

**Downloaded via the EU tax law app / web**

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 24 de octubre de 2013 (\*)

«Fiscalidad – IVA – Juegos de azar o de dinero – Normativa de un Estado miembro que somete la explotación de máquinas tragaperras con premios limitados cumulativamente al IVA y a una tasa especial – Procedencia – Base imponible – Posibilidad que tiene el sujeto pasivo de repercutir el IVA»

En el asunto C-440/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Hamburg (Alemania), mediante resolución de 21 de septiembre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de octubre de 2012, en el procedimiento entre

**Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)**

y

**Finanzamt Hamburg-Bergedorf,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

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

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt), por el Sr. B. Hansen, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. B.-R. Killmann y A. Cordewener, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 1, apartado 2, 73, 135, apartado 1, letra i), y 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de

noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) (en lo sucesivo, «Metropol») y el Finanzamt Hamburg-Bergedorf (administración tributaria de Hamburgo-Bergedorf; en lo sucesivo, «Finanzamt»), en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los ingresos resultantes de la organización de juegos de azar mediante máquinas tragaperras con premios limitados (en lo sucesivo, «máquinas recreativas»).

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

#### Directiva IVA

3 El artículo 1, apartado 2, de la Directiva IVA establece:

«El principio del sistema común de 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 operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

[...]»

4 A tenor del artículo 73 de esta Directiva:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida 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 adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

5 El artículo 135, apartado 1, letra i), de dicha Directiva establece:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

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

6 El artículo 401 de la Directiva IVA dispone:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de

impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

### *Derecho alemán*

7 El artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), titulado «Exenciones en caso de entregas de bienes y otras prestaciones», establece, en su apartado 9, letra b), que estarán exentas del IVA «las operaciones incluidas en el ámbito de la Ley de loterías y apuestas hípcas».

8 El artículo 12, apartado 2, del Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung (Reglamento relativo a las máquinas recreativas y demás juegos con posibilidad de premio), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «SpielV»), dispone, en esencia, que las máquinas recreativas deberán pagar premios a los jugadores de modo que el contenido de la caja de la máquina únicamente se incremente, a largo plazo, en 33 euros por hora.

9 A tenor del artículo 13 del SpielV:

«(1) La Physikalisch-Technische Bundesanstalt [establecimiento psicotécnico federal] sólo podrá autorizar los modelos de máquinas recreativas [...] que cumplan los requisitos siguientes:

1. La duración mínima de juego será de cinco segundos, la apuesta no podrá superar los 20 céntimos y el premio durante ese tiempo podrá ascender, como máximo, a 2 euros.

[...]

3. Las pérdidas totales (apuestas menos premios) no podrán superar los 80 euros al cabo de una hora.

[...]»

10 El artículo 3 de la Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank (Ley del Estado federado de Hamburgo relativa a la autorización de los casinos públicos), en su versión modificada, establece:

«1. La empresa que explote el casino deberá abonar a la ciudad libre y hanseática de Hamburgo una tasa sobre los casinos que ascenderá al 70 % de las ganancias brutas procedentes del juego. Deberá abonar además una tasa especial que ascenderá al 20 % de las ganancias brutas procedentes del juego. [...]

2. La tasa reglamentaria sobre los casinos a que se refiere el apartado 1 se reducirá en proporción al [IVA] devengado y pagadero con arreglo a la [UStG] en virtud de las operaciones generadas por la explotación del casino [...]»

11 El artículo 4, apartado 1, de la Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein (Ley relativa a los casinos del Estado federado de Schleswig-Holstein), en su versión modificada, dispone:

«La tasa sobre los casinos ascenderá al 50 % de las ganancias brutas procedentes del juego. El [IVA] devengado y pagado con arreglo a la [UStG] en virtud de las operaciones generadas por la explotación del casino se imputará a la tasa sobre los casinos.»

12 El artículo 7 de la Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern (Ley relativa a los casinos del Estado federado de Mecklemburgo-Pomerania Occidental) establece:

«(1) La explotación de un casino estará sometida a la tasa sobre los casinos.

(2) La tasa sobre los casinos ascenderá:

1. en el supuesto de que las ganancias brutas procedentes del juego no superen los 500.000 euros durante el ejercicio, al 25 %,

[...]

