

|

61995J0370

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 26 de junio de 1997. - Carede SA (C-370/95), Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) (C-371/95) y Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) (C-372/95) contra Administración General del Estado. - Petición de decisión prejudicial: Audiencia Nacional - España. - Tasas sobre la explotación de máquinas recreativas - Impuesto sobre el volumen de negocios - Repercusión sobre el consumidor. - Asuntos acumulados C-370/95, C-371/95 y C-372/95.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-03721

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Prohibición de percibir otros impuestos nacionales que tengan carácter de impuestos sobre el volumen de negocios - Objetivo - Concepto de «impuestos sobre el volumen de negocios» - Tasa sobre los juegos y apuestas que se repercute sobre el consumidor y cuya repercusión no se menciona expresamente en la Ley nacional ni consta en una factura o documento equivalente - Inclusión

(Directiva 77/378/CEE del Consejo, art. 33)

Índice

Dado que el objetivo del artículo 33 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, es impedir que el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido sea puesto en peligro por medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y servicios, y recaigan sobre las transacciones comerciales de una manera comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido, la calificación de un tributo nacional y, por tanto, la determinación de su compatibilidad con el Derecho comunitario deben efectuarse no sólo en función del tenor literal de las disposiciones nacionales aplicables, sino también en función de sus características esenciales, y, en particular, de la posibilidad de repercutirlo sobre el consumidor. De ello se desprende que para que un tributo nacional tenga carácter de impuesto sobre el

volumen de negocios no es necesario que la legislación nacional que le es aplicable prevea expresamente la posibilidad de repercutirlo sobre los consumidores.

Además, para que dicho tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios no es necesario que su repercusión sobre los consumidores conste en una factura o en un documento equivalente. A efectos de la aplicación de la disposición citada, corresponde al Juez nacional comprobar si el tributo controvertido puede gravar la circulación de bienes y servicios de manera comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido, y para ello deberá examinar si dicho tributo tiene las características esenciales de este último. Tal será el caso si tiene carácter general, si es proporcional al precio de los servicios, si se percibe en cada fase del proceso de producción y distribución, y si se aplica al valor añadido de los servicios.

Partes

En los asuntos acumulados C-370/95, C-371/95 y C-372/95,

que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por la Audiencia Nacional, destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Careda, S.A. (asunto C-370/95),

Federación Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas y de Azar (FEMARA) (asunto C-371/95),

Asociación de Empresarios de Máquinas Recreativas (FACOMARE) (asunto C-372/95),

y

Administración General del Estado,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 33 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J.C. Moitinho de Almeida, Presidente de Sala; C. Gulmann, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet y M. Wathelet (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Careda, S.A., y de la Federación Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas y de Azar (FEMARA), por el Sr. Miguel Angel García Campos, Abogado del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid;

- en nombre del Gobierno español, por el Sr. Alberto José Navarro González, Director General de Coordinación Jurídica e Institucional Comunitaria, asistido por la Sra. Gloria Calvo Díaz, Abogado del Estado, miembro del Servicio Jurídico del Estado ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en calidad de Agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Miguel Díaz-Llanos La Roche, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones de Careda, S.A., y de la Federación Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas y de Azar (FEMARA), representada por el Sr. Miguel Angel García Campos, asistido por el Sr. Juan Zornoza Pérez, Catedrático de Derecho en la Universidad Carlos III de Madrid; del Gobierno español, representado por el Sr. Luis Pérez de Ayala Becerril, Abogado del Estado, miembro del Servicio Jurídico del Estado ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. Carlos Gómez de la Cruz, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente, expuestas en la vista de 16 de enero de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de febrero de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resoluciones de 4 de julio (C-370/95), de 13 de septiembre (C-371/95) y de 15 de noviembre (C-372/95) de 1995, recibidas en el Tribunal de Justicia el 30 de noviembre de 1995, la Audiencia Nacional planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 33 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»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Careda, S.A. (en lo sucesivo, «Careda»), y la Administración General del Estado (Ministerio de Economía y Hacienda) con motivo de las liquidaciones practicadas por el concepto tributario de gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, prevista por el punto 2 del apartado 2 del artículo 38 de la Ley 5/1990, de 29 de junio (BOE de 30 de junio de 1990; en lo sucesivo, «Ley 5/1990»), y de dos recursos de anulación interpuestos respectivamente por la Federación Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas y de Azar (en lo sucesivo, «FEMARA») y por la Asociación de Empresarios de Máquinas Recreativas (en lo sucesivo, «FACOMARE») contra la Orden Ministerial 23.472, de 6 de septiembre (BOE de 22 de septiembre de 1990; en lo sucesivo, «Orden Ministerial de 6 de septiembre de 1990»), que constituye una parte de la base jurídica de dicho gravamen.

