CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. CHRISTINE STIX-HACKL presentadas el 8 de julio de 2004 [1]

I. Introducción

1. Las cuestiones planteadas con carácter prejudicial por el Bundesfinanzhof al Tribunal de Justicia en los dos asuntos acumulados se refieren a la interpretación del artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Los presentes procedimientos versan sobre la cuestión de en qué medida puede un Estado miembro establecer una diferencia, a efectos de la percepción del impuesto sobre el valor añadido, entre los juegos de azar organizados, lícita o ilícitamente, fuera de los casinos públicos autorizados, por un lado, y los organizados en casinos públicos autorizados.

3. De este modo, se pide al Tribunal de Justicia que precise lo declarado en la sentencia Fischer [3] en relación con el alcance del principio de neutralidad fiscal respecto a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido de los juegos de azar.

II. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

4. El artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva establece, bajo el título «Otras exenciones», lo siguiente:

«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

1 — Lengua original: alemán.

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

3 — Sentencia de 11 de junio de 1998 (C-283/95, Rec. p. I-3369).

a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

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

[...]»

B. *Derecho nacional*

5. Con arreglo al artículo 4, número 9, letra b), de la Umsatzsteuergesetz alemana de 1993 (Ley del Impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») quedarán exentas:

«las operaciones sujetas a la Rennwett- und Lotteriegesetz [Ley de Apuestas Hípicas y Loterías], así como las operaciones de los casinos públicos autorizados realizadas en el marco de la actividad del casino [...]»

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

A. *Asunto C-453/02*

6. La Sra. Linneweber es la heredera universal de su marido, el sujeto pasivo (original), fallecido en 1999, que proveía a establecimientos de restauración y a casinos de su propiedad con máquinas tragaperras para su explotación a título oneroso.

7. La Sra. Linneweber y el sujeto pasivo declararon rendimientos derivados de la explotación de las máquinas tragaperras como volumen de negocios exento del impuesto. En cambio, el Finanzamt sostuvo que esos rendimientos no estaban exentos con arreglo al artículo 4, número 9, letra b), de la UStG.

8. El Finanzgericht Münster, ante el cual se recurrió a continuación, declaró que los rendimientos controvertidos estaban exentos, para lo cual se remitió a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Fischer [4] y a la interpretación que en ella se hizo del principio de neutralidad fiscal.

4 — Sentencia de 11 de junio de 1998, antes citada en la nota 3.

9. En cambio, el Bundesfinanzhof, que es el órgano jurisdiccional remitente y que conoce del asunto en casación, alberga dudas sobre la exención declarada con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva por el Finanzgericht en relación con aquellos rendimientos. El órgano jurisdiccional remitente observa que el Tribunal de Justicia se basó en su sentencia Fischer en la organización ilícita de juegos de azar, mientras que el presente asunto trata de tragaperras debidamente autorizadas. Además, normalmente las tragaperras de los casinos públicos se diferencian de modo efectivo y considerable de las instaladas en establecimientos de restauración y en salas de juego comerciales, en particular por lo que se refiere a la cantidad máxima jugada, a la de los premios y al porcentaje de la cantidad jugada que se destina a premios.

10. El órgano jurisdiccional remitente pone en duda la relevancia desde el punto de vista del Derecho comunitario de la distinción entre juegos de azar lícitos e ilícitos. Piensa que el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede sujetar al impuesto sobre el valor añadido la organización de juegos de azar (lícitos o ilícitos) cuando quede exenta la organización de juegos de azar *de ese tipo* por parte de un casino público autorizado.

11. Para esclarecer el ámbito de aplicación de la exención, el Bundesfinanzhof planteó, mediante resolución de 6 de noviembre de 2002 dirigida al Tribunal de Justicia, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE, ¿debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede gravar con el impuesto sobre el valor añadido la organización de un juego de azar o de dinero cuando la organización de dicho juego de azar por parte de un casino público autorizado está exenta del impuesto?

2) El artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE, ¿prohíbe a un Estado miembro gravar la explotación de una máquina de juego con el impuesto sobre el valor añadido por el mero hecho de que la explotación de una máquina tragaperras por parte de un casino público autorizado está exenta del impuesto, o debe constar además que las máquinas tragaperras explotadas fuera de los casinos públicos son comparables a las de los casinos en aspectos esenciales, como la cantidad máxima jugada o la ganancia máxima?

3) ¿Puede el instalador de las máquinas de juego invocar la exención del impuesto con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE?»

