CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PHILIPPE LEGER

presentadas el 27 de febrero de 1997 *

1. Mediante las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia en estos tres asuntos acumulados, la Audiencia Nacional pide a este Tribunal que precise determinados elementos constitutivos del concepto de impuesto sobre el volumen de negocios enunciado en el artículo 33 de la Sexta Directiva IVA [1] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). La finalidad de estas cuestiones es permitir la calificación, a la luz de dicho texto, del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, establecido por las autoridades españolas para el año 1990 (en lo sucesivo, «gravamen complementario»). Con este fin, el Juez remitente quiere delimitar mejor el criterio de la repercusión del impuesto sobre el consumidor, y la función que desempeña la factura en la determinación de dicha repercusión.

I — Marco jurídico nacional

2. De la resolución de remisión en el asunto C-370/95 (en lo sucesivo, «decisión de remisión») y de las observaciones de las demandantes [2] se desprende que las cuestiones prejudiciales fueron formuladas como consecuencia, por un lado, de la impugnación de una liquidación tributaria girada por el Ministerio de Economía y Hacienda español en concepto de gravamen complementario, aplicado a las máquinas recreativas con premio (denominadas de tipo «B») [3] y, por otro lado, de dos recursos interpuestos ante la Audiencia Nacional que tenían por objeto la anulación de la Orden Ministerial de 6 de septiembre de 1990, [4] la cual constituye una parte de la base jurídica del gravamen controvertido. El recurso formulado contra la liquidación tributaria dio lugar a una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 13 de noviembre de 1992, que fue recurrida ante la Audiencia Nacional.

3. Aunque los litigios nacionales que originaron los presentes recursos tengan por objeto el gravamen complementario, el Juez remitente se refiere tanto al régimen jurídico de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar (en lo sucesivo, «tasa fiscal sobre el juego») como al régimen de dicho gravamen complementario. [5]

4. De hecho, la mayor parte de las características de ambos tributos son comunes,

* Lengua original: francés.

1 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

2 — Apartado primero de la página 2 de sus observaciones escritas. Si bien las cuestiones prejudiciales emanan de tres procedimientos nacionales distintos, sólo Careda, S. A., y FEMARA han intervenido en el presente procedimiento.

3 — Asunto C-370/95.

4 — Asuntos C-371/95 y C-372/95.

5 — Véanse, especialmente, el apartado 6, p. 6, y el apartado 7, p. 7, de la decisión de remisión (C-370/95).

como resulta de la lectura de las siguientes disposiciones de la Ley 5/1990, [6] que estableció el gravamen complementario:

«1.ª [El gravamen complementario] será aplicable a las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos [de categoría "B" o "C" [7] [...], cuya tasa fiscal correspondiente al año 1990 se haya devengado con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley.

2.ª Serán sujetos pasivos los mismos que lo fueren de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar.» [8]

5. Los principales elementos del régimen de la tasa fiscal sobre el juego, tal como resultan de la decisión de remisión [9] y de los textos aplicables, [10] son los siguientes.

6. La tasa fiscal sobre el juego se aplica en todo el territorio español en el momento de la autorización o, en su defecto, de la organización del juego. Los sujetos pasivos son los organizadores y las empresas cuyas actividades abarquen la celebración de juegos de azar. Constituyen su base imponible 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.

7. La diferencia entre ambos tributos estriba principalmente en su período de exigibilidad y en su cuantía.

8. La tasa fiscal sobre el juego es exigible por año civil y se devenga el 1 de enero de cada año en lo que respecta a las máquinas autorizadas los años anteriores. El gravamen complementario se aplica exclusivamente en 1990.

9. En lo que se refiere a la cuantía de la tasa fiscal sobre el juego, el Juez remitente indica que «existe un tipo general de referencia del 20 % sobre el producto obtenido que se aplicó inicialmente [...] tipo éste que, en su evolución posterior, se ha visto postergado por la aplicación de unas cuotas fijas establecidas presuntamente en proporción al giro de la máquina». [11] La cuantía del gravamen complementario se obtiene calculando la

6 — Ley de 29 de junio de 1990 (BOE de 30 de junio de 1990, p. 3587).