5. para las ganancias brutas procedentes del juego superiores a diez millones de euros durante el ejercicio, al 80 %.

[...]

(7) [...] El [IVA] devengado y pagado con arreglo a la [UStG] que se genere por la explotación del casino deberá imputarse a la tasa sobre los casinos.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

13 Durante el ejercicio 2010, la demandante en el litigio principal explotó máquinas recreativas en siete salas de juego ubicadas en los Estados federados de Hamburgo, Schleswig-Holstein y Mecklemburgo-Pomerania Occidental. La explotación de estas máquinas está sometida, con arreglo a las ordenanzas fiscales de los municipios afectados de estos dos últimos Estados federados y a una ley del Estado federado de Hamburgo, a una tasa que grava los espectáculos, calculada en función de tipos y bases imponibles que difieren de unos municipios a otros.

14 Para cada máquina recreativa, la demandante en el litigio principal indicaba mensualmente en el dispositivo electrónico de control el saldo de la caja, es decir, el dinero introducido por los jugadores, del que se ha de restar el dinero que se les distribuye, incrementado con las retenciones y minorado con los rellenos de la máquina (en lo sucesivo, «ingresos de caja»). Además de con su caja, las máquinas recreativas están dotadas con un «hopper», a saber, una unidad de almacenamiento de monedas y de pago. El hopper, que es relleno por quien explota la máquina antes de ponerla en funcionamiento, cuenta con un compartimento con monedas de 20 céntimos y con un compartimento con monedas de 2 euros. Cuando los jugadores introducen monedas de 20 céntimos y de 2 euros, caen al hopper mientras no esté lleno y el resto es conducido posteriormente de forma automática hacia la caja. Las demás monedas y los billetes introducidos van siempre directamente a la caja, cuyo contenido es deducido electrónicamente. El dispositivo de control registra los cambios en el contenido del hopper, que son tenidos en cuenta al calcular el ingreso de caja.

15 Las máquinas recreativas disponen de un contador de dinero y de un contador de «puntos». El dinero introducido genera, en un primer momento, un crédito en el contador de dinero. La máquina registra como «apuesta» la conversión de dinero en puntos y la conversión de puntos en dinero se registra como «premio», de modo que un punto se corresponde con 1 céntimo. Los puntos permiten al jugador comenzar la partida. El jugador puede convertir en cualquier momento el número de puntos que se le adjudican, y que se registra en el contador, en una cantidad de dinero en el contador de dinero y el importe aquí registrado es pagadero en cualquier momento.

16 La conversión del contador de dinero al contador de puntos, a saber, una «apuesta» con arreglo al SpielV, está doblemente limitada: a 20 céntimos por cada 5 segundos y a 80 euros por

hora, una vez deducidos los premios. En caso de que se alcance el límite de 80 euros por hora, no podrá realizarse ninguna otra conversión del contador de dinero al contador de puntos en lo que queda de hora («pausa de conversión»). Las modificaciones del número de puntos en el contador de puntos (jugadas, apuestas, pérdidas o premios, con arreglo al lenguaje ordinario) no están sometidas a ninguna normativa.

17 La cuantía anual de todos los ingresos de caja mensuales correspondientes a la totalidad de las máquinas de la demandante en el litigio principal ascendió, durante el ejercicio de 2010, a 1.018.041,78 euros (denominada «caja bruta»). Con arreglo al tipo normal del IVA alemán del 19 %, Metropol calculó, partiendo de esta cifra, una base imponible por IVA de 855.497,29 euros (denominada «caja neta», es decir, 100/119 de 1.018.041,78 euros) y una cuota de IVA de 162.544,49 euros, que constituye la práctica totalidad del IVA devengado. El IVA imputable a todas las demás operaciones imponibles que realizó es de 1.790,20 euros. Al haber satisfecho un importe de 69.355,76 euros en concepto de IVA, el Finanzamt, mediante liquidación de 29 de marzo de 2012, fijó en 94.978,93 euros el importe que se seguía adeudando por este concepto.

18 Metropol interpuso un recurso contencioso-administrativo contra esta liquidación ante el tribunal remitente. En efecto, la demandante en el litigio principal estima que la tributación del volumen de negocios de las máquinas recreativas es contraria al Derecho de la Unión, en particular, a los principios de proporcionalidad, de repercusión y de neutralidad del IVA. En consecuencia, Metropol solicita al tribunal remitente que modifique la liquidación del IVA correspondiente al ejercicio 2010 reduciendo el importe de dicho impuesto de 94.978,93 euros a 1.790,20 euros. El Finanzamt solicita que se desestime el recurso.