B. *Asunto C-462/02*

12. De 1987 a 1991 el Sr. Akritidis llevó el casino «Monte-Carlo» en Herne-Eickel, en

donde organizaba juegos de ruleta y de cartas, para lo que tenía una autorización comercial. Estaba autorizado a organizar, entre otros, juegos de cartas denominados «de memoria», que se juegan en una mesa provista de una tabla de cartas. Sin embargo, ni en el juego de ruleta ni en los juegos de cartas se atuvo a las exigencias administrativas. Así, por ejemplo, no se utilizaban las tablas de cartas y se superaban las apuestas permitidas.

13. En un principio, el Finanzamt incluyó en las liquidaciones del impuesto sobre el volumen de negocios de 1 de abril de 1996 también los rendimientos derivados de los juegos de ruleta y de cartas no autorizados. A raíz de la reclamación del Sr. Akritidis, el Finanzamt declaró exento el juego de ruleta al amparo de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Fischer, pero siguió considerando sujetos al impuesto los juegos de cartas organizados ilícitamente.

14. En cambio, el Finanzgericht, ante el que se interpuso recurso a ese respecto, llegó a la conclusión de que también los rendimientos derivados del juego de cartas debían quedar exentos del impuesto sobre el volumen de negocios con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva y que el empresario podía invocar directamente esta disposición.

15. El Finanzamt se opone a esta tesis en su recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, el órgano jurisdiccional remitente. En opinión del Finanzamt, el juego de cartas organizado por el demandante sólo es comparable de modo limitado con los juegos de cartas que organizan los casinos públicos, de manera que no concurre la relación de competencia entre los juegos que presupone el Tribunal de Justicia en su sentencia Fischer. En cambio, el Sr. Akritidis alega que los juegos de cartas que él organiza son comparables con los de los casinos, por lo que deben quedar exentos del impuesto.

16. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, a la vista de la sentencia Fischer –en la que el Tribunal de Justicia consideró que el juego (ilícito) organizado por Karlheinz Fischer era equiparable al juego de ruleta organizado en casinos públicos autorizados–, si a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva es suficiente que los juegos de cartas hayan sido organizados tanto en casinos públicos como fuera de ellos, o si los juegos de cartas tienen que ser comparables en aspectos esenciales. También alberga dudas sobre si los particulares pueden invocar la mencionada disposición de la Directiva.

17. En este contexto, el Bundesfinanzhof planteó, mediante resolución de 6 de noviembre de 2002 dirigida al Tribunal de Justicia, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. El artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE, ¿prohíbe a un Estado miembro gravar la organización de un juego de cartas con el impuesto sobre el valor añadido por el mero

hecho de que la organización de un juego de cartas por parte de un casino público autorizado está exenta del impuesto, o debe constar además que los juegos de cartas organizados fuera de los casinos públicos son comparables con los juegos de cartas de los casinos en aspectos esenciales, como las reglas del juego, la apuesta máxima o la ganancia máxima?

2. ¿Puede el organizador de los juegos de cartas invocar la exención del impuesto con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE?»

IV. Respuesta a las cuestiones prejudiciales

A. *Sobre el alcance del principio de neutralidad fiscal en relación con la tributación sobre los juegos de azar (cuestiones primera y segunda en el asunto C-453/02, y primera en el asunto C-462/02)*

18. Las dos primeras cuestiones en el asunto C-453/02 y la primera cuestión en el asunto C-462/02, que serán examinadas conjuntamente a continuación, plantean fundamentalmente si el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva se opone a gravar con el impuesto sobre el valor añadido la organización de juegos de azar cuando la organización de juegos de azar del mismo tipo –como la explotación de máquinas tragaperras o la organización de juegos de cartas– por parte de un casino público autorizado está exenta del impuesto sobre el valor añadido, o sólo cuando los juegos de azar organizados por un casino público autorizado son comparables con los que se juegan fuera de dichos casinos también en relación con características esenciales del juego.

1. Alegaciones principales de las partes

19. El Sr. *Akritidis* no ha presentado observaciones en los presentes asuntos acumulados.

20. La Sra. *Linneweber* sostiene ante el Tribunal de Justicia –frente a lo que defiende en el procedimiento principal– que la imposición de los rendimientos obtenidos por su marido mediante la explotación de las máquinas tragaperras no infringe el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, porque éstas se diferencian considerablemente de las instaladas en casinos públicos. A este respecto, señala que queda a la discrecionalidad de los Estados miembros establecer las condiciones y límites de la exención de los juegos de azar con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Fischer. Sólo se vulnera ese principio cuando actividades comparables están sometidas a distinta imposición por el volumen de negocios. Dos prestaciones son comparables cuando, desde el punto de vista del consumidor, existe entre ellas una competencia suficientemente estrecha. Para examinar esta cuestión deben tenerse en cuenta todos los factores que para el consumidor determinen el uso y el valor de la prestación; en este sentido, no depende solamente de la apa-

riencia externa y abstracta de la prestación, sino también de las condiciones en las que se puede tomar la prestación, de su contenido exacto y de las ventajas e inconvenientes que se derivan de dicha prestación para el consumidor.