7 — La referida Ley 5/1990 distingue entre las máquinas recreativas con premio (denominadas de tipo «B») y las máquinas de azar (denominadas de tipo «C»). Según las explicaciones dadas en la vista por el representante de las demandantes, las máquinas de tipo «B» permiten ganar cantidades de dinero que corresponden a un porcentaje establecido legalmente en un mínimo del 60 % de la postura. Las máquinas del tipo «C» tienen un porcentaje de ganancias superiores y su instalación está reservada a los casinos.

8 — Punto 2 del apartado 2 del artículo 38 de la mencionada Ley 5/1990, que modifica el apartado 4 del artículo 3 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero (BOE de 7 de marzo de 1977, p. 780).

9 — Páginas 6 y 7.

10 — Artículo 3 del mencionado Decreto-Ley 16/1977.

11 — Apartado 6, p. 7 de la decisión de remisión. El punto 1 del apartado 2 del artículo 38 de la mencionada Ley 5/1990 modificó el artículo 3 del referido Decreto-Ley 16/1977, sustituyendo el tipo del 20 % para las máquinas de tipo «B» por una cuota anual fija de 375.000 pesetas.

diferencia entre dos categorías de cuotas fijas. [12] De hecho, resulta que el gravamen complementario permitió aumentar, en lo que respecta al año 1990, la cuantía de la tasa sobre el juego aplicada a las máquinas de tipo «B».

II — Las cuestiones prejudiciales

10. Las cuestiones planteadas, que se centran principalmente en la repercusión del impuesto sobre el consumidor, hacen accesorias las diferencias que existen entre los dos tributos, por lo que me referiré indistintamente al régimen jurídico de uno u otro, ya que ambos tienen la misma naturaleza, como señala el Gobierno del Reino de España. [13]

11. Tanto ante el Juez nacional como ante este Tribunal de Justicia, las partes demandantes en el litigio principal invocan la infracción del artículo 33 de la Sexta Directiva, [14] que dispone 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».

12. Mantienen que el tributo percibido sobre las máquinas de tipo «B» en España es un impuesto «que tiene los mismos elementos cualitativos y características esenciales que el Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que vulnera la prohibición establecida en el artículo 33 de la Sexta Directiva». [15] Por el contrario, el Gobierno del Reino de España y la Comisión estiman que los tributos controvertidos no tienen las características de un impuesto sobre el volumen de negocios que lo hacen incompatible con el artículo 33. [16]

13. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que dicha disposición «no se opone al mantenimiento o al establecimiento de derechos de registro o de otro tipo de impuestos, derechos o tasas, en tanto que éstos no posean las características esenciales del IVA». [17] Incluso se permite a los Estados miembros acumular el IVA con impuestos,

12 — A tenor del número 3 del punto 2 del apartado 2 del artículo 38 de la mencionada Ley 5/1990, «la cuantía del gravamen se fija en la diferencia entre las cuotas fijas que se establecen en el número 1 anterior y las determinadas por el Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre». Para las máquinas de tipo «B», esta cuantía resulta, por tanto, de la diferencia entre la cuota fija de 375.000 pesetas y la de 141.750 pesetas (artículo 39 del mencionado Decreto-Ley 7/1989; BOE de 30 de diciembre de 1989, p. 8325).

13 — Página 12 de sus observaciones escritas.

14 — Página 3 de la decisión de remisión.

15 — Página 10 de las observaciones escritas.

16 — Véanse, especialmente, la página 15 de las observaciones escritas del Gobierno español y la página 12 de las observaciones escritas de la Comisión.

17 — Véase, como más reciente, la sentencia de 16 de diciembre de 1992, Beaulande (C-208/91, Rec. p. I-6709), apartado 13.

derechos o tasas que no sean los impuestos sobre el volumen de negocios. [18]

14. El Juez remitente considera que es indudable que, en la elaboración de las cuotas fijas que gravan las máquinas recreativas de los diferentes tipos, se debió tener en cuenta el volumen de negocios realizado por éstas, y que, «aunque en la normativa reguladora de la tasa fiscal sobre el juego y del gravamen complementario [...] no consta explícitamente que se repercuta al consumidor, resulta, como ha reiterado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que el destinatario último es el consumidor, a quien en definitiva se traslada la carga tributaria [...]». De ello deduce que «en el caso de la tasa fiscal sobre el juego española, parecen darse los presupuestos que determinarían su incompatibilidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva». [19]

15. No obstante, para completar su convicción, la Audiencia Nacional desea que se precise el concepto de «repercusión» de los tributos sobre el consumidor, [20] en particular cuando la ley no prevé expresamente tal repercusión. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta además sobre los efectos que puede producir en la naturaleza de los tributos españoles el hecho de no extender un documento en el que se haga constar la repercusión.