3 El Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero (BOE de 7 de marzo de 1977; en lo sucesivo, «Decreto-Ley 16/1977»), regula los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar en España. Dicha norma estableció una tasa fiscal sobre éstos (en lo sucesivo, «tasa sobre el juego») cuyo régimen se define en el artículo 3 en los términos siguientes:

«Art. 3.º Con independencia de los tributos estatales y locales a que estén sometidas, con arreglo a la legislación vigente, las Sociedades o Empresas que desarrollan las actividades a que se refiere el presente Real Decreto-Ley, los casinos y demás locales, instalaciones o recintos autorizados para el juego, quedarán sujetos a la tasa fiscal sobre [juegos] [...], en las siguientes condiciones:

1.º Hecho imponible: Constituirá el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar.

2.º Sujeto pasivo: Serán sujetos pasivos de la tasa los organizadores y las Empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar.

Serán responsables solidarios de la tasa los dueños y empresarios de los locales donde se celebren.

3.º Base imponible: Será base imponible de la tasa, los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar.

La base imponible se determinará en régimen de estimación directa u objetiva. En el primer caso, el sujeto pasivo quedará obligado a realizar la liquidación tributaria en la forma y casos que reglamentariamente se determinen.

4.º Tipo tributario será: [...]

a) Para los casinos [...]

b) Para los demás locales, instalaciones o recintos, el 20 % de la base imponible. [...]

[...]

5.º Devengo

1. La tasa se devengará con carácter general por la autorización y, en su defecto, organización o celebración del juego.

2. Tratándose de máquinas o apartados automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la tasa será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores [...]

4 El apartado 4 del artículo 3 del Decreto-Ley 16/1977 ha sido objeto de varias modificaciones. Así, para las máquinas recreativas con premio, denominadas de tipo «B», el tipo tributario se sustituyó por una cuota fija. Dicha cuota se actualizó en el punto 1 del apartado 2 del artículo 38 de la Ley 5/1990, que reza:

«Cuotas fijas: [...]

A) Máquinas de tipo "B" o recreativas con premio:

a) *Cuota anual: 375.000 pesetas.*

b) *[adaptación de las cuotas según se trate de máquinas para dos o más jugadores]»*

5 *Por otra parte, el punto 2 del apartado 2 del artículo 38 de la Ley 5/1990 estableció, sólo para el año 1990, un gravamen complementario aplicable, en particular, a las máquinas de tipo «B» (en lo sucesivo, «gravamen complementario»).*

6 *Con arreglo a la misma disposición, la cuantía del gravamen complementario es igual a la diferencia entre las cuotas fijas establecidas en el número 1 del mismo apartado y las determinadas por el Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre de 1989, p. 8325). Además, la Orden Ministerial de 6 de septiembre de 1990 especifica los importes que deben percibirse en concepto de gravamen complementario.*

7 *En el marco de los recursos que interpusieron ante la Audiencia Nacional, Carede, FEMARA y FACOMARE mantuvieron que el gravamen complementario percibido en virtud de la Orden Ministerial de 6 de septiembre de 1990 era contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva en la medida en que tenía las mismas cualidades y características esenciales que el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»).*

8 *A tenor de la letra f) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva,*

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

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

[...]»

9 *No obstante, el artículo 33 de la Sexta Directiva, en su versión vigente en la época de los hechos, preveía lo siguiente:*

«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».

