

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 22 de octubre de 2014

Asunto: C-344/13 y C-367/13

Partes: *Cristiano Blanco, Pier Paolo Fabretti y Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale I di Roma — Ufficio Controlli*

Síntesis:

«IRPF y Libre prestación de servicios —Tributación de ingresos procedentes de premios obtenidos en juegos de azar — Diferencia en la imposición de premios obtenidos en el extranjero y de los procedentes de establecimientos nacionales — Restricciones fiscales — Medidas de prevención del Blanqueo de Capitales y Lucha contra la ludopatía — Falta de justificación de medidas que pivotan sobre una presunción de fraude relacionada con actividades extranjeras»

1. Antecedentes y cuestiones prejudiciales planteadas

Esta sentencia examina la compatibilidad con la libre prestación de servicios de una normativa nacional (italiana) que somete a un diferente régimen tributario la obtención por personas residentes de un Estado miembro (Italia) de los premios procedentes de loterías, juegos y apuestas que son pagados por establecimientos nacionales y por establecimientos de juego de Estados miembros de la UE. En cierta medida, la problemática planteada en este pronunciamiento resulta similar a la suscitada en los casos *Lindman* (EU: C:2003:613) y *Comisión/España* (EU:C:2009:618).

La sentencia del TJUE resuelve dos cuestiones prejudiciales planteadas por la Commissione tributaria provinciale di Roma, que se presentaron en el marco de dos litigios entre, respectivamente, los Sres. Blanco y Fabretti y la Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale I di Roma — Ufficio Controlli (en lo sucesivo, «Agenzia») por sus liquidaciones de impuestos.

El primer litigio (Asunto C-344/13), surge en el marco de un procedimiento tributario, iniciado el 1 de diciembre de 2011, por la Agenzia que notificó a un contribuyente (Sr. Blanco) tres liquidaciones de impuestos en las que le reprochaba no haber declarado ingresos correspondientes al total de los ejercicios fiscales 2007 a 2009, así como no haber declarado, en 2007, la cantidad de 410 227 euros, en 2008, la cantidad de 25 969 euros, así como, en 2009, la cantidad de 46 028 euros, correspondientes a premios obtenidos en casinos situados tanto en otros Estados miembros como en Estados terceros.

La Administración tributaria (Agenzi) sostenía que dichas cantidades debieron haberse incluido en las rentas imponibles del Sr. Blanco, puesto que constituyen «ingresos varios», de acuerdo con la legislación tributaria italiana (artículo 67, apartado 1, letra d), del DPR 917/86). El contribuyente (Sr. Blanco) fue objeto de una liquidación complementaria de 488 703,16 euros para el ejercicio correspondiente al año 2007, de 23 919,86 euros para el ejercicio correspondiente al año 2008 y de 41 291,89 euros para el ejercicio del año 2009 en concepto del impuesto sobre la renta de las personas físicas, recargos y sanciones.

El contribuyente interpuso varios recursos contra dichas liquidaciones al considerar, por una parte, que la información en la que se basa la Agenzia debía utilizarse con precaución, en la medida en que procedía de un sitio de Internet que únicamente recoge las cantidades brutas de los premios y no tenía en cuenta una serie de datos que afectaban a esos premios, tales como la práctica del «stacking», las pérdidas y los gastos. Por otra parte, el contribuyente argumentó que las liquidaciones vulneraban, en particular, el principio de prohibición de la doble imposición establecido en los convenios internacionales en relación con el artículo 2 del Modelo de Convenio fiscal relativo a las rentas y las fortunas, elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el principio de la libre prestación de servicios del artículo 56 TFUE y el principio de no discriminación establecido en el artículo 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, así como en los artículos 18 TFUE y 49 TFUE.

El contribuyente también argumentó que era objeto de un trato discriminatorio debido a que los premios obtenidos en Italia quedarían exentos de la obligación de declarar y no se tendrían en cuenta a efectos del impuesto sobre la renta, puesto que se sometían, en la fuente, al impuesto de sustitución sobre las actividades lúdicas y a que los premios obtenidos en otros Estados, que ya han sido gravados en la fuente en dichos Estados, no deberían estar sujetos a impuestos en Italia. Tal posición la fundamenta en el caso que resolvió la sentencia Lindman (C-42/02, EU:C:2003:613), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 49 CE se opone a la normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual los premios obtenidos en loterías organizadas en otros Estados miembros se consideran rendimientos del ganador sujetos al impuesto sobre la renta, mientras que los premios de loterías organizadas en ese Estado miembro están exentos del citado impuesto.