21. Según la demandante existe una diferencia tan grande entre las máquinas tragaperras de que se trata en el procedimiento principal y las de los casinos públicos autorizados en cuanto a su disponibilidad espacial y temporal, al grupo de destinatarios de la prestación, a las características técnicas del juego (duración mínima de juego, apuesta máxima, cuota mínima de premios), y al ámbito de juego, que desde el punto de vista del consumidor esas dos formas de juego no se hallan en competencia entre sí y, por tanto, pueden ser tratadas de distinto modo a la luz del principio de neutralidad fiscal. Añade que incluso si se presumiese que ambas formas de juego son comparables, la sujeción de las máquinas tragaperras instaladas en casinos públicos autorizados al gravamen impuesto a los casinos crea una igualdad de cargas.

22. El *Gobierno alemán* también destaca que las máquinas tragaperras y los juegos de cartas de que se trata en ambos procedimientos principales se diferencian considerablemente de las máquinas instaladas en los casinos públicos autorizados, así como de los juegos de cartas que allí se organizan (por ejemplo en cuanto a su desarrollo, posibilidades de ganancia, duración del juego y apuesta máxima), respectivamente. La diferenciación impositiva entre estos juegos de azar organizados dentro y fuera de casinos públicos autorizados se justifica, por tanto, no sólo objetivamente, sino que también es compatible con el Derecho comunitario, en particular con el principio de neutralidad fiscal, y se incluye en el ámbito de discrecionalidad conferido a los Estados miembros.

23. Aunque reconoce que el principio de neutralidad fiscal prohíbe, como se desprende de la sentencia Fischer, una diferenciación impositiva general entre prestaciones lícitas e ilícitas, no obliga, en cambio, a que todos los juegos de azar lícitos estén sujetos a los mismos impuestos y gravámenes si dichos juegos son en realidad de diferente naturaleza. En consecuencia, el legislador alemán ha establecido, según dicho Gobierno, diferentes consecuencias jurídicas para distintos tipos de juego y de locales de juego lícitos. Como consecuencia de las diferencias esenciales de tipo y ámbito entre los juegos de azar organizados dentro y fuera de los casinos públicos autorizados no existe ninguna relación de competencia entre estos juegos de azar. Para comprobar si dos juegos están en competencia entre sí propone aplicar con carácter complementario los principios elaborados por los órganos comunitarios para determinar el «mercado relevante» desde el punto de vista material y espacial en el sentido del artículo 82 CE.

24. El Gobierno alemán opina en definitiva que está facultado para gravar con el impuesto sobre el valor añadido los juegos de azar fuera de los casinos públicos porque los juegos de azar dentro de los casinos

públicos están sujetos a ese impuesto a través del gravamen sobre los casinos.

25. La *Comisión* alega que el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva se refiere en su ámbito material sólo a la organización de «juegos de azar o de dinero», sin que ello dependa de los criterios que aplican las normas fiscales de Alemania, a saber, de la persona del organizador o del lugar de organización. Considera que el principio de neutralidad fiscal prohíbe en especial que los operadores con un volumen de negocios similar sean tratados de modo diferente a efectos del impuesto sobre el valor añadido. En cualquier caso, de la sentencia Fischer deduce que los Estados miembros no pueden reservar la exención a los juegos de azar lícitos. Destaca que, con arreglo a la Sexta Directiva, sólo puede ser determinante que se trate en esencia del mismo juego de azar, con independencia de cualquier diferencia respecto a la modalidad de juego, y añade que ello corresponde comprobarlo en cada caso concreto al órgano jurisdiccional nacional o a las autoridades nacionales.

2. Apreciación

26. Como han señalado acertadamente todas las partes de los dos procedimientos, de la sentencia Fischer [5] se desprende que si bien los Estados miembros están facultados en virtud del artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva para establecer las condiciones y límites de la exención de los juegos de azar o de dinero, sin embargo deben respetar en ese contexto el principio de neutralidad fiscal, que es el fundamento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

27. Según jurisprudencia retirada, el principio de neutralidad fiscal prohíbe que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del impuesto sobre el valor añadido, de manera que dichas mercancías o dichas prestaciones de servicios deben ser gravadas con un tipo impositivo uniforme. [6]

28. Por consiguiente, procede declarar en primer lugar que el principio de neutralidad fiscal se refiere a la similitud del volumen de negocios y no a la persona del operador o a su forma jurídica. [7]

29. Por lo tanto, ese principio se sitúa automáticamente en cierta relación de tensión con una normativa como la de la ley alemana del impuesto sobre el valor añadido, con arreglo a la cual, como se desprende de

5 — Antes citada en la nota 3, apartado 27.

