# SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 11 de junio de 1998 *

En el asunto C-283/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

**Karlheinz Fischer**

y

**Finanzamt Donaueschingen,**

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

## EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: H. Ragnemalm, Presidente de Sala; G. F. Mancini (Ponente), P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray y G. Hirsch, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. F. G. Jacobs;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y Bernd Kloke, Oberregierungsrat del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. Stephen Braviner, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Peter-Mantle, Barrister;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jürgen Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno alemán, representado por el Sr. Ernst Röder; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Kenneth Parker, QC, y de la Comisión, representada por el Sr. Jürgen Grunwald, expuestas en la vista de 30 de enero de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de marzo de 1997;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 Mediante resolución de 21 de agosto de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de agosto siguiente, el Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Fischer y el Finanzamt Donaueschingen (en lo sucesivo, «Finanzamt») acerca del pago del impuesto sobre el volumen de negocios de juegos de azar ilícitos y punibles.

### El marco normativo

3 A tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

4 Con arreglo a la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios estará constituida, en principio, 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 comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

5 La parte B del artículo 13 prevé:

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

[...]»

6 El artículo 33, en su versión vigente en la época en que sucedieron los hechos que originaron el litigio principal, precisaba que, sin perjuicio de lo que se estableciera

en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la Sexta Directiva no se oponían 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 y tasa que no tuviera carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

7 En Derecho alemán, el apartado 1 del artículo 1 de la Umsatzsteuergesetz (BGBl. 1979, p. 1953; Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG») dispone que están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el territorio fiscal considerado en el marco de su actividad.

8 Con arreglo a la letra b) del apartado 9 del artículo 4 de la UStG, el volumen de negocios en actividades reguladas por la Rennwett- und Lotteriegesetz (Ley de Apuestas y Lotería), así como el obtenido en el juego por los casinos públicos autorizados están exentos del impuesto.

9 El artículo 284 del Strafgesetzbuch (Código Penal alemán) castiga con pena de multa o de privación de libertad, que puede ser de hasta dos años, a quien organice juegos de azar públicos sin autorización administrativa. Se consideran también juegos de azar públicos los organizados en círculos o asociaciones cerrados en los cuales tienen lugar regularmente juegos de azar.

10 De conformidad con el artículo 40 de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria de 1977; BGBl. I, p. 613), a los fines de la aplicación del impuesto es irrelevante que un comportamiento que responda total o parcialmente al criterio de una ley tributaria sea contrario a una obligación o a una prohibición legales, o a las buenas costumbres.

## Hechos que originaron el litigio principal

11 De 1987 a 1989, el Sr. Fischer organizó juegos de azar en varias localidades de la República Federal de Alemania. Disponía de una autorización para explotar un juego de destreza mediante el uso de una máquina llamada «Roulette Opta II». Sin embargo, se apartó hasta tal extremo de dicha autorización que el juego acabó por ser similar al de la ruleta practicado en los casinos públicos debidamente autorizados.

12 Los aparatos utilizados por el Sr. Fischer tenían una corona de casillas rojas y negras numeradas del 1 al 24, y dos casillas para los «números» 0 y X. El objetivo de los jugadores era adivinar, colocando fichas en las correspondientes casillas, dónde se detendría la bola lanzada sobre la ruleta por el crupier. Los jugadores adquirían las fichas al precio de 5 DM cada una y en cada partida podían colocar una o varias fichas. Si la bola se detenía en el número, la línea o el color por el que se había apostado, el crupier pagaba un premio que ascendía a veinticuatro, doce o dos veces la cantidad apostada, respectivamente.

13 Los premios se pagaban en fichas inmediatamente después de la partida ganada mientras que las demás apuestas eran recogidas por el crupier. Los jugadores que querían dejar de apostar podían cambiar por dinero las fichas que les quedaban.