16. Por tanto, con arreglo al artículo 177, el Juez español sometió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«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

18 — Sentencias de 8 de julio de 1986, Kerrutt (73/85, Rec. p. 2219), apartado 22, y de 13 de julio de 1989, Wisselink y otros (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), apartado 14.

19 — Página 9, apartado décimo, de la decisión de remisión. Procede señalar que las demandantes en el litigio principal se refieren también a la jurisprudencia del Tribunal Supremo. A tenor de su sentencia de 19 de diciembre de 1990, tal como se cita en su segunda alegación (página 8 de sus observaciones escritas) «no cabe la menor duda de que el destinatario último del gravamen es el jugador, a quien se traslada la carga tributaria». Según las sentencias de 23 de febrero y de 5 de mayo de 1990 de dicho órgano jurisdiccional, también citadas por las demandantes en el litigio principal, «la sedicente tasa fiscal de las máquinas de tipo "B" tiene una cuota fija anual calculada basándose en los rendimientos presuntos de la recaudación de la máquina».

20 — Página 10 de la decisión de remisión; la Audiencia Nacional indica que «es este concepto de repercusión el que suscita dudas que más adelante se plantean».

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.»

17. La formulación empleada muestra que, en contra del enfoque elegido por las partes que han presentado observaciones, que tiende a abarcar en su conjunto la naturaleza jurídica de los tributos de que se trata, la Audiencia Nacional no pide a este Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva a efectos de apreciar cada una de las características de una imposición como la establecida por la Ley española.

18. Es cierto que la última frase de la segunda cuestión, redactada en términos generales se refiere a si es compatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva un tributo que tiene las características de la tasa fiscal sobre el juego y del gravamen complementario. Así formulada, la frase no precisa si la interrogación del Juez se limita a la parte de la interpretación dada por este Tribunal de Justicia del artículo 33, que hace de la repercusión de los impuestos sobre el consumidor un elemento de la definición del impuesto sobre el volumen de negocios, o si se refiere también a los criterios jurisprudenciales de análisis de los impuestos nacionales a la luz del artículo 33 que no han sido abordados en la decisión de remisión, o incluso si se refiere pura y simplemente a la interpretación de la totalidad de las disposiciones de dicho texto.

19. La duda desaparece con la lectura de la decisión de remisión, de la que se desprende, como ya he indicado, [21] que la Audiencia Nacional se considera suficientemente informada sobre la existencia y el alcance de algunos de los criterios sentados por el Tribunal de Justicia para la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva.

20. Resulta así que el Juez español sólo considera necesaria para la solución del litigio la interpretación de la parte de ese texto que hace de la repercusión de un tributo sobre el consumidor una característica esencial de impuesto sobre el volumen de negocios. Al efectuar un análisis global de los tributos controvertidos a la luz del artículo 33 de la Sexta Directiva y de los criterios de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, me parece que las partes que han presentado observaciones rebasan el marco de las cuestiones planteadas a este Tribunal.

21. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia sobre el alcance de su competencia en materia de cuestiones prejudiciales que «las consideraciones que hayan podido guiar a un órgano jurisdiccional nacional en la elección de sus cuestiones, así como la relevancia que el mismo se proponga concederles en el marco de un litigio del que conoce, no están sujetas a la apreciación del Tribunal de Justicia». [22] Por lo tanto, no considero procedente que este Tribunal se pronuncie, como sugieren las partes que han presentado observaciones, sobre la relevancia del razonamiento seguido por el Juez nacional, que le lleva a considerar que se reúnen ciertos

21 — Véase el punto 14 de las presentes conclusiones.