6 — Véanse, entre otras, las sentencias de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia (C-384/01, Rec. p. I-4395), apartado 25; de 11 de octubre de 2001, Adam (C-267/99, Rec. p. I-7467), apartado 36, y de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia (C-481/98, Rec. p. I-3369), apartado 22.

7 — Véanse a ese respecto, en particular, las sentencias de 3 de abril de 2003, Hoffmann (C-144/00, Rec. p. I-2921), apartado 27; de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 30, y de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 20.

la resolución prejudicial, para aplicarse la exención al volumen de negocios derivado de los juegos de azar debe tenerse en cuenta si ese volumen de negocios ha sido realizado por casinos públicos autorizados.

30. El Gobierno alemán ha señalado que la ley alemana del impuesto sobre el valor añadido se basa en la distinción entre el volumen de negocios realizado dentro de los casinos públicos o fuera de ellos, pero sin embargo ha destacado en la vista que esta distinción se basa en definitiva en las notables diferencias que de hecho existen entre los juegos de azar –incluido el ámbito de juego y la accesibilidad local, etc.–, y que, por tanto, es compatible con el principio de neutralidad fiscal.

31. Por diversas razones dudo de la solidez de esa argumentación.

32. Por un lado, de la resolución de remisión se desprende, como también la Comisión ha señalado, que no se impide básicamente a los casinos públicos organizar juegos de azar lícitos, que están sujetos a una autorización comercial, también fuera de los casinos públicos.

33. Por otra parte, de la sentencia Fischer también se desprende que no se puede considerar por regla general que una distinción entre juegos de azar organizados dentro y fuera de los casinos públicos se ajuste a la diferenciación en la tributación que se permite a la luz del principio de neutralidad fiscal. Explicaré a continuación algunos extremos de dicha sentencia.

34. El asunto Fischer trataba sobre la igualdad de trato fiscal de un juego de azar organizado fuera de los casinos públicos autorizados, similar al juego de ruleta que se organiza en los casinos públicos debidamente autorizados.

35. A este respecto hay que retener que en dicho asunto la organización del juego de ruleta fuera de los casinos públicos autorizados era también ilícita y que el Tribunal de Justicia respondió en su sentencia a la cuestión de la compatibilidad de la tributación de este juego de azar con el principio de neutralidad fiscal teniendo en cuenta, en definitiva, la característica de la licitud/ilicitud del juego de azar. Así, remitiéndose a la sentencia Lange, [8] declaró que el principio de neutralidad fiscal se opone «en materia de percepción del impuesto sobre el valor añadido, a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas». [9]

8 — Sentencia de 2 de agosto de 1993 (C-111/92, Rec. p. I-4677), apartados 16 y 17.

9 — Sentencia Fischer, antes citada en la nota 3, apartado 28.

36. Con arreglo a ello, los juegos de azar no pueden ser diferenciados fiscalmente en ningún caso sólo porque sean distintos en cuanto a la licitud. Éste es un punto relevante en el asunto C-462/02, que trata sobre un juego de cartas organizado de modo ilícito fuera de los casinos públicos autorizados.

37. Por otro lado, sobre la base de la sentencia Fischer, se debe rechazar la tesis de que los juegos de azar son diferentes a efectos del principio de neutralidad fiscal por el mero hecho de ser organizados por casinos públicos o dentro de éstos. En efecto, el Tribunal de Justicia declaró en dicha sentencia que un Estado miembro no puede gravar la explotación de un juego de azar –bien entendido, fuera de los casinos públicos autorizados– con el impuesto sobre el valor añadido cuando la actividad correspondiente efectuada por un casino público autorizado está exenta. [10]

38. El Tribunal de Justicia no hubiese podido resolver de ese modo si fuese cierto que los juegos de azar organizados por los casinos públicos se diferencian sustancialmente a estos efectos de los organizados en establecimientos comerciales a causa tan sólo de la distinta accesibilidad, del ámbito de juego, de la «cultura de juego» o por tratarse de otro grupo de usuarios.