10 *Para determinar si el gravamen controvertido y, más concretamente la Ley 5/1990 y la Orden Ministerial de 6 de septiembre de 1990, que le sirven de base legal, son compatibles con el Derecho comunitario, la Audiencia Nacional estimó conveniente plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:*

«1) Si el concepto de repercusión del impuesto al consumidor, en el sentido de la Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, y del resto del ordenamiento comunitario, y para configurar el concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, presupone, siempre y en todo caso, que la Ley del tributo considerado establezca expresamente que dicho tributo es susceptible de repercutirse al consumidor o basta, por el contrario, con que el tributo pueda, en una interpretación razonable de dicha Ley, considerarse de hecho incluido en el precio que paga el consumidor.

2) Si un tributo que se exacciona por cuota fija, de cuantía importante en el total del giro o facturación, y que tiene en cuenta dicho giro si, en definitiva, lo paga el consumidor, puede considerarse impuesto sobre el volumen de negocios aunque no conste la repercusión expresa (factura) al consumidor, por tratarse de transacciones automáticas, mediante el uso de monedas, existiendo un precio de utilización y si, así configurado, vulnera el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, resulta incompatible con la misma.»

Sobre la primera cuestión

11 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide fundamentalmente que se dilucide si el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, la legislación nacional que le es aplicable debe prever expresamente que dicho tributo pueda repercutirse sobre los consumidores.

12 Para responder a esta cuestión, procede, en primer lugar, examinar si el concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva, implica necesariamente que el tributo pueda repercutirse sobre el precio de los bienes o de los servicios de modo que sea soportado, en definitiva, por el consumidor.

13 Según jurisprudencia reiterada (véanse, especialmente, las sentencias de 27 noviembre de 1985, *Rousseau Wilmot*, 295/84, Rec. p. 3759, apartado 16, y de 7 de mayo de 1992, *Bozzi*, C-347/90, Rec. p. I-2947, apartado 9), el artículo 33 de la Sexta Directiva, al dejar a los Estados miembros la libertad de mantener o de establecer determinados tributos indirectos, como los que gravan consumos específicos, a condición de que no se trate de impuestos que tengan «carácter de impuestos sobre el volumen de negocios», tiene por objeto impedir que el funcionamiento del sistema común del IVA sea puesto en peligro por medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y servicios, y recaigan sobre las transacciones comerciales de una manera comparable al IVA.

14 En todo caso, deben considerarse como tales medidas los impuestos, derechos y tasas que tengan las características esenciales del IVA, aun cuando no sean totalmente idénticos a éste. Como ya ha señalado el Tribunal de Justicia en varias ocasiones, estas características son las siguientes: el IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tienen por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios, cualquiera que sea el número de transacciones efectuadas; se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución, y, por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente (véanse, especialmente, las sentencias de 3 de marzo de 1988, *Bergandi*, 252/86, Rec. p. 1343, apartado 15; de 13 de julio de 1989, *Wisselink y otros*, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671, apartado 18; de 19 de marzo de 1991, *Giant*, C-109/90, Rec. p. I-1385, apartados 11 y 12; de 31 de marzo de 1992, *Dansk Denkavit y Poulsen Trading*, C-200/90, Rec. p. I-2217, apartado 11, y *Bozzi*, antes citada, apartado 12). El Tribunal de Justicia también precisó en la sentencia *Bergandi*, antes citada, apartado 8, que, habida cuenta de sus características esenciales, el IVA es soportado en

definitiva por el consumidor final.

15 De ello se desprende que, para tener carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33 de la Directiva, el tributo en cuestión debe poder repercutirse sobre el consumidor.

16 Procede ahora examinar si el artículo 33 de la Sexta Directiva requiere también, para que un tributo sea calificado de impuesto sobre el volumen de negocios, que la legislación nacional aplicable prevea expresamente su repercusión sobre los consumidores.

17 A este respecto, debe señalarse que, teniendo en cuenta la finalidad del artículo 33 de la Sexta Directiva, tal como ha sido recordada en el apartado 13 de la presente sentencia, la calificación de un tributo y, por tanto, la determinación de su compatibilidad con el Derecho comunitario deben efectuarse no sólo en función del tenor literal de las disposiciones nacionales aplicables, sino también en función de sus características esenciales.