19 El tribunal remitente, que conoce de dicho recurso, observa, en primer lugar, que en otros ámbitos, junto con el IVA, siempre cabe recaudar aquellos tributos que se diferencien suficientemente de él.

20 En segundo lugar, dicho tribunal considera que el IVA, en virtud del artículo 1, apartado 2, primera frase, de la Directiva del IVA, debe ser exactamente proporcional al precio de los servicios prestados. Estima que el Tribunal de Justicia declaró, en su sentencia de 5 de mayo de 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679), que, en el caso de las máquinas tragaperras controvertidas en dicho asunto, que fueron diseñadas de manera que un porcentaje determinado de las apuestas efectuadas por los jugadores les fuera distribuido en concepto de premios, la base imponible no incluía la parte, obligatoriamente fijada por la ley, del total de las cantidades apostadas que corresponde a los premios pagados a los jugadores. Pues bien, sostiene que, a raíz de esa jurisprudencia, se desarrolló en Alemania una práctica consistente en tomar como base imponible no todo lo apostado, sino únicamente la recaudación, por regla general, por mes natural. Añade que, no obstante, los ingresos de caja mensuales dependen de los premios y de las pérdidas de los distintos jugadores, sin que exista en la actualidad relación alguna entre el IVA exigible y la apuesta del jugador individual.

21 Además, el tribunal remitente precisa que la parte mínima de premios del 60 % de las apuestas, vigente en Alemania hasta finales del año 2005, fue suprimida y sustituida en 2006 por una limitación de la apuesta y de la pérdida por unidad de tiempo. Considera que técnicamente los «hoppers», que son una innovación de las máquinas recreativas, satisfacen, en principio, la misma función que los antiguos «depósitos verticales» controvertidos en la sentencia Glawe, antes citada, aunque quien las explota puede acceder en cualquier momento al contenido de los «hoppers».

22 En tercer lugar, el tribunal nacional alberga dudas acerca de la interpretación del apartado 24 de la sentencia de 8 de junio de 1999, Pelzl y otros (C-338/97, C-344/97 y C-390/97, Rec. p. I-3319), y de los apartados 28, 31, 34 y 37 de la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca

popolare di Cremona (C-475/03, Rec. p. I-9373), conforme a las cuales es característico del IVA que se repercute al consumidor final. En efecto, sostiene que estas sentencias no muestran si la posibilidad de repercutir el IVA es sencillamente una característica típica del IVA o si condiciona su recaudación. Pues bien, en caso de que se limitasen los precios, como ocurre, a su juicio, en el litigio principal, la empresa no podría incrementar el precio de la prestación y repercutir el IVA al consumidor una vez que hubiese alcanzado, según sus cálculos, la parte superior de la horquilla de precio máximo autorizado.

23 En cuarto lugar, dicho tribunal precisa que existen en Alemania dos regímenes jurídicos para los juegos de azar. Así, afirma que quienes explotan casinos necesitan una concesión y las apuestas y los premios están, en principio, ilimitados. Los casinos deben pagar, de conformidad con las leyes relativas a los casinos de los Estados federados de Hamburgo, Schleswig-Holstein y Mecklemburgo-Pomerania Occidental, una tasa especial sobre los casinos, concebida para gravar en buena medida sus beneficios. En cambio, la creación de salas de juego es, en principio, libre, aun cuando está sometida a supervisión administrativa y a regulación. El citado tribunal señala que quienes explotan salas de juego están sometidos, por regla general, a una tasa especial local que grava los espectáculos.

24 Al haberse suprimido durante el año 2006 la exención del IVA que se concedía anteriormente a los casinos, éstos están sujetos en la actualidad a este impuesto, que se imputa a la tasa sobre los casinos, que es muy superior al IVA. El tribunal remitente considera que el sistema impositivo establecido puede eludir el principio de neutralidad fiscal. En efecto, un Estado miembro podría introducir, para dos grupos de sujetos pasivos comparables, un tributo especial nacional que no tenga el carácter del impuesto sobre el volumen de negocio y disponer, para uno de esos grupos, que se impute el IVA al tributo especial. Añade que, no obstante, no ocurre así en el caso de autos.