39. Sin embargo, queda por responder a la cuestión de si los juegos de azar controvertidos en los procedimientos principales –máquinas tragaperras y juegos de cartas– deben ser considerados una actividad *«correspondiente»*, como se dice en la sentencia Fischer, a los organizados por casinos públicos autorizados, y en su caso, en qué condiciones, y si están exentos del impuesto.

40. Todos los juegos de azar o de dinero tienen en común, desde el punto de vista fiscal, como ya he explicado en mis conclusiones en el asunto Town & County Factors, [11] la característica esencial de estar destinados a abonar un premio ligado a la «contraprestación» del jugador, a saber, la apuesta, por medio de un elemento de azar, que es la posibilidad de ganar. Pero, ¿en qué medida deben diferenciarse en el presente contexto los juegos de azar entre sí por las diferencias en su forma y estructura?

41. En primer lugar, procede señalar que es evidente que los diversos juegos de azar o de dinero no pueden considerarse prestaciones similares en el sentido de la neutralidad fiscal, similitud que obligaría a gravarlos de modo idéntico.

10 — Sentencia Fischer, antes citada en la nota 3, apartado 31.

11 — Punto 70 de mis conclusiones de 27 de septiembre de 2001 en el asunto en que recayó la sentencia de 17 de septiembre de 2002 (C-498/99, Rec. p. I-7173).

42. De considerarlo así, se privaría a los Estados miembros de toda facultad discrecional para determinar las «condiciones y límites» de la exención en virtud del artículo 13, parte B, letra f). Precisamente esa facultad discrecional debe permitir a los Estados miembros gravar con el impuesto sobre el valor añadido ciertas formas de juegos de azar. [12]

43. En otras palabras: con arreglo a lo anterior, un Estado miembro puede limitar perfectamente la tributación de los juegos de azar –o, al contrario, su exención fiscal– a ciertas formas de juego. Por lo tanto, con el principio de neutralidad fiscal no se le puede imponer una solución de «todo o nada», de manera que, por ejemplo, tan pronto como eximiese del impuesto un juego de azar o una forma de juego tendría que eximir todos los demás juegos de azar o formas de juego.

44. Ahora bien, por naturaleza es difícil definir la frontera entre diversos juegos de azar o formas de juego, es decir, determinar si los juegos de azar son similares entre sí o no. Aun cuando tiendo a considerar que, por ejemplo, los juegos de cartas, la ruleta y las máquinas tragaperras comparados entre sí son diferentes formas de juegos de azar, en el presente asunto la cuestión no se presenta de modo tan general, dado que en el asunto Linneweber se trata de máquinas tragaperras y en el asunto Akritidis, de juegos de cartas.

45. Por otra parte, sería ir demasiado lejos, en definitiva, si, por ejemplo, se considerasen similares todos los juegos de cartas comparados entre sí, como si pudiese considerarse sin más que todos los juegos de azar con cartas constituyen una prestación similar a efectos del principio de neutralidad fiscal.

46. Sin embargo, a mi juicio, en ningún caso puede resolverse la cuestión en función de las pequeñas diferencias de forma o de estructura entre cada uno de los juegos de azar que vayan a ser comparados.

47. Habida cuenta de que cabe imaginar innumerables variantes de los juegos de azar, se burlaría el principio de neutralidad fiscal si los Estados miembros pudiesen distinguir en lo referente a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido sólo en razón de diferencias mínimas en la estructura, modalidades o reglas de un juego. Es cierto que el Tribunal de Justicia se basó en las sentencias Glawe y Town & County Factors, como ha señalado la Sra. Linneweber, sobre todo en la forma concreta de la estructura de juego y del desarrollo de cada juego, [13] pero en esos asuntos no se trataba, como en los presentes, de la similitud de los juegos de azar en el sentido de la neutralidad fiscal y de la sujeción al impuesto en sí misma, sino de la determinación de la base imponible y, en este sentido, en particular, de determinar qué

12 — Véanse mis conclusiones de 27 de septiembre de 2001, antes citadas en la nota 11, punto 69. En el mismo sentido ya se expresó el Abogado General Sr. Jacobs en el punto 10 de sus conclusiones de 3 de marzo de 1994 en el asunto en que recayó la sentencia de 5 de mayo de 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679).

13 — Véase a ese respecto lo que expuse en los puntos 68 a 74 de las conclusiones presentadas en el asunto en que recayó la sentencia Town & County, antes citada en la nota 11, así como la sentencia Glawe, antes citada en la nota 12.

constituía la contraprestación efectivamente recibida según la forma de cada juego de azar.