A este respecto, razonó que el órgano jurisdiccional que conocía del caso debía renunciar a aplicar la normativa nacional debido a su carácter discriminatorio vinculado, en particular, a su carácter contrario al artículo 56 TFUE.

Las autoridades fiscales italianas cuestionaron la fundamentación de los recursos y solicitando su desestimación.

El órgano jurisdiccional desestimó la alegación basada en la doble imposición, al considerar que debía distinguirse el impuesto que debe pagar el establecimiento de juego y el que debe pagar el ganador. En efecto, las contribuciones tributarias del establecimiento de juego y del ganador se recaudan sobre la base de actos impositivos diferentes. En relación con el argumento de la discriminación, admitió que existía una diferencia de trato fiscal en función de que los premios del juego se hayan obtenido en Italia o en otro Estado miembro, indicando que esta diferencia de trato únicamente constituía una discriminación prohibida cuando faltasen razones que permitieran justificar esa diferencia.

A este respecto, el tribunal razonó que la normativa italiana no tenía por objeto proteger los establecimientos de juego nacionales, sino más bien *desalentar las prácticas de blanqueo y autoblanqueo de capitales en el extranjero, así como limitar la fuga al extranjero o la introducción en Italia de capitales cuyo origen no pueda controlarse*.

Así las cosas, el referido órgano jurisdiccional consideró que era necesario que el Tribunal de Justicia realizara una apreciación detallada de las razones que llevaron al legislador nacional a adoptar una normativa como ésta y que el Gobierno italiano tenía que explicar las razones por las que ha decidido someter al impuesto los premios resultantes de juegos de azar obtenidos en el extranjero, y en tal sentido planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es contrario al artículo [56 TFUE] someter a la obligación de declaración fiscal y gravar los premios obtenidos en establecimientos de juego de Estados miembros de la Unión Europea por personas residentes en Italia, tal como se prevé en el artículo 67, [apartado 1,] letra d), del [DPR n° 917/86], o debe considerarse justificado por razones de orden público, de seguridad o salud públicas, en el sentido del artículo [52 TFUE]?»

El segundo litigio que motivó el planteamiento de la segunda cuestión prejudicial (Asunto C-367/13), también se refiere a un procedimiento tributario iniciado, el 6 de diciembre de 2011, por la Agenzia que notificó a otro contribuyente (Sr. Fabretti) una liquidación tributaria correspondiente al ejercicio de 2009 en la que le reclamaba el pago de la cantidad de 45 327,48 euros por no haber declarado la cantidad de 52 000 euros que según la Agenzia había ganado jugando al póker en un casino en otro Estado miembro.

El contribuyente (Sr. Fabretti) se opuso, por motivos idénticos a los expuestos por el Sr. Blanco, a dicha liquidación e interpuso recurso contra ella. La Agenzia utilizó contra él argumentos análogos a los que invocaba en contra del Sr. Blanco.

La Commissione tributaria provinciale di Roma justificó la necesidad de una remisión prejudicial en términos análogos a los de su primera resolución que dio lugar al asunto C-344/13, y en tal sentido decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial idéntica a la formulada en la referida resolución de remisión.