25 Por último, el tribunal remitente estima que la normativa controvertida en el litigio principal no incentiva a los sujetos pasivos del IVA a velar concretamente por que se emitan facturas en regla por las operaciones en las que son beneficiarios, puesto que, sin factura o con facturas irregulares, se les priva ciertamente del derecho a deducir el impuesto soportado, pese a que se imputa la deuda por IVA, por tanto superior, a la tasa sobre los casinos, lo que para ellos carece de relevancia económica.

26 En estas circunstancias, el Finanzgericht Hamburg decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 401, de la Directiva [IVA], en relación con su artículo 135, apartado 1, letra i), en el sentido de que sólo cabe recaudar alternativa y no cumulativamente el IVA y un tributo especial nacional que grava los juegos de azar?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

Si, con arreglo a disposiciones nacionales, los juegos de azar dan lugar a que se recauden tanto el IVA como un tributo especial, ¿supone eso que no se recaude el IVA o que no se recaude el tributo especial, o bien que se deba resolver de conformidad con el Derecho nacional la cuestión de cuál de los dos tributos no cabe recaudar?

3) ¿Deben interpretarse los artículos 1, apartado 2, primera frase, y 73 de la Directiva [IVA] en el sentido de que se oponen a una disposición o a una práctica nacional conforme a la cual, para explotar máquinas recreativas [...] se toma como base imponible la recaudación (contenido de la “caja de deducción electrónica”) de la máquina una vez transcurrido un período determinado?

4) En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión:

De no ser así, ¿cómo debe determinarse la base imponible?

5) ¿Deben interpretarse los artículos 1, apartado 2, frase primera, y 73 de la Directiva [IVA] en el sentido de que la recaudación del IVA supone que la empresa pueda repercutirlo al destinatario? En su caso, ¿qué debe entenderse por posibilidad de repercutir? ¿Esta posibilidad incluye, en particular, la facultad legal de aplicar un precio aún superior al bien o al servicio de que se trate?

6) Si, en el marco de la quinta cuestión, la recaudación del IVA conlleva la facultad legal de aplicar un precio superior:

¿Deben interpretarse los artículos 1, apartado 2, primera frase, y 73 de la Directiva [IVA] en el sentido de que, para ser conforme al Derecho de la Unión, la aplicación de disposiciones que limitan el precio de los bienes o servicios sujetos al IVA debe realizarse de modo que el precio fijado se entienda no incluyendo el IVA, sino excluyéndolo, aun cuando se trate de disposiciones nacionales reguladoras del precio cuyo tenor literal no establezca expresamente ese último elemento?

7) En caso de respuesta afirmativa a la quinta cuestión y negativa a las cuestiones sexta y tercera:

¿La no percepción del IVA se aplica a todo el volumen de negocios de las máquinas recreativas [...] o sólo a la parte para la que no cabe repercutir el IVA, y cómo debe determinarse entonces esta parte: por ejemplo, en función de las operaciones para las que no se haya podido incrementar la apuesta en cada jugada o para las que no se haya podido incrementar la recaudación por hora?

8) ¿Debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la Directiva [IVA] en el sentido de que se opone a un sistema nacional que regula un impuesto no armonizado de conformidad con el cual el IVA devengado se imputa exactamente a ese impuesto?

9) En caso de respuesta afirmativa a la octava cuestión:

La imputación del IVA a un impuesto nacional no armonizado para las empresas sujetas al mismo ¿conlleva que no pueda recaudarse el IVA de sus competidores que, aunque no están sujetos a este impuesto, lo están a otro tributo especial y con respecto a los cuales no se establece tal imputación?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre la primera cuestión*

27 Mediante su primera cuestión, el tribunal remitente desea saber si el artículo 401 de la Directiva IVA, en relación con el artículo 135, apartado 1, letra i), de la misma, debe interpretarse en el sentido de que no cabe recaudar alternativa sino cumulativamente el IVA y un tributo especial nacional sobre los juegos de azar.