22 — Sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos (26/62, Rec. pp. 1 y ss., especialmente p. 22). Véase, también, la sentencia de 29 de noviembre de 1978, Pigs Marketing Board (83/78, Rec. p. 2347), apartado 25.

elementos que entran en la definición de impuesto sobre el volumen de negocios, cuando cabría considerar que no se dan tales criterios. Todo lo más, puedo recordar los elementos resultantes de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que permiten determinar la naturaleza de un tributo nacional en lo que respecta al artículo 33, que no han sido analizados por el Juez remitente.

22. Este Tribunal ha sentado los criterios de identificación de las exacciones obligatorias que responden a la definición de impuestos, derechos y tasas que tienen carácter de impuesto sobre el volumen de negocios. La referencia a estos principios me permitirá situar el concepto de «repercusión» en esa definición.

III — El concepto de impuesto sobre el volumen de negocios

23. La prohibición de acumular el IVA con otros gravámenes o impuestos que tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios se explica por la existencia de un sistema armonizado constituido en forma de un sistema común de imposición sobre el valor añadido.

24. La Primera Directiva IVA [23] (en lo sucesivo, «Primera Directiva») establece los principios básicos de este sistema. Anuncia el objetivo perseguido, que es «lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre [el] volumen de negocios con objeto de eliminar, en la medida de lo posible [...] los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia [...]». [24] Según este texto, la armonización supone «la desaparición de los sistemas de impuestos acumulativos en cascada», [25] vigentes en determinados países de la Comunidad, cuya característica principal es gravar en cada transacción la totalidad del precio, sin deducción posible del impuesto pagado en la fase anterior. Un tributo de estas características carece de neutralidad, dado que, por un efecto mecánico, favorece a los circuitos económicos integrados, y que encarece el precio de los bienes o de los servicios cuanto más elevado es el valor producido en las primeras etapas de su producción.

25. La Segunda Directiva IVA [26] (en lo sucesivo, «Segunda Directiva») establece este sistema, basado en una definición comunitaria del IVA, en sustitución de los sistemas nacionales. La competencia fiscal de los Estados miembros queda preservada, salvo en el ámbito específico del IVA.

26. El artículo 33 de la Sexta Directiva viene a garantizar la coherencia y el mantenimiento del sistema común, al autorizar únicamente los impuestos que no sean los que responden a los criterios del impuesto sobre el volumen

23 — Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

24 — Tercer considerando.

25 — Cuarto considerando.

26 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

de negocios, adoptados en lo sucesivo por la legislación comunitaria. El objetivo de armonización no se conseguiría si se permitiese a los Estados miembros añadir al IVA otros impuestos o gravámenes que tuvieran las mismas características.

27. De la interpretación que el Tribunal de Justicia hace de esta disposición en la sentencia Rousseau Wilmot resulta que el artículo 33 de la Sexta Directiva, al dejar a los Estados miembros la libertad de mantener o 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 gravan la circulación de bienes y servicios, recayendo sobre las transacciones de una manera comparable a la que caracteriza al IVA. [27]

28. El artículo 33 de la Sexta Directiva no precisa lo que debe entenderse por impuesto que tenga «carácter de impuesto sobre el volumen de negocios». El Tribunal de Justicia ha indicado que debe considerarse que «gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos y tasas que presentan *las características esenciales* del IVA». [28]

29. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa cuáles son estas características esenciales. Señala que «el IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios; 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». [29]

30. Debe añadirse que el IVA es un «impuesto general sobre el consumo», [30] cuya carga no es soportada por las empresas, ya que recae, en definitiva, sobre el consumidor final. [31] Por consiguiente, es fácil comprender que un tributo fijado sin que sea posible permitir su repercusión sobre los consumidores, es de naturaleza totalmente distinta al impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido de las Directivas IVA. Un tributo de este tipo grava directamente el proceso de producción y, por tanto, no puede tener las mismas funciones.

27 — Sentencia de 27 de noviembre de 1985 (295/84, Rec. p. 3759), apartado 16 y, como más reciente, la sentencia de 7 de mayo de 1992, Bozzi (C-347/90, Rec. p. I-2947), apartado 9.

28 — Sentencia Beaulande, antes citada, apartado 12; el subrayado es mío.

