal de grande instance de Coutances".

6. Estoy igualmente persuadido de que la base sobre la que debe elaborarse el concepto de tributo que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios es la sentencia *Organic*, aun cuando ésta, a diferencia del presente asunto, se refiere a un gravamen que no tenía naturaleza fiscal. Como pone de manifiesto el Sr. Bergandi, en el apartado 16 de dicha decisión, el Tribunal de Justicia enunció dos criterios útiles para definir el concepto, pero no lo precisó en términos generales y abstractos. El Tribunal hizo hincapié en el "sistema común del IVA", distinguiendo en el artículo 33 la voluntad de impedir que ese sistema pueda ser perjudicado por medidas fiscales nacionales; se aclara a continuación que, para lograrse el objetivo, estas medidas no pueden gravar la circulación de bienes y servicios ni aplicarse a la transacciones comerciales "de manera análoga" a la que caracteriza al IVA.

Cabe subrayar, en primer lugar, que el uso de la expresión "de manera análoga", a mi juicio, implica que entre los elementos característicos del tributo que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios y el IVA no es necesaria una completa coincidencia. En efecto, analogía no significa identidad. En el mismo orden de ideas, la remisión hecha por el Tribunal de Justicia "al sistema común del IVA" no se refiere únicamente a la definición que del IVA da el artículo 2 de la Primera Directiva nº 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones nacionales de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, p. 1301; EE 09/01, p. 3). Excluyo, en consecuencia, que se puedan individualizar los rasgos característicos de un impuesto sobre el volumen de negocios únicamente en los tributos generales sobre el consumo deducibles y "exactamente proporcionales al precio de bienes y servicios". Los términos que empleara el Tribunal de Justicia aluden más bien al sistema en su generalidad que, si no es enteramente uniforme, es cuanto menos "común" (véanse las conclusiones de la Abogada General Sra. Rozès en el asunto 15/81, *Schul contra Inspecteur des droits d'importation et des accises*, Rec. 1982, pp. 1437, 1441). Ahora bien, según el régimen establecido por la Sexta Directiva en materia de IVA, es posible deducir con certeza cuáles son las características que deben corresponder a un impuesto sobre el volumen de negocios, en particular en lo que se refiere al hecho imponible del impuesto, las modalidades para calcularlo y su repercusión sobre el consumidor.

Examinemos, en primer lugar, el hecho imponible. Como se recordará, la Comisión y el Gobierno de París han afirmado que entre éste y la base imponible subsiste una estrecha relación, puesto que nuestro impuesto se devenga por haber puesto en servicio los aparatos y es independiente de la facturación que por él se obtenga. Por mi parte, observo que:

a) la Sexta Directiva demuestra que pretende distinguir entre los dos fenómenos en cuanto que se ocupa de ellos en dos distintas disposiciones (artículos 10 y 11);

b) el artículo 10 admite la posibilidad de excepciones, aun cuando afirma que el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios;

c) en el apartado 3, la misma disposición establece que, en las importaciones, el hecho imponible tiene lugar, "en el momento en que los bienes se introduzcan en el interior del país".

En consecuencia, respecto del IVA, que es un impuesto sobre el volumen de negocios, por excelencia, no puede identificarse una relación directa e individual entre el hecho imponible y la base imponible.

Tampoco puede decirse, como lo considera el Gobierno alemán, que la Sexta Directiva confiere al IVA el carácter de generalidad. Es verdad que la generalidad es una peculiaridad que distingue este impuesto de otras formas de impuestos indirectos (véanse mis conclusiones en el asunto *Organic*, apartado 4). Pero peculiar no significa exclusivo; tanto es así que, como resultado de las opciones y excepciones previstas por la misma fuente, el impuesto no se aplica a todas las operaciones económicas.

Tratemos el argumento desarrollado con particular energía por el Gobierno de París, según el cual el gravamen controvertido no es proporcional al volumen de negocios y, en consecuencia, no se aplica como una exacción de tipo real o a tanto alzado al volumen de negocios resultante de la explotación de los aparatos. La tesis presenta un elemento veraz. En realidad, el IVA se calcula, generalmente, sobre la base del volumen de negocios declarado y en función de las diversas entregas de bienes o prestaciones de servicio realizadas independientemente las unas de las otras. Pero también es verdad que este principio sufre importantes excepciones; es el caso, por ejemplo, del régimen de tanto alzado con posibilidad de franquicias y sin deducción que está previsto para las pequeñas empresas, los productores agrícolas y las agencias de viajes (artículos 24 a 26 de la Sexta Directiva). De allí resulta que la base imponible no toma en consideración la totalidad del volumen de negocios declarado, por lo que el impuesto, si bien se fija a tanto alzado, sigue siendo *ad valorem*.