48. Con respecto a la apreciación de la similitud de los juegos de azar en el sentido de la neutralidad fiscal lo que no debe perderse de vista es que este principio incluye la igualdad de trato de productos y prestaciones «similares, que por tanto compiten entre sí», como ya ha declarado el Tribunal de Justicia y que es la expresión del principio sobre la eliminación de las distorsiones de la competencia. [14]

49. De acuerdo con lo anterior, en las sentencias recaídas en los asuntos C-481/98 [15] y C-384/01, [16] el Tribunal de Justicia apreció la similitud del volumen de negocios teniendo en cuenta si las operaciones controvertidas competían entre sí y si un trato fiscal diferenciado implicaba por tanto el riesgo de distorsionar la competencia.

50. Frente a lo alegado por la Comisión, el hecho de que los asuntos mencionados en el punto anterior traten de un tipo impositivo reducido, no se opone a la aplicación analógica de esta jurisprudencia a los dos asuntos presentes, puesto que en ellos se discute en cualquier caso si ciertas entregas de bienes o prestaciones de servicios deben ser tratadas fiscalmente de modo idéntico o no en virtud del principio de neutralidad fiscal.

51. Así pues, si la similitud de los bienes o de los servicios depende de si entre ellos existe una competencia, es perfectamente posible la analogía con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 90 CE, apartado 2; en este contexto, al apreciar la similitud de los bienes debe examinarse si éstos «presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello no un criterio de identidad absoluta, sino de analogía y de utilización comparables». [17]

52. Así por ejemplo, al basarse en la decisión de compra del consumidor, el Tribunal de Justicia utilizó ese criterio en la sentencia Comisión/Francia para examinar si los medicamentos reembolsables y los no reembolsables pueden considerarse productos similares que compiten entre sí en el sentido de la neutralidad fiscal. [18]

14 — Expresamente mencionado en la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, antes citada en la nota 6, apartado 22. Véase también el punto 27 *supra*.

15 — Antes citada en la nota 6, apartados 27 y 28.

16 — Antes citada en la nota 6, apartado 30.

17 — Véanse, entre otras, las sentencias de 27 de febrero de 2002, Comisión/Francia (C-302/00, Rec. p. I-2055), apartado 23, y de 11 de agosto de 1995, Roders y otros (asuntos acumulados C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229), apartado 27.

18 — Sentencia de 3 de mayo de 2001, antes citada en la nota 6, apartado 27.

53. Si se traslada lo anterior a los juegos de azar o de dinero, resulta que deben considerarse similares en la medida en que «cubren las mismas necesidades» del consumidor, esto es, del jugador, así que tienen un uso comparable, es decir, que las diferencias existentes entre dos juegos del mismo tipo, por ejemplo, dos variantes de un juego de cartas, no son relevantes para la decisión del consumidor de participar en uno o en otro. En tal caso, los juegos controvertidos tienen un uso comparable desde el punto de vista del consumidor, de modo que una tributación diferente para cada uno de esos juegos podría dar lugar a distorsiones de la competencia.

54. Procede añadir que al examinar la cuestión de si son relevantes las diferencias en ese sentido –como en general al examinar una operación en el marco del sistema comunitario del impuesto sobre el valor añadido–, debe realizarse un análisis global que evite las distinciones artificiales y que se base sobre todo en la perspectiva del consumidor medio. [19]

55. Pues bien, corresponde al órgano jurisdiccional nacional examinar si en cada caso concreto las máquinas tragaperras instaladas fuera de los casinos públicos y los juegos de cartas tienen para el consumidor medio un uso comparable al de las máquinas y juegos de cartas que se ofrecen en dichos casinos públicos, o cubren las mismas necesidades o, por el contrario, existen diferencias sustanciales entre ellos.

56. En el caso de juegos de azar que sean básicamente del mismo tipo –esto es, juegos de cartas o máquinas tragaperras–, la posible cuantía a que ascienda el premio y, en general, el grado de riesgo del juego pueden tener una influencia relevante en la decisión de juego del consumidor medio –si no se pierde de vista que el aliciente de los juegos de azar o de dinero reside sobre todo en la posibilidad de ganar que se ofrece–.

57. Por último, en cuanto a lo alegado por la Sra. Linneweber y el Gobierno alemán en el sentido de que solamente la exención fiscal de los juegos de azar organizados dentro de los casinos públicos es compatible con el principio de neutralidad fiscal, porque estos juegos están sujetos al gravamen sobre los casinos que también cubre el impuesto sobre el volumen de negocios, basta con señalar que el Tribunal de Justicia ya rechazó esta tesis en la sentencia Fischer. [20]

58. Con arreglo a lo todo lo anterior, procede responder a las dos primeras cuestiones en el asunto C-453/02 que el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta

19 — Véase la sentencia de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan (C-349/96, Rec. p. I-973), apartado 29.