28 A este respecto, procede recordar que, en virtud del artículo 401 de la Directiva IVA, «las disposiciones de [esta] Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos [...] sobre los juegos y apuestas [...] y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios

[...]». Así pues, el tenor de este artículo no se opone a que los Estados miembros sometan una operación al IVA y, cumulativamente, a un tributo especial que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocio (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrutt, 73/85, Rec. p. 2219, apartado 22).

29 Por lo que respecta, más concretamente, a los juegos de azar y de dinero, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, por una parte, que el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA, que establece la exención del IVA de dichos juegos «a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro», debe interpretarse en el sentido de que el ejercicio de la facultad que poseen los Estados miembros para fijar las condiciones y los límites a la exención del IVA prevista por esta norma les autoriza a eximir de dicho impuesto solamente determinados juegos de azar o de dinero (sentencia de 10 de junio de 2010, Leo-Libera, C-58/09, Rec. p. I-5189, apartado 39).

30 Por otra parte, el Tribunal de Justicia declaró también, en el apartado 38 de esa sentencia, que es irrelevante a efectos del principio de neutralidad fiscal que el importe de un impuesto no armonizado sobre el juego, del que son también sujetos pasivos algunos organizadores y explotadores de juegos de azar y de dinero sujetos al IVA, se adapte en función del IVA devengado por dicha actividad. Este Tribunal ya ha confirmado que el Derecho de la Unión no se opone, en principio, a una recaudación cumulativa del IVA y de otro tributo general sobre los juegos de azar que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

31 Pues bien, como resulta de la resolución de remisión y de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, no se discute que las tasas que gravan los espectáculos controvertidos en el litigio principal no tienen carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

32 A la vista de estos datos, procede responder a la primera cuestión que el artículo 401 de la Directiva IVA, en relación con el artículo 135, apartado 1, letra i), de la misma, debe interpretarse en el sentido de que cabe recaudar cumulativamente el IVA y un tributo especial nacional sobre los juegos de azar, siempre que este último tributo no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

#### *Sobre la segunda cuestión*

33 No procede responder a la segunda cuestión al haberse planteado únicamente para el supuesto de que el Tribunal de Justicia respondiera afirmativamente a la primera cuestión.

#### *Sobre la tercera cuestión*

34 Mediante su tercera cuestión, el tribunal remitente desea saber si los artículos 1, apartado 2, primera frase, y 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición o a una práctica nacional conforme a la cual se toma como base imponible para la explotación de máquinas recreativas el importe de los ingresos de caja de dichas máquinas una vez transcurrido un período determinado.

35 Procede recordar, en primer lugar, que, en el caso de la prestación de un servicio o de la entrega de un bien, la base imponible estará constituida, en virtud del artículo 73 de la Directiva IVA, «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 destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

36 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la proporcionalidad entre el IVA y

los precios de los servicios o bienes de que se trate es, como resulta del artículo 1, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA, una de las características esenciales de este impuesto armonizado (véanse, en este sentido, las sentencias de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkvit y Poulsen Trading, C?200/90, Rec. p. I?2217, apartado 11; Pelzl y otros, antes citada, apartado 25, y de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C?283/06 y C?312/06, Rec. p. I?8463, apartado 40).

37 En todos los asuntos que dieron lugar a las sentencias citadas en el apartado anterior, el Tribunal de Justicia sólo se refirió a la proporcionalidad del IVA para determinar si los tributos o contribuciones nacionales recaudados por el Estado miembro de que se trata tenían carácter de impuesto sobre el volumen de negocios y, por consiguiente, podían ser recaudados cumulativamente con el IVA armonizado en la Unión. En cambio, el objeto de estas sentencias no era responder a la cuestión de si el IVA debe ser proporcional a los pagos realizados por varios destinatarios de un servicio en el curso de una actividad compleja sometida, como tal, al IVA, y menos aún a la cuestión de si este impuesto debe ser necesariamente proporcional, en todos los casos, a los pagos realizados por cada destinatario individual.

38 Pues bien, debe señalarse, a este respecto, que el principio de proporcionalidad del IVA sólo puede referirse a la base imponible. Si bien la base imponible se corresponde la mayor parte del tiempo con el precio que el consumidor final debe abonar como contraprestación por un servicio o por la entrega de un bien, del propio tenor del artículo 73 de la Directiva IVA resulta que no siempre ocurre necesariamente así. En efecto, en virtud de este artículo, la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que «obtenga» quien realice una entrega o preste un servicio del destinatario «o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones». La base imponible se determina también por lo que el sujeto pasivo percibe realmente como contraprestación y no por lo que un destinatario dado paga en un caso concreto (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays, C?149/01, Rec. p. I?6289, apartados 28 a 31 y jurisprudencia citada).