El Presidente del Tribunal de Justicia de 11 de julio de 2013 ordenó acumular los asuntos C-344/13 y C-367/13 a efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

2. Comentario

Así planteadas las cuestiones prejudiciales el TJUE centró su análisis en determinar si los artículos 52 TFUE y 56 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro según la cual los premios de juegos de azar obtenidos en sus establecimientos nacionales no están sujetos al impuesto sobre la renta, mientras que sí lo están los obtenidos en otros Estados miembros, y si razones de orden público, de seguridad o salud públicas permitían justificar tal diferencia de trato.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia analizó si la normativa nacional controvertida generaba una restricción a la libre prestación de servicios. A este respecto, recordó que la libre prestación de servicios establecida en el artículo 56 TFUE no sólo exige eliminar toda discriminación en perjuicio del prestador de servicios establecido en otro Estado miembro por razón de su nacionalidad, sino suprimir también cualquier restricción, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos interesantes las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro, en el que presta legalmente servicios análogos (véase, en particular, la sentencia *Dirextra Alta Formazione*, C-523/12, EU:C:2013:831, apartado 21 y la jurisprudencia citada). Igualmente, destacó que las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre prestación de servicios se aplican, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, a una actividad que consiste en permitir a los usuarios participar, a cambio de una remuneración, en un juego que permite ganar dinero (sentencia *Zenatti*, C-67/98, EU:C:1999:514, apartado 24 y la jurisprudencia citada). La libre prestación de servicios beneficia tanto al prestador como al destinatario de los servicios (sentencia *Liga*

Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International, C-42/07, EU:C:2009:519, apartado 51 y la jurisprudencia citada).

La aplicación de tal doctrina al caso, según el TJUE, evidencia que la normativa nacional somete los premios obtenidos en establecimientos de juegos de azar ubicados en Italia a una tributación en la fuente consistente en someter dichos establecimientos a imposición; concretamente, los premios obtenidos en los establecimientos de juego nacionales son objeto de una retención calculada en función de la diferencia entre las cantidades cobradas por los juegos y las pagadas a los jugadores por los premios obtenidos. El Gobierno italiano precisó que los premios obtenidos en los establecimientos de juego ubicados en Italia están exentos del impuesto sobre la renta a fin de evitar una doble imposición de las mismas cantidades, primero al establecimiento de juego, y después al jugador. En cambio, los premios procedentes de juegos de azar obtenidos en establecimientos ubicados en el extranjero se consideraban rentas que deben figurar en la declaración de la renta, por lo que dichos premios están sujetos al impuesto sobre la renta. De este modo, la citada normativa nacional, al reservar la exención del impuesto sobre la renta únicamente a los premios de juego obtenidos en el Estado miembro de que se trata, sometía la prestación de servicios que constituye la organización a cambio de una remuneración de juegos en los que se puede ganar dinero a un régimen fiscal diferente según que esta prestación se ejecutara en el referido Estado o en otros Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia *Laboratoires Fournier*, C-39/04, EU:C:2005:161, apartado 15 y la jurisprudencia citada).

A su vez, el TJUE destacó que una diferencia de trato fiscal, en virtud de la que únicamente se consideran rentas sujetas al impuesto los premios de juegos obtenidos en otro Estado miembro, reduce el interés en desplazarse a otro Estado miembro con el fin de jugar a juegos de azar, lo cual podía disuadir a los destinatarios de los servicios considerados, que residen en el Estado miembro en el que existe esa diferencia de trato, de participar en tales juegos cuyos organizadores estén establecidos en otros Estados miembros, habida cuenta de la importancia que reviste para ellos la posibilidad de obtener exenciones fiscales (véanse, por analogía, las sentencias *Vestergaard*, C-55/98, EU:C:1999:533, apartado 21, y *Comisión/Dinamarca*, C-150/04, EU:C:2007:69, apartado 40 y la jurisprudencia citada). A este respecto, resulta destacable la posición del TJUE que establece la concurrencia de una “discriminación directa” –en lugar de una discriminación indirecta o encubierta, como suele ser habitual en sentencias tributarias–, lo cual afecta al juego de las causas de justificación, de suerte que en este caso sólo operan las razones o motivos expresamente previstos en el TFUE no resultando de aplicación las exigencias de interés general (vid infra).

La restricción por el diferente régimen fiscal fue confirmada igualmente por el TJUE, no aceptando el sistema de doble régimen establecido por el legislador italiano. Así, se declaró que el hecho de que los prestatarios de juegos establecidos en dicho Estado miembro estén sujetos al impuesto en concepto de organizadores de juegos de azar no impide considerar que la normativa controvertida en los litigios principales sea manifiestamente discriminatoria, ya que dicho impuesto no puede equipararse al impuesto sobre la renta que grava los premios obtenidos al participar en juegos de azar organizados en otros Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia *Lindman*, EU:C:2003:613, apartado 22).