20 — Antes citada en la nota 3, apartados 29 y 30.

Directiva se opone a gravar la explotación de una máquina tragaperras cuando la explotación de una máquina similar por parte de un casino público autorizado esté exenta del impuesto sobre el valor añadido. Al examinar la similitud de las máquinas tragaperras, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar si las que se explotan dentro y fuera de los casinos públicos tienen un uso comparable para el consumidor medio y, por lo tanto, compiten entre sí, para lo cual tomará en consideración especialmente factores como la cuantía de la posible ganancia y el grado de riesgo del juego.

59. Del mismo modo, procede responder a la primera cuestión en el asunto C-462/02 que el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva se opone a gravar la organización de un juego de cartas cuando la organización de un juego similar por parte de un casino público autorizado esté exenta del impuesto sobre el valor añadido. Al examinar la similitud de los juegos de cartas, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar si los que se organizan dentro y fuera de los casinos públicos tienen un uso comparable para el consumidor medio y, por lo tanto, compiten entre sí, para lo cual tomará en consideración especialmente factores como la cuantía de la posible ganancia y el grado de riesgo del juego.

60. Por lo que se refiere, en último lugar, a la petición formulada en la vista por el Gobierno alemán en el sentido de restringir el efecto temporal de esta resolución, en particular porque podía confiar en que la normativa alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios era conforme con el Derecho comunitario, a mi parecer, no concurren suficientes razones para tal restricción temporal. Como señaló acertadamente la Comisión, la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Glawe [21] no puede amparar una confianza legítima en la conformidad general con el Derecho comunitario de la normativa alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios en relación con la tributación de los juegos de azar, dado que dicha sentencia sólo trata del cálculo de la base imponible. Tampoco puede ser fundamento de tal confianza –en vista de la facultad discrecional que corresponde a la Comisión en este ámbito– el hecho de que la Comisión no haya iniciado contra la República Federal de Alemania ningún procedimiento por incumplimiento en materia de tributación de los juegos de azar.

B. *Sobre el efecto directo de la exención con arreglo al artículo 13, parte B letra f), de la Sexta Directiva (tercera cuestión en el asunto C-453/02 y segunda en el asunto C-462/02)*

1. Alegaciones principales de las partes

61. En opinión del *Gobierno alemán,* la exención sobre las apuestas, loterías y juegos de azar, establecida en el artículo 13, parte B, letra f), no es incondicional, por un lado, y es

21 — Véase el punto 47 *supra.*

demasiado indeterminada, por otro, para generar obligaciones ciertas y, por tanto, de aplicación directa. El principio de neutralidad fiscal tampoco aclara la ambigüedad del artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva.

62. La *Comisión* expone, por su parte, que los Estados miembros tienen un amplio margen discrecional en relación con la tributación de los juegos de azar o de dinero, pero que un Estado miembro no puede oponer a un sujeto pasivo que pueda probar estar incluido en un supuesto de exención de la Directiva, el hecho de que no se haya adoptado la correspondiente norma nacional. La Comisión se remite en especial a la sentencia Kügler, [22] basándose en la cual alega que las limitaciones a una norma de exención de carácter eventual, como en el presente asunto, no pueden excluir el efecto directo.

63. La Sra. *Linneweber* declaró en la vista que coincidía en lo esencial con la tesis de la Comisión.

2. Apreciación

64. Mediante la tercera cuestión en el asunto C-453/02 y la segunda cuestión en el asunto C-462/02, el Bundesfinanzhof desea saber si un particular que se halle en una situación como la que dio origen a los dos procedimientos principales puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención del artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva.

65. Según jurisprudencia reiterada, en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva resultan incondicionales y suficientemente precisas, los particulares pueden invocarlas contra el Estado ante el órgano jurisdiccional nacional y los derechos que confiera deben ser protegidos cuando el Derecho nacional no se haya adaptado a la Directiva dentro del plazo señalado. [23]

66. A este respecto se ha de señalar, en primer lugar, que el hecho de que una disposición de Derecho comunitario necesite de interpretación –por ejemplo, a la luz del principio de neutralidad fiscal– no excluye por sí solo que esa disposición sea suficientemente precisa y cierta, como para que los particulares puedan invocarla ante los órganos jurisdiccionales nacionales. [24] Pues bien, el procedimiento de decisión prejudicial para la interpretación del Derecho comunitario sirve precisamente para la aplicación uni-

22 — Sentencia antes citada en la nota 7, apartado 57.