39 En consecuencia, no parece que una práctica fiscal, como la controvertida en el litigio principal, consistente en tomar como base imponible, para las operaciones realizadas sirviéndose de máquinas recreativas, los ingresos de caja mensuales, que dependen a su vez del importe de los premios y de las pérdidas de los distintos jugadores, vulnere el Derecho de la Unión únicamente porque no exista relación de proporcionalidad alguna entre el IVA exigible y las apuestas, independientemente consideradas, de los jugadores individuales.

40 Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en el caso de las máquinas tragaperras que, en virtud de obligaciones imperativamente establecidas por la ley, están diseñadas de manera que, por término medio, como mínimo el 60 % de las apuestas efectuadas por los jugadores les sean distribuidas en concepto de premios, la contraprestación realmente percibida por la persona que explota la máquina por el hecho de ponerla a disposición del público está constituida sólo por la parte de las apuestas que puede quedarse para ella esa persona (sentencia Glawe, antes citada, apartado 9). Aunque en esa sentencia este Tribunal no tenía que responder a la pregunta de si el principio de «tributación individualizada» exigía que la base imponible se calculase teniendo en cuenta las apuestas correspondientes a un juego o a una serie de juegos, es decir, efectuadas por un jugador dado, de los apartados 5 y 14 de esa sentencia, interpretados a la luz de los puntos 27 a 30 de las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en ese asunto, resulta claramente que el Tribunal de Justicia consideró que ése no era el caso.

41 Al ser los elementos controvertidos en el asunto que dio lugar a la sentencia Glawe, antes citada, análogos a los controvertidos en el litigio principal, la respuesta dada por el Tribunal de Justicia en esa sentencia es aplicable al presente asunto. En efecto, por lo que respecta a la

normativa controvertida en el litigio principal, el artículo 12, apartado 2, del SpielV establece, en esencia, que las máquinas recreativas deberán pagar premios a los jugadores de modo que el contenido de la caja de la máquina únicamente se incremente, a largo plazo, en 33 euros por hora. En virtud del artículo 13 del SpielV, que establece otras limitaciones en cuanto a las apuestas, premios y pérdidas de los jugadores, las máquinas deberán estar diseñadas de modo que se cumplan los requisitos dimanantes del SpielV que conducen a una limitación de los ingresos que se pueden obtener de las máquinas.

42 En estas circunstancias, la contraprestación realmente percibida por la persona que explota la máquina recreativa por el hecho de ponerla a disposición del público está supeditada a las «obligaciones imperativamente establecidas por la ley» y constituida, por consiguiente, sólo «por la parte de las apuestas que puede quedarse para ella esa persona» (véanse las sentencias Glawe, antes citada, apartado 9, y de 19 de julio de 2012, International Bingo Technology, C?377/11, apartado 26), es decir, por los ingresos de caja una vez transcurrido un período determinado.

43 No puede desvirtuar esta conclusión el hecho de que se añadiese a las máquinas tragaperras controvertidas en el litigio que dio lugar a la sentencia Glawe, antes citada, un «depósito vertical» que servía para abonar a los jugadores los premios establecidos por la ley, mientras que las máquinas recreativas controvertidas en el litigio principal disponen, a tal efecto, de un «hopper». En efecto, de la resolución de remisión resulta que el hopper, pese a ser una innovación técnica de las máquinas recreativas, cumple, en principio, la misma función que los antiguos depósitos verticales. Es igualmente irrelevante a este respecto el hecho, puesto de manifiesto por el tribunal remitente, de que quien las explota pueda acceder en cualquier momento al contenido del hopper, puesto que, según dicho tribunal, cualquier modificación del contenido del hopper se registra por un dispositivo de control y es tenida asimismo en cuenta al calcular los ingresos de caja. Estos ingresos de caja, que el explotador puede quedarse para él, también se pueden determinar con precisión.

44 En estas circunstancias, procede responder a la tercera cuestión que los artículos 1, apartado 2, primera frase, y 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición o a una práctica nacional conforme a la cual se toma como base imponible para la explotación de máquinas recreativas el importe de los ingresos de caja de dichas máquinas una vez transcurrido un período determinado.