29 — Sentencia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y Poulsen Trading (C-200/90, Rec. p. I-2217), apartado 11. Véanse, también, las sentencias de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, Rec. p. 1343), apartado 15; Wisselink y otros, antes citada, apartado 18; de 19 de marzo de 1991, Giant (C-109/90, Rec. p. I-1385), apartado 12; Bozzi, antes citada, apartado 12, y Beaulande, antes citada, apartado 14.

30 — Véase el artículo 2, antes citado, de la Primera Directiva.

31 — Sentencia Bergandi, antes citada, apartados 8 y 17.

31. En el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva, un impuesto sobre el volumen de negocios es, por lo tanto, también aquél que puede repercutirse sobre el consumidor. Sin embargo, ¿es necesario que la ley lo especifique?

IV — Sobre la mención expresa en la Ley del concepto de «repercusión del impuesto sobre el consumidor»

32. No creo que se pueda acoger la alegación de que la repercusión no es realizable, o debe considerarse como tal, por el hecho de que una legislación como la Ley española no la prevea expresamente.

33. Como recuerda la Comisión remitiéndose a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [32] el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse de manera teleológica. Su finalidad es impedir que los Estados miembros adopten, o mantengan, tributos que funcionarían, de hecho —e independientemente de la formulación dada por las legislaciones que los establezcan— del mismo modo que el impuesto sobre el volumen de negocios. La aplicación de los textos es más importante que su enunciado formal, el cual, en caso de divergencia con la práctica, debe considerarse accesorio.

34. Además, esto es lo que se desprende del examen del régimen del IVA. El concepto de «repercusión sobre el consumidor» es una de las características de dicho impuesto, que sin embargo no figura en la definición literal que da de él la Primera Directiva. Este texto califica al IVA de impuesto «sobre el consumo» simplemente para expresar la idea de que es adeudado por la cesión de un bien o por la prestación de un servicio, no para decir que su carga es transferida al adquirente o al beneficiario. De ello puede deducirse que lo más importante, por encima del tenor de la ley, es que el mecanismo establecido permite al operador económico, en relación con el consumidor, integrar en el precio practicado, o añadir a éste, el importe del tributo del que es sujeto pasivo en virtud de la operación de que se trate, de modo que la carga fiscal no recae sobre él.

35. Por lo demás, ninguna de las partes que han presentado observaciones invoca la exigencia de una enunciación expresa de la Ley. En particular, las demandantes en el asunto principal mantienen que, para que un tributo constituya un impuesto sobre el volumen de negocios «no es necesario que la Ley del tributo considerado establezca que el mismo es repercutible al consumidor», sino que «es suficiente que dicha Ley permita, o al menos no impida, la repercusión en cualquiera de sus modalidades, directa o indirecta, pudiendo considerarse incluido el impuesto en el precio de los bienes o servicios satisfecho por el consumidor». [33] Asimismo, la Comisión considera que «el hecho de que el texto de la Ley nacional no efectúe ninguna

32 — Punto 8 de las observaciones escritas, en el que se refiere al apartado 14 de la sentencia Bergandi, antes citada, según el cual, «para apreciar si un tributo tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, es preciso verificar [...] si aquél tiene como efecto entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA gravando la circulación de bienes y de servicios e incidiendo en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA».

33 — Página 25 de las observaciones escritas, primera respuesta sugerida.

referencia explícita a los criterios que determinan la noción del impuesto sobre el volumen de negocios es indiferente para calificar un impuesto determinado como incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva». [34]

V — Sobre la inexistencia de un documento que acredite la repercusión del impuesto sobre el consumidor

36. Dando por sentado que los tributos se repercuten sobre el consumidor y que sus importes son proporcionales a los ingresos, el Juez nacional se pregunta, no obstante, si estos criterios son suficientes para reconocerles el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, dado que la repercusión no consta expresamente en ningún documento.

37. En efecto, el hecho de que a los usuarios de las máquinas de juego se les extienda una factura, o cualquier otro documento equivalente, no es materialmente posible, debido al carácter automático y reiterado, en un breve intervalo de tiempo, de la actividad gravada.