23 — Véanse, entre otras, las sentencias de 22 de junio de 1989, Fratelli Costanzo (103/88, Rec. p. 1839), apartado 29; Kügler, antes citada en la nota 7, apartado 51, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros (asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Rec. p. I-4989), apartado 98.

24 — Véase, por ejemplo, la reciente sentencia de 29 de abril de 2004, Beuttenmüller (C-102/02, Rec. p. I-5405), en especial su apartado 37.

forme –en particular frente al Derecho nacional que sea contrario– de derechos con efecto directo que el Derecho comunitario confiere a los particulares. [25]

67. Es cierto que los Estados miembros disponen de un margen de apreciación discrecional para fijar los límites del ámbito de aplicación de la exención del artículo 13, parte B, letra f). [26]

68. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado en jurisprudencia reiterada que, aun cuando una Directiva deje a los Estados miembros un margen de apreciación más o menos amplio, no se puede negar a los particulares el derecho a invocar disposiciones de esa Directiva siempre que éstas, habida cuenta de su propio objeto, puedan ser separadas del conjunto y aplicadas de forma autónoma. [27]

69. En la medida en que un Estado miembro respete la facultad discrecional que le otorga el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, cuando establece las condiciones y límites de la exención que dispone dicho precepto, es seguro que no podrán invocar dicha disposición los particulares que no estén incluidos en el ámbito de aplicación de la exención así delimitado, para evitar ser gravados con el impuesto. [28]

70. A la inversa, sin embargo, no queda excluido que un particular invoque esa disposición para evitar que se aplique una normativa nacional cuando ésta exceda el margen de discrecionalidad otorgado a los Estados miembros o cuando lo contradiga.

71. Como ya expuse con anterioridad, debe entenderse el artículo 13, parte B, letra f), en el sentido de que los Estados miembros han de fijar las condiciones y límites de la exención fiscal de los juegos de azar o de dinero teniendo en cuenta el principio de neutralidad fiscal. [29]

72. Así, si un Estado miembro no determina con arreglo al principio de neutralidad fiscal la exención de los juegos de azar o de dinero, no puede invocar su propia omisión, como acertadamente señala la Comisión, para negar la exención a un sujeto pasivo que puede aspirar a ella en virtud de la Sexta Directiva. [30]

25 — Véase en ese sentido, la sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend en Loos (26/62, Rec. pp. 3 y ss., especialmente, p. 26).

26 — Véanse los puntos 26, 42 y 43 *supra*.

27 — Véase en ese sentido las sentencias de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/97, Rec. p. I-3419), apartado 30, y de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 30.

28 — Véase en ese sentido la sentencia Kügler, antes citada en la nota 7, apartado 55.

29 — Véase el punto 26 *supra*.

30 — Véase la sentencia Kügler, antes citada en la nota 7, apartado 60.

73. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar, habida cuenta de lo expuesto en la respuesta a las dos primeras cuestiones en el asunto C-453/02 y a la primera cuestión en el asunto C-462/02, si el presupuesto anterior concurre en los respectivos procedimientos principales nacionales.

74. En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión en el asunto C-453/02 y a la segunda cuestión en el asunto C-462/02 que un particular puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención contenida en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, para oponerse a una normativa nacional que sea incompatible con dicho precepto.

V. Conclusión

75. Por todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del siguiente modo:

A. *En el asunto C-453/02*

«1) El artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva se opone a gravar la explotación de máquinas tragaperras, cuando la explotación de máquinas similares en casinos públicos autorizados esté exenta del impuesto sobre el valor añadido. Al examinar la similitud de las máquinas tragaperras, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar si las que se explotan dentro y fuera de

los casinos públicos tienen un uso comparable para el consumidor medio y, por lo tanto, compiten entre sí, para lo cual tomará en consideración especialmente factores como la cuantía de la posible ganancia y el grado de riesgo del juego.

2) Un particular puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención contenida en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, para oponerse a una normativa nacional que sea incompatible con dicho precepto.»

B. *En el asunto C-462/02*

«1) El artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva se opone a gravar la organización de un juego de cartas cuando la organización de un juego similar por parte de un casino público autorizado esté exenta del impuesto sobre el valor añadido. Al examinar la similitud de los juegos de cartas, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar si los que se organizan dentro y fuera de los casinos públicos tienen un uso comparable para el consumidor medio y, por lo tanto, compiten entre sí, para lo cual tomará en consideración especialmente factores como la cuantía de la posible ganancia y el grado de riesgo del juego.

2) Un particular puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención contenida en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, para oponerse a una normativa nacional que sea incompatible con dicho precepto.»