14 A raíz de una inspección, el Finanzamt estimó que el Sr. Fischer realizaba prestaciones sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios, consistentes en proporcionar a los jugadores la oportunidad de ganar un premio. Según el Finanzamt, la base imponible debería haber estado constituida por las apuestas realizadas por los jugadores con deducción de las ganancias distribuidas. No obstante, dado que el Sr. Fischer no había llevado contabilidad de estas operaciones, la base imponible se determinó mediante un cálculo de probabilidades, multiplicando por seis los ingresos.

## Las cuestiones prejudiciales

15 El Finanzgericht Baden-Württemberg, ante el que recurrió el Sr. Fischer, se preguntó en primer lugar si, a la luz de las sentencias de 5 de julio de 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627) y Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), las operaciones objeto del litigio principal constituían realmente prestaciones de servicios en el sentido del punto 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, o si, por tratarse de actividades ilícitas, no estaban comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha Directiva. En segundo lugar, para el caso de que dichas prestaciones estuvieran sujetas al impuesto con arreglo a la Sexta Directiva, se preguntó si se había de aplicar en el litigio que le había sido sometido el método de cálculo de la base imponible establecido por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 5 de mayo de 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679), y que consiste en tener en cuenta exclusivamente los ingresos netos después del pago de los premios a los jugadores. En tercer lugar, de no ser aplicable dicho método de cálculo de la base imponible, el Finanzgericht consideró que debía establecerse otro.

16 Por consiguiente, el órgano jurisdiccional nacional resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el punto 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva CE en el sentido de que no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios que un organizador de juegos de azar ilegales y punibles efectúa a los jugadores?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva CE en el sentido de que, en el caso de juegos de azar ilícitos, en el presente caso la ruleta, la base imponible de los servicios prestados por el organizador a los jugadores está constituida por el importe que le queda al organizador a lo largo de un período impositivo?

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿cómo debe determinarse la base imponible en los supuestos a los que se refieren las cuestiones primera y segunda?»

## Sobre la primera cuestión

17 Con el fin de proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional nacional, debe entenderse que con la primera cuestión pretende que se dilucide si la explotación ilegal de un juego de azar —en el presenta caso, la ruleta— está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y si un Estado miembro puede gravar dicha actividad con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») cuando la actividad correspondiente efectuada por un casino público autorizado está exenta.

18 En primer lugar, debe señalarse que la Directiva mencionada contempla expresamente los juegos de azar o de dinero en la letra f) de la parte B del artículo 13, al prever su exención, y en el artículo 33, al precisar que sus disposiciones no se oponen al mantenimiento o al establecimiento, por los Estados miembros, de impuestos sobre juegos y apuestas. Por tanto, es manifiesto que estas operaciones, en cuanto tales, no escapan a la aplicación de la Sexta Directiva.

19 A continuación, es preciso examinar las dudas expresadas por el órgano jurisdiccional nacional acerca de la posibilidad de gravar con el IVA las actividades ilícitas. En sus sentencias de 28 de febrero de 1984, Einberger II (294/82, Rec. p. 1177), apartados 19 y 20, Mol y Happy Family, antes citadas, apartados 15 y 17, y de 6 de diciembre de 1990, Witzemann (C-343/89, Rec. p. I-4477), apartado 19, el Tribunal de Justicia estimó que las importaciones o entregas de estupefacientes o de moneda falsa, cuya introducción en el circuito económico y comercial de la Comunidad está, por definición, excluida y que sólo pueden dar lugar a medidas represivas, son completamente ajenas a lo dispuesto en la Sexta Directiva y no pueden originar el nacimiento de una deuda fiscal en concepto de IVA.

20 Como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677), apartado 12, dicho principio sólo se refiere a mercancías que, por sus especiales características, no pueden ser objeto de comercio ni integrarse en el circuito económico.

21 Por el contrario, excepto en los casos en que queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito, el principio de neutralidad fiscal se opone, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. De este modo, el Tribunal de Justicia ha afirmado que la prohibición de exportar determinadas mercancías hacia destinos concretos, a causa de su posible utilización para fines estratégicos, no puede bastar por sí misma para excluir las exportaciones de estas mercancías del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva (sentencia Lange, antes citada, apartados 16 y 17).