Llegamos a un resultado aún más claro si examinamos la repercusión del impuesto. En la sentencia dictada en el asunto *Organic*, recuerdo que el Tribunal de Justicia puso de manifiesto que el tributo tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios únicamente cuando se aplica a las transacciones comerciales según modalidades análogas a las del IVA. Ahora bien, tal como reconoce la misma Comisión, las modalidades utilizadas para repercutir el IVA al consumidor final del bien o al beneficiario de la prestación de servicios son notablemente diversas. En ocasiones, la repercusión es directa (cuando el importe de del gravamen no está incluido en el precio del bien o del servicio), en ocasiones, indirecta (es la hipótesis inversa del impuesto que se encuentra incluido en el precio), y por lo menos en un caso (en el régimen a tanto alzado) totalmente inexistente. Como es obvio, los mismos principios valen para los tributos que tienen carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

Por último, dos palabras sobre el criterio, que únicamente sigue la Comisión, que exige la existencia de una relación entre el sometimiento de un bien o de un servicio al tributo y su circulación intracomunitaria. Como bien observa el Sr. Bergandi, este criterio se apoya en la interpretación del artículo 33 según la cual la norma prohíbe la acumulación cuando el tributo incida en los intercambios entre Estados miembros, y no lo hace cuando sus efectos se producen dentro de un país determinado. Ahora bien, esta lectura es indebidamente restrictiva; es fácil ver, efectivamente, su oposición con un sistema como el del IVA, que exige la igualdad de las condiciones de competencia "tanto en el plano nacional como en el plano comunitario" (tercer considerando de la Primera Directiva).

7. Después de haber individualizado de este modo los rasgos particulares del "tributo que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios", es preciso ahora establecer si ellos pueden encontrarse en el tributo controvertido.

Del examen de la normativa correspondiente (anteriormente, apartado 3) resulta que: a) es el explotador y no el propietario o el poseedor quien paga el tributo; no se trata en consecuencia de un impuesto sobre la propiedad o la tenencia como el impuesto de circulación de automóviles; b) el importe correspondiente varía en función del tipo de aparato, teniendo en cuenta su período de uso y tomando en consideración su antigüedad. Los aparatos destinados al recreo de niños resultan efectivamente menos gravados que aquellos que sirven para el pasatiempo de adultos; por otra parte, una reducción correspondiente a la mitad del tributo está prevista en el caso de los aparatos que entraron en servicio durante el segundo semestre del año, y el tributo se reduce a un tercio de su valor para los aparatos en actividad desde hace más de tres años. Tal como reconoció la misma Comisión, estamos, en consecuencia, ante el gravamen de una actividad en función de su rendimiento y de su volumen de negocios. Este último, como lo prueba la configuración del impuesto, se calcula a tanto alzado y, por lo tanto, de manera aproximativa, pero, como acabamos de ver, se funda también sobre elementos aparentes, concretos y poco variables. No existen dudas, por último, de que los explotadores repercuten el tributo sobre el precio y, con ello, sobre los beneficiarios de la prestación.

Me parece evidente el resultado al que conduce este análisis: el tributo en cuestión, que grava los ingresos de explotación, cualquiera que sea la manera en que se defina la base imponible (sea en función del volumen de negocios real o, si ello no puede ser determinado exactamente, a tanto alzado), tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, y en consecuencia no es acumulable con el IVA. Esta conclusión, por otra parte, se corrobora por los trabajos preparatorios de la Ley del Presupuesto para 1982. Allí se pone en evidencia efectivamente que el legislador se movió con una doble intención: por una parte, poner remedio a las dificultades para la aplicación del IVA en un sector donde la Comisión se esforzaba para lograr la supresión de las exenciones generales previstas en el artículo 261-E del CGI; por otra parte, gravar la facturación de los aparatos con un tributo cuyo importe reflejara su presunta rentabilidad.