18 Procede, pues, responder a la primera cuestión que el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, no es necesario que la legislación nacional que le es aplicable prevea expresamente que dicho tributo pueda repercutirse sobre los consumidores.

Sobre la segunda cuestión

19 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide fundamentalmente que se determine si el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, es necesario que su repercusión sobre los consumidores conste en una factura o en un documento equivalente.

20 De los autos se desprende que no es materialmente posible extender a los usuarios de las máquinas de juego una factura o cualquier otro documento equivalente, debido al carácter automático y reiterado, en un breve intervalo de tiempo, de la actividad gravada.

21 En virtud de la letra a) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva es obligatorio extender una factura, por un lado, en el caso de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen los sujetos pasivos para otros sujetos pasivos (párrafo primero) y, por otro lado, por los anticipos a cuenta que los sujetos pasivos paguen a otros sujetos pasivos antes de que sean consumadas en su totalidad las entregas de bienes y las prestaciones de servicios convenidas (párrafo segundo); sin perjuicio de la facultad que confiere a los Estados miembros el apartado 8 del artículo 22 de dicha Directiva de establecer otras disposiciones para asegurar la exacta percepción del impuesto y para evitar el fraude.

22 Además, para poder ejercitar el derecho a la deducción contemplado en la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de ésta prevé que el sujeto pasivo debe poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22.

23 De estas disposiciones resulta que la Directiva no impone, en todos los supuestos, la obligación de poseer o de extender una factura, especialmente, como señala el Abogado General en el punto 40 de sus conclusiones, en las relaciones entre los sujetos pasivos y el consumidor final. En consecuencia, el hecho de poseer o de extender una factura no puede constituir una característica esencial del impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva.

24 Sentadas estas premisas, debe recordarse que el artículo 33 de la Sexta Directiva tiene por objeto evitar que se establezcan impuestos, derechos o tasas que pongan en peligro el

funcionamiento del sistema común del IVA.

25 Por tanto, en el litigio principal, corresponde al Juez nacional comprobar si el tributo controvertido puede gravar la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA, y para ello deberá examinar si dicho tributo tiene las características esenciales de este último. Tal será el caso si tiene carácter general, si es proporcional al precio de los servicios, si se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución y se aplica al valor añadido de los servicios, y si, vistos estos requisitos, puede repercutirse sobre el consumidor.

26 Procede, pues, responder a la segunda cuestión que el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, no es necesario que su repercusión sobre los consumidores conste en una factura o en un documento equivalente. A efectos de la aplicación de esta disposición, corresponde en cualquier caso al Juez nacional comprobar si el tributo controvertido puede gravar la circulación de bienes y servicios de manera comparable al IVA, y para ello deberá examinar si dicho tributo tiene las características esenciales de este último. Tal será el caso si tiene carácter general, si es proporcional al precio de los servicios, si se percibe en cada fase del proceso de producción y distribución y si se aplica al valor añadido de los servicios.

Decisión sobre las costas

Costas

27 Los gastos efectuados por el Gobierno español y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la Audiencia Nacional mediante resoluciones de 4 de julio, de 13 de septiembre y de 15 de noviembre de 1995, declara:

1) El artículo 33 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, debe interpretarse en el sentido de que, para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, no es necesario que la legislación nacional que le es aplicable prevea expresamente que dicho tributo pueda repercutirse sobre los consumidores.

2) El artículo 33 de la referida Directiva 77/388/CEE debe interpretarse en el sentido de que, para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, no es necesario que su repercusión sobre los consumidores conste en una factura o en un documento equivalente. En todo caso, para aplicar esta disposición, corresponde al Juez nacional comprobar si el tributo

controvertido puede gravar la circulación de bienes y servicios de manera comparable al IVA, y para ello deberá examinar si dicho tributo tiene las características esenciales de este último. Tal será el caso si tiene carácter general, si es proporcional al precio de los servicios, si se percibe en cada fase del proceso de producción y distribución y si se aplica al valor añadido de los servicios.