22 Las consideraciones anteriores, que se realizaron a propósito de la importación o de la cesión de mercancías, se aplican igualmente a las prestaciones de servicios, como la organización de juegos de azar. Pues bien, estos juegos, y en especial la ruleta, se explotan de manera lícita en varios Estados miembros. Dado que las operaciones ilícitas objeto del litigio principal compiten con actividades lícitas, el principio de neutralidad fiscal se opone a que reciban un trato diferente en materia de IVA.

23 De ello se deduce que la explotación ilegal de juegos de azar está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

24 Por último, debe comprobarse si, como sostuvo el Gobierno del Reino Unido en sus observaciones escritas, la letra f) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva prohíbe a los Estados miembros gravar con el IVA los juegos de azar ilícitos cuando la actividad correspondiente que desarrollan de modo lícito los casino públicos debidamente autorizados está exenta.

25 Del propio texto de esta disposición se desprende que los juegos de azar o de dinero están, en principio, exentos del IVA. Los Estados miembros siguen siendo competentes para determinar las condiciones y los límites de esta exención.

26 No obstante, la Comisión alega que la letra f) de la parte B del artículo 13 no implica una prohibición absoluta de gravar los juegos de azar. En la vista, el Gobierno del Reino Unido se apartó de la opinión que había defendido en las observaciones escritas y sostuvo que los Estados miembros, al determinar las condiciones y los límites de la exención, tienen el derecho de exigir que las transacciones objeto de litigio se realicen en casinos públicos debidamente autorizados.

27 A este respecto, es preciso destacar que las exenciones previstas en la parte B del artículo 13 deben aplicarse respetando el principio de la neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (en este sentido, véase la sentencia de 25 de junio de 1997, Comisión/Italia, C-45/95, Rec. p. I-3605, apartado 15). Esta exigencia también debe respetarse cuando, con arreglo a la letra f) de la parte B del artículo 13, los Estados miembros hacen uso de la facultad de determinar las condiciones y los límites de la exención. En efecto, al reconocer a los Estados miembros dicha facultad, el legislador comunitario no los autorizó a quebrantar el principio de neutralidad fiscal, que subyace a la Sexta Directiva.

28 Pues bien, como se ha recordado en el apartado 21 de la presente sentencia, de la sentencia Lange, antes citada, resulta que el principio de neutralidad fiscal se opone, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. De ello se deduce que los Estados miembros no pueden reservar la exención únicamente a los juegos de azar que tengan un carácter lícito.

29 No puede objetarse, como ha hecho el Gobierno alemán, que las condiciones en que se desarrollan los juegos lícitos no son comparables a las que prevalecen en el caso de los juegos ilícitos, ya que los casinos autorizados están sujetos a un tributo calculado sobre la base de sus ganancias.

30 En efecto, por una parte, el sistema común del IVA quedaría desvirtuado si los Estados miembros pudieran modular su aplicación en función de la existencia de otros tributos no armonizados. Por otra parte, como el propio Gobierno alemán reconoció en la vista, nada impide que a los organizadores de juegos de azar ilícitos se exijan también tributos análogos a aquellos a los que están sujetos los casinos autorizados.

31 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que la explotación ilegal de un juego de azar —en el presenta caso, la ruleta— está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. La letra f) de la parte B del artículo 13 de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede gravar dicha actividad con el IVA cuando la actividad correspondiente efectuada por un casino público autorizado está exenta.

**Sobre las cuestiones segunda y tercera**

32 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional, no ha lugar a responder a la segunda y tercera.

**Costas**

33 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y del Reino Unido y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, mediante resolución de 21 de agosto de 1995, declara:

**La explotación ilegal de un juego de azar —en el presenta caso, la ruleta— está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. La letra f) de la parte B del artículo 13 de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede gravar dicha actividad con el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando la actividad correspondiente efectuada por un casino público autorizado está exenta.**

Ragnemalm Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 11 de junio de 1998.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

H. Ragnemalm