#### *Sobre la cuarta cuestión*

45 No procede responder a la cuarta cuestión, al haberse planteado únicamente para el supuesto de que el Tribunal de Justicia respondiera afirmativamente a la tercera cuestión.

#### *Sobre las cuestiones quinta a séptima*

46 Mediante sus cuestiones quinta a séptima, que procede abordar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 1, apartado 2, primera frase, y 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que la recaudación del IVA supone que quien explota las máquinas pueda repercutirlo al jugador y si, en su caso, esta posibilidad incluye la facultad legal de aplicar un precio superior. De ser así, el tribunal remitente desea saber si ha de aplicarse una normativa nacional que limita la remuneración del explotador por bienes o servicios sujetos al IVA de modo que el precio fijado no incluya el IVA. Por último, el tribunal remitente pregunta al Tribunal de Justicia si, en su caso, la eventual no percepción del IVA por ser posiblemente no repercutible se aplica a todo el volumen de negocios realizado mediante máquinas recreativas o únicamente a la parte a la que no cabe repercutir el IVA.

47 Para dar una respuesta útil al tribunal remitente, debe precisarse, en primer lugar, que,

según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, los objetivos, en particular, de protección de los consumidores y de lucha tanto contra la incitación al gasto excesivo en juego como contra la aparición de perturbaciones en el orden social en general son razones imperiosas de interés general que pueden justificar restricciones a la libre prestación de servicios y corresponde a cada Estado miembro, a falta de armonización en la Unión de la normativa de los juegos de azar, apreciar en este ámbito, conforme a su propia escala de valores, las exigencias que supone la protección de los intereses afectados, siempre que las restricciones impuestas cumplan los requisitos que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con su proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International, C-42/07, Rec. p. I-7633, apartados 56, 57 y 59 y jurisprudencia citada).

48 Más concretamente, en la sentencia Glawe, antes citada, el Tribunal de Justicia aprobó implícitamente como principio la existencia de una «regulación de precios» y/o de una limitación legal de las pérdidas de los usuarios de máquinas recreativas, en particular, para su calificación a efectos de la recaudación del IVA. En efecto, en esta sentencia, este Tribunal basó su decisión en una proporción legal de premios del 60 % y precisó que estos premios, a cuyo pago obligaba el Derecho alemán, no debían incluirse en la base imponible (véase la sentencia Glawe, antes citada, apartado 9). En el Derecho de la Unión se ha reconocido asimismo el establecimiento, en esencia, de una limitación del importe de las pérdidas de los jugadores en los juegos de azar y, en consecuencia, de una limitación de los ingresos obtenidos por quienes explotan tales juegos.

49 De ello se deriva que, en el ámbito de los juegos de azar y de dinero, los Estados miembros están, en principio, facultados para limitar, concretamente, las apuestas, los premios y las pérdidas de los jugadores, de modo temporal o absoluto. En el caso de que un Estado miembro haya hecho efectivamente uso de este derecho, como parece ocurrir en el litigio principal, no se plantea la cuestión del incremento de los ingresos obtenidos por quienes explotan las máquinas recreativas más allá de los límites establecidos por la normativa pertinente, a fin de permitirles repercutir el IVA, en mayor medida, a los jugadores. En efecto, en estas circunstancias, un incremento de este tipo está sencilla y válidamente prohibido.

50 Procede señalar también que las cuestiones quinta a séptima se basan en la premisa de que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal no permite a quienes explotan máquinas recreativas repercutir íntegramente el IVA a los consumidores finales, es decir, a los jugadores. Además, para resolver el litigio principal sólo es preciso responder a estas cuestiones en el supuesto de que dicha premisa sea exacta.

51 No obstante, no parece que una normativa como la controvertida en el litigio principal impida repercutir el IVA a los consumidores finales.

52 En efecto, como se desprende de la resolución de remisión, en el caso de autos, únicamente integran la base imponible los ingresos de caja netos, a saber, los ingresos de caja minorados por el IVA devengado. Hay que indicar que, con arreglo a la normativa controvertida en el litigio principal, la base imponible a efectos del IVA sólo incluye los ingresos efectivamente obtenidos por quien explota las máquinas recreativas y que los consumidores finales pagaron efectivamente el IVA devengado, resultante de aplicar el tipo legal del IVA a la caja neta, en su condición de base imponible.