38. En materia fiscal, la función de la factura es esencial para garantizar el control de las operaciones económicas destinado a la recaudación eficaz del impuesto. En el ámbito concreto del IVA, la factura es el instrumento del derecho a deducción. Este permite al sujeto pasivo imputar, al impuesto aplicable a los bienes producidos o a los servicios prestados por él, los tributos que gravan la totalidad de los componentes del precio de coste. Para la mayor parte de las prestaciones de servicios, la deducción está supeditada, con arreglo a la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva, a la posesión de una factura formalizada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22 del mismo texto.

39. La letra a) del apartado 3 del artículo 22, antes citada, prescribe la obligación de extender una factura en dos supuestos: por un lado, en caso de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen los sujetos pasivos para otros sujetos pasivos 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.

40. En este ámbito, la obligación de extender una factura no afecta, por tanto, a las relaciones entre el prestador de servicios y el consumidor final. Estos, al no estar considerados como «sujetos pasivos» en el sentido de la Sexta Directiva, [35] no pueden invocar un

34 — Punto 9 de las observaciones escritas.

35 — El apartado 1 del artículo 4 designa como sujetos pasivos a «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». El apartado 2 hace referencia a todas las actividades «de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas» y a toda operación «que implique la exportación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

derecho a deducción, por lo que, desde ese punto de vista, el hecho de extender una factura carece de utilidad. Por consiguiente, no puede constituir una obligación que caracteriza al impuesto sobre el volumen de negocios y que podría imponerse en la fase de las relaciones entre los organizadores de juegos de azar y los usuarios de las máquinas recreativas.

41. Tal como está formulada, la cuestión expresa también la idea de que la repercusión del impuesto sobre el consumidor, aunque sea real, podría considerarse inexistente si no hay una prueba de ella. En mi opinión, no se puede considerar que el requisito de la repercusión sobre el consumidor no se cumple por el mero hecho de que no se prevé ningún documento que acredite que ha tenido lugar, siempre que la existencia de dicho requisito pueda demostrarse mediante un análisis, efectuado por el Juez, del funcionamiento del tributo controvertido que muestre la facultad del sujeto pasivo de repercutir el impuesto.

42. En aras de la exhaustividad, tengo que especificar que si bien, por las razones expuestas, un tributo de cuota fija, de un importe elevado con respecto al total de los ingresos o del volumen de negocios y que tiene en cuenta dichos ingresos, puede considerarse como un impuesto sobre el volumen de negocios, aun cuando la repercusión sobre el consumidor no esté expresamente consignada en ningún sitio, ello depende de que se reúnan los demás criterios que permiten tal calificación de dicho tributo. Así pues, es necesario que el Juez nacional compruebe, además de los elementos mencionados en su decisión:

— la generalidad del gravamen, que supone que éste se aplica a todas las transacciones que tienen por objeto la cesión de bienes o la prestación de servicios;

— su percepción en cada fase del proceso de producción y de distribución;

— su incidencia sobre el valor añadido.

Conclusión

43. Habida cuenta de estas consideraciones propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones planteadas:

«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, especialmente su artículo 33, debe interpretarse en el sentido de que no prevé la condición, para que se admita que la repercusión constituye una de las características esenciales de un impuesto sobre el volumen de negocios, de que la Ley nacional que establece un tributo mencione explícitamente la existencia de una facultad de "repercutir el tributo sobre el consumidor". Basta con que dicha legislación permita la repercusión del tributo sobre el consumidor, o por lo menos no se oponga a ella.

La Sexta Directiva 77/388, especialmente su artículo 33, debe interpretarse en el sentido de que no supedita el reconocimiento de la calidad de impuesto sobre el volumen de negocios en relación con un tributo de cuota fija, repercutido sobre el consumidor, de un importe elevado respecto al total del volumen de negocios, y que tiene en cuenta dicho volumen de negocios, a la obligación impuesta a un prestador de servicios de presentar una factura, o cualquier documento equivalente, en el que se consigne expresamente la repercusión de dicho tributo sobre el consumidor.

La Sexta Directiva 77/388, especialmente su artículo 33, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se establezca o mantenga un tributo nacional que presente las características precedentes, sólo si dicho tributo tiene carácter de generalidad, se percibe en cada fase del proceso de producción y distribución, y se aplica al valor añadido de los servicios.»