Una vez establecida la existencia de una restricción discriminatoria de la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 56 TFUE, no solamente para los prestatarios, sino también para los destinatarios de dichos servicios, el TJUE pasó a comprobar si dicha restricción discriminatoria podía estar justificada.

A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno italiano señalaron que la normativa nacional controvertida en los litigios principales tenía por objeto prevenir el blanqueo y el autoblanqueo de capitales en el extranjero, así como limitar la fuga al extranjero o la introducción en Italia de capitales cuyo origen sea particularmente incierto.

Frente a tal alegación, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia precedente conforme a la cual la normativa en materia de juegos de azar se cuenta entre los ámbitos en que se dan considerables divergencias morales, religiosas y culturales entre los Estados miembros, de suerte que a falta de armonización de la Unión en la materia, corresponde a cada Estado miembro apreciar en estos ámbitos, conforme a su propia escala de valores, las exigencias que supone la protección de los intereses afectados (véanse, en particular, las sentencias *Stanleybet International* y otros, C-186/11 y C-209/11, EU:C:2013:33, apartado 24, y *Digibet y Albers*, C-156/13, EU:C:2014:1756, apartado 24). El TJUE precisó, no obstante, que aunque existen ciertas razones imperiosas de interés general que pueden invocarse para justificar una restricción a la libre prestación de servicios, como los objetivos de protección de los consumidores, la lucha contra el fraude y la prevención de la aparición de problemas sociales vinculados al juego, no es menos cierto que tales objetivos no pueden ser invocados para justificar restricciones que se apliquen de un modo discriminatorio (sentencia *Comisión/España*, C-153/08, EU:C:2009:618, apartado 36 y la jurisprudencia citada). De esta forma, una restricción discriminatoria únicamente es compatible con el Derecho de la Unión si puede ampararse en una disposición que establezca expresamente una excepción, tal como el artículo 52 TFUE, al que remite el artículo 62 TFUE, y si tiene por objeto garantizar el orden público, la seguridad o la salud públicas (véanse, en este sentido, particularmente las sentencias *Comisión/Alemania*, C-546/07, EU:C:2010:25, apartado 48 y la jurisprudencia citada, y *Dickinger y Ömer*, C-347/09, EU:C:2011:582, apartado 79).

En este sentido, el Tribunal de Justicia razonó que una normativa nacional, como la controvertida, únicamente podía estar justificada en la medida en que persiguiera objetivos que respondan a razones de orden público, de seguridad o salud públicas, en el sentido del artículo 52 TFUE, y cumpliera los requisitos de proporcionalidad. De este modo, una normativa nacional sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño de alcanzarlo de forma congruente y sistemática (véanse, en este sentido, las sentencias *Engelmann*, C-64/08, EU:C:2010:506, apartado 35, y *Pfleger y otros*, C-390/12, EU:C:2014:281, apartado 43 y la jurisprudencia citada).

Una vez establecida tal doctrina, el TJUE apeló al artículo 267 TFUE a efectos de señalar que la cuestión relativa a la identificación de los objetivos que persigue efectivamente la normativa nacional controvertida es competencia del órgano jurisdiccional remitente, al que también le incumbe, teniendo en cuenta las indicaciones proporcionadas por el Tribunal de Justicia, comprobar si las restricciones impuestas por el Estado miembro de que se trate cumplen los requisitos que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con su proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia *Pfleger y otros*, EU:C:2014:281, apartados 47 y 48 y la jurisprudencia citada).

Una vez realizada tal salvedad, el TJUE entró a analizar los objetivos que invocó el Gobierno italiano a efectos de justificar la restricción y diferencia de trato. Así, por un lado, sin llegar a pronunciarse sobre si tales objetivos (la prevención del blanqueo de capitales y a la necesidad de limitar la fuga al extranjero o la introducción en Italia de capitales cuyo origen sea incierto) estaban o no comprendidos en el concepto de orden público, advirtió que las autoridades de un Estado miembro no pueden presumir con