53 En estas circunstancias, debe señalarse que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que establece límites a la explotación de máquinas recreativas en lo relativo, en particular, a las apuestas, los premios y las pérdidas de los jugadores por unidad de tiempo, permite a quienes las explotan repercutir el IVA devengado por esta actividad a los consumidores finales.

54 En consecuencia, no procede responder a las cuestiones quinta a séptima pues revisten carácter hipotético.

#### *Sobre la octava cuestión*

55 Mediante su octava cuestión, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a un sistema nacional, que regula un impuesto no armonizado, de conformidad con el cual el IVA devengado se imputa exactamente a ese primer impuesto.

56 Por lo que respecta, en primer término, al principio de neutralidad fiscal, al que el tribunal remitente se refiere en este contexto, ha de recordarse que dicho principio, que es un principio fundamental del sistema común del IVA, constituye la traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato. Este principio requiere, en particular, que los sujetos pasivos no sean tratados de manera diferente por prestaciones similares que compiten entre sí (véase, en particular, la sentencia de 19 de diciembre de 2012, Grattan, C-310/11, apartado 28 y jurisprudencia citada).

57 No obstante, como la Comisión ha puesto acertadamente de manifiesto, el principio de neutralidad fiscal en materia de IVA sólo obliga a garantizar la igualdad de trato y la neutralidad en este sistema armonizado. Asimismo, al imputarse, de conformidad con la normativa controvertida en el litigio principal, el IVA devengado a un impuesto no armonizado, y no a la inversa, esta normativa puede plantear, como máximo, dudas acerca de la observancia del principio de igualdad de trato a la vista de este impuesto no armonizado, y no en relación con el IVA. De todos modos, no es el caso en el litigio principal, puesto que el tribunal remitente precisó que la demandante en el litigio principal no estaba sometida a la tasa sobre los casinos.

58 El Tribunal de Justicia ha declarado además, en respuesta a una alegación sustancialmente idéntica a la recordada en el apartado 56 de la presente sentencia, que es irrelevante a efectos del principio de neutralidad fiscal que el importe de un impuesto no armonizado sobre el juego, del que son también sujetos pasivos algunos organizadores y explotadores de juegos de azar y de dinero sujetos al IVA, se adapte en función del IVA devengado por dicha actividad (véase la sentencia Leo-Libera, antes citada, apartado 38 y jurisprudencia citada).

59 Por lo que respecta, en segundo término, a los posibles problemas de orden práctico, como que no se incentive al beneficiario de una operación a tratar de obtener de la otra parte contratante una factura en regla, debe señalarse que ni la resolución de remisión ni las observaciones de los interesados incluyen información detallada que permita concluir que ya hayan surgido tales problemas en Alemania o apreciar su incidencia en el buen funcionamiento del sistema armonizado del IVA. Al carecer de datos concretos sobre este particular, no procede pronunciarse sobre las posibles consecuencias de este supuesto mencionado por el tribunal remitente.

60 En estas circunstancias, ha de responderse a la octava cuestión que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un sistema nacional, que regula un impuesto no armonizado, de conformidad con el cual el IVA devengado se imputa

exactamente a ese primer impuesto.

### *Sobre la novena cuestión*

61 No procede responder a esta novena cuestión al haberse planteado únicamente para el supuesto de que el Tribunal de Justicia respondiera afirmativamente a la octava cuestión.

### **Costas**

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

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

- 1) **El artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 135, apartado 1, letra i), de la misma, debe interpretarse en el sentido de que cabe recaudar cumulativamente el impuesto sobre el valor añadido y un tributo especial nacional sobre los juegos de azar, siempre que este último tributo no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.**
- 2) **Los artículos 1, apartado 2, primera frase, y 73 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición o a una práctica nacional conforme a la cual se toma como base imponible para la explotación de máquinas recreativas con posibilidad de premio el importe de los ingresos de caja de dichas máquinas una vez transcurrido un período determinado.**
- 3) **El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un sistema nacional, que regula un impuesto no armonizado, de conformidad con el cual el impuesto sobre el valor añadido devengado se imputa exactamente a ese primer impuesto.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.