

**COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE
LAS COMUNIDADES EUROPEAS, DE 3 DE MARZO DE 1988
COMPATIBILIDAD ENTRE EL IMPUESTO DEL VALOR AÑADIDO Y LOS
IMPUESTOS SOBRE ENTREGAS DE BIENES O PRESTACIONES DE SERVICIOS
QUE NO TIENEN EL CARACTER DE VOLUMEN DE NEGOCIOS.
MAQUINAS AUTOMATICAS DEL JUEGO**

Luis DOCAVO ALBERTI
Abogado y miembro de la A.E.A.F.

1. INTRODUCCION

El Tribunal de Justicia, según los Tratados de las Comunidades Europeas (Comunidad del Carbón y el Acero, Comunidad Económica Europea y de la Energía Atómica) completados por el Acta Unica, es el órgano encargado de la interpretación y aplicación del Derecho comunitario, equivalente, dentro del derecho interno, a nuestros Tribunales de Justicia, si bien con características propias, que no son del caso describir.

Hay que hacer resaltar que la construcción del Derecho comunitario y de la propia Comunidad, se debe en gran parte a la doctrina del Tribunal de Justicia, quien ha consagrado los dos principios fundamentales del Derecho comunitario, a saber:

- El principio de la primacía del Derecho comunitario, según el cual los derechos nacionales, cualquiera que sea la categoría de sus normas internas, ceden ante el Derecho comunitario.
- El principio del efecto directo, en virtud del cual los actos comunitarios, por regla general, originan derechos y obligaciones no sólo para los Estados, sino para sus ciudadanos, que pueden invocarlos ante los jueces nacionales en solicitud de su aplicación.

Sin estos principios —repetimos— el Derecho comunitario no hubiera podido avanzar en la armonización de sus legislaciones, para alcanzar la Europa sin fronteras del año 1992.

CEE

Entre los recursos de los que conoce el Tribunal, el más importante para los ciudadanos europeos que integran la Comunidad es el denominado Recurso Prejudicial, mediante el cual los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros pueden y deben dirigirse al Tribunal de Justicia cuando se plantee alguna cuestión sobre la interpretación de los Tratados o sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las Instituciones (Consejo, Comisión) o de los organismos creados por el Consejo.

En una palabra, cuando los jueces nacionales tengan dudas sobre la aplicación del Derecho comunitario en relación con el Derecho interno, y sobre todo si aprecian que pueda existir contradicción entre ambos, deberán acudir al Tribunal de Justicia para que se pronuncie sobre la cuestión planteada, lo que sucederá —normalmente— cuando en un litigio las partes (personas físicas o jurídicas) aleguen ante el juez nacional una cuestión de esta naturaleza.

Pues bien, la sentencia que vamos a comentar se dictó a consecuencia del planteamiento de un Recurso Prejudicial.

2. CUESTIONES PLANTEADAS AL TRIBUNAL.

El Tribunal de Grande Instance de Contances (T.G.I.) planteó diversas cuestiones prejudiciales referentes a la interpretación del art. 33 de la Sexta Directiva del Consejo núm. 77/388 de 17 de mayo sobre 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 (IVA)— y de los artículos 95 y 30 del Tratado CEE.

Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Gabriel Berganti, que se dedicaba a explotar máquinas automáticas de juego, y el Director General de Impuestos de La Manche, con motivo del cobro del impuesto anual sobre las máquinas automáticas explotadas por dicho señor en el año 1985.

De las cuestiones planteadas sólo nos interesa destacar aquí, la de la compatibilidad del IVA con el denominado en Francia Impuesto anual sobre máquinas automáticas instaladas en lugares públicos.

2.1. Posible compatibilidad del IVA con el Impuesto Anual sobre Máquinas Automáticas instaladas en lugares públicos.

La cuestión planteada por el Tribunal de Grande Instance de Contances (T.G.I.) al Tribunal de Justicia, era la de si era compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido un tributo percibido anualmente por las máquinas automáticas de juego instaladas en lugares públicos según una tarifa fija que varía en función de la categoría del aparato.



CEE

El Tribunal, antes de contestar, dice que el sistema común del impuesto sobre el volumen de negocios, en su modalidad del valor añadido, consiste en aplicar un impuesto general sobre el consumo de los bienes y los servicios, cualesquiera que sean el número de transacciones efectuadas en el proceso de producción y de distribución anterior a la etapa de tributación. Es decir, se sustituyen los impuestos en cascada (vg. I.T.E.) por los del valor añadido (I.V.A.).

Y teniendo en cuenta —sigue diciendo el Tribunal— que el art. 33 de la Sexta Directiva sólo permite el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas que no tengan el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, sistema común de IVA, habrá que preguntarse si el referido art. 33 debe interpretarse en el sentido de si engloba o no un tributo percibido anualmente por las máquinas automáticas de juego instaladas en un lugar público, según una tarifa fija que varía en función de la categoría del aparato.

Para responder, debe analizarse la naturaleza del Impuesto que se considera incompatible, y —dice—, que un impuesto establecido sólo por la puesta a disposición del público de un bien, sin considerar su utilización efectiva, y que no se devenga en función de ingresos realizados por esta puesta a disposición, tiene las características de un impuesto general sobre el consumo, percibido sobre el precio de las prestaciones de servicios, pero no de un tributo sobre el volumen de negocios, sistema IVA.