En lo que se refiere al primer objetivo, además de la intervención ya mencionada del Ministro Sr. Fabius (anteriormente, apartado 3), deben recordarse las observaciones del Sr. Christian Pierret, ponente general de la Comisión de Finanzas de la Asamblea Nacional; según él: "le contrôle de la recette est très difficile et je ne m' étendrai pas sur les pratiques abusives auxquelles la perception de cette recette sous forme de pièces de monnaie donne parfois lieu. L' assujettissement à la TVA serait donc impossible dans la mesure où la recette déclarée ne correspondrait pas forcément à la réalité. Le gouvernement ne pouvait donc s' orienter que vers une taxe forfaitaire" (JORF, Débats, Assemblée nationale, 4.11.1981, p. 3058). El segundo objetivo fue puesto en evidencia en la intervención del diputado Charles Josselin, quien se felicitó por "la modulation de la taxe par type d' appareil, car on tient compte ainsi des revenus plus ou moins importants qu' ils procurent" y apreció "que l' on ait pris en considération l' âge des appareils et que l' on ait retenu le principe de son paiement semestriel... car cela permettra d' éviter que les appareils qui fonctionnent seulement une partie de l' année - je pense notamment à la période estivale - soient frappés d' une taxe annuelle" (JORF, Débats Assemblée nationale, 17.12.1981, p. 5063; véase igualmente la intervención del Senador Francis Palmero, JORF, Débats, Sénat, 27.11.1981, p. 3252).

8. Ya he dicho que de la calificación de tributo que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios resulta, de conformidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva, la prohibición de acumularlo con el IVA, es decir, con una carga fiscal que grava también el volumen de negocios obtenido en relación con el uso del aparato. Al respecto, el Gobierno de París sostuvo que la prohibición no debe aplicarse cuando el impuesto es anual y la Ley no consiente desgravación para períodos inferiores al año en el cual tuvo su primera aplicación el IVA.

Esta tesis, que fue aceptada por la mencionada sentencia del Tribunal de grande instance de Nevers, carece de fundamento. En efecto, el artículo 33 satisface los requisitos que permiten, según jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, que se reconozca un efecto directo a las

disposiciones de una Directiva. Debe concluirse entonces que, desde el momento en que un Estado miembro somete al IVA una actividad ya gravada por un tributo semejante al que aquí se examina, se puede oponer a la percepción de este último la prohibición de acumulación y obligar a la administración financiera a reembolsar o a no exigir la suma correspondiente a la parte del año durante el cual fue aplicado el IVA por primera vez.

9. La solución que acabamos de proponer hace inútiles las cuestiones relativas a la compatibilidad del tributo en cuestión con los artículos 95 y 30 del Tratado CEE; ello me exime, por lo tanto, de exponer y de tomar en consideración los argumentos que se han desarrollado al respecto. Para ser más exhaustivo me limitaré a observar:

a) en cuanto al artículo 95, que el impuesto no se aplica a una mercancía, sino al rendimiento correspondiente al servicio prestado y que, no habiéndose probado la inexistencia de una producción nacional de aparatos automáticos, es imposible discernir intentos discriminatorios en relación con aparatos fabricados en otros Estados miembros;

b) en cuanto al artículo 30: según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los obstáculos de naturaleza fiscal a las importaciones no están contemplados por esta disposición, y su existencia no autoriza, de cualquier manera, una aplicación combinada del artículo 30 y del artículo 95

(sentencias de 22 de marzo de 1977 en el asunto 84/76 Iannelli y Volpi SpA contra Firma Paolo Meroni, Rec. 1977, p. 557, y de 7 de mayo de 1985 en el asunto 18/84, Comisión contra República Francesa, Rec. 1985, p. 1339).

10. Por todas las consideraciones hasta aquí desarrolladas, sugiero se responda como sigue a las cuestiones planteadas por el Tribunal de grande instance de Coutances mediante resolución de 18 de septiembre de 1986 en el asunto entre el Sr. Gabriel Bergandi y el Director de los Servicios Fiscales del Departamento de la Mancha:

"La noción de tributo que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, al que se refiere el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, debe interpretarse en el sentido de que incluye un tributo fijado anualmente, que paga quien explota una máquina automática de entretenimiento y configurado de acuerdo con criterios destinados a tener en cuenta, aunque sea a tanto alzado, la rentabilidad presunta de dicha máquina.

"El artículo 33 de la Sexta Directiva prohíbe gravar las entregas de bienes o las prestaciones de servicios con impuestos, derechos y tasas que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios a partir del momento en que el IVA se aplica por primera vez, cualquiera que sea la modalidad prevista para el pago de los tributos."

(*) Traducido del italiano.