Y teniendo en cuenta estos fundamentos, declara en su Fallo:

“1. El artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 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 (IVA), deben interpretarse en el sentido de que a partir de la adopción del sistema común del IVA, los Estados miembros ya no son competentes para gravar las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones sometidas al IVA, con impuestos, derechos o tasas que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

2. No puede considerarse como un tributo que tenga el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios, al impuesto que, aunque contemple importes diferentes según las características del bien imponible, está establecido sólo sobre la puesta a disposición del público del bien, sin ninguna consideración efectiva de los ingresos que pueden efectuarse mediante esta puesta a disposición.”



3. COMENTARIO A LA SENTENCIA Y SU INCIDENCIA EN NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO.

Empecemos por decir que el Abogado General del Tribunal, Sr. Mancini, en el momento de la Vista, sentó unas conclusiones totalmente opuestas al criterio final del Tribunal.

Decía el señor Mancini: *“La noción de tributación que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, al que se refiere el art. 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, debe interpretarse en el sentido de que incluye un impuesto fijado anualmente, pagado por el que explota una máquina automática de diversión y adaptada en base a criterios destinados a tener en cuenta, aunque sea a un tanto alzado, a la rentabilidad presunta de dicha máquina. El art. 33 de la Sexta Directiva prohíbe gravar las entregas de bienes o las prestaciones de servicios con impuestos, derechos y tasas que tengan el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios a partir del momento en que el IVA se aplica por primera vez, cualesquiera sean las modalidades previstas para el pago de los tributos”*.

En definitiva, viene a decir el Abogado General que si la fijación de un tributo se hace en función de unos ingresos al menos presuntos, nos hallamos ante un impuesto sobre el volumen de negocios incompatible con el IVA, en virtud del artículo 33 de la Sexta Directiva.

Nosotros, modestamente, opinamos lo mismo, considerando que el criterio del Tribunal puede poner en peligro los fines perseguidos por la Sexta Directiva en orden a la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido, y su consecuencia fundamental, de conseguir la neutralidad fiscal con el comercio exterior. Y no sería así si se comienzan a admitir excepciones a la prohibición de simultanear impuestos que, en definitiva, recaen sobre las transacciones de las empresas, fin totalmente contrario —repetimos— a la armonización de las legislaciones de los impuestos sobre el volumen de negocios de los Estados miembros, a través del Impuesto sobre el Valor Añadido, haciendo inútil, además, tanto esfuerzo como se ha hecho y como se está haciendo para conseguirlo plenamente en 1992.

Si trasladamos el criterio del Tribunal a nuestro ordenamiento tributario, resultaría que la tasa fiscal regulada por el Real Decreto de 12 de diciembre de 1984 (modificado parcialmente por las leyes de Presupuestos de 1988 y 1989), y que consiste en el pago de una cuota fija que varía en función de los tipos de máquinas B o C, o sea, según se trate de recreativas con premio o de azar (aunque aquí sólo interesan las de tipo B), dentro de éstas según se trate de una o más personas y que paga el titular la autorización administrativa por cada máquina instalada en los establecimientos de hostelería, sería compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido, por el concepto de prestación de servicios que los titulares de estos establecimientos prestan a aquéllos para la utilización de las máquinas, siendo la base el importe total de la contraprestación a percibir, y el tipo



CEE

impositivo el doce por ciento.

Sin embargo, siguiendo el criterio del Abogado General, Sr. Mancini, que para nosotros es el acertado, sólo sería exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que en ambos casos, tanto la Tasa, como el IVA, está en función de la rentabilidad presunta o real de las máquinas, o sea, que en definitiva se trata de un impuesto sobre el volumen de negocios, que es incompatible con el sistema IVA, según el art. 33 de la Sexta Directiva.

De todas formas, no queremos dejar de resaltar la paradoja de que, con nuestras leyes en la mano, resulte al revés, es decir, que debía de pagarse la tasa fiscal y no el IVA, puesto que la Ley 30/85, de 2 de agosto, dice en su Exposición de Motivos, "puesto que una parte relevante de los juegos de azar son explotados directamente por organismos públicos en régimen de monopolio y las actividades de esta naturaleza explotadas por particulares están sujetas ordinariamente a una tasa fiscal, razones económicas y técnicas justifican su exoneración del Impuesto para evitar la doble imposición y reducir la presión fiscal indirecta". Sin comentarios.

4. CONCLUSIONES.

- 1.^a Según el Fallo de la sentencia, la tasa fiscal que recae sobre las máquinas automáticas es compatible con la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2.^a El criterio de esta sentencia no parece muy ortodoxo, según puso de manifiesto el Abogado General, Sr. Mancini, al considerar que la tasa y el IVA eran incompatibles.
- 3.^a En nuestro derecho tributario, sólo debería exigirse la tasa fiscal y no el IVA, para evitar la doble imposición, pero la realidad, como vemos, es muy otra, pues se paga la tasa y el IVA.

Sin embargo, es de esperar que prevalezca al final el criterio de la incompatibilidad de ambos impuestos, de acuerdo con el art. 33 de la Sexta Directiva, que es de obligada observancia en nuestro ordenamiento tributario, y que tribute sólo por IVA el titular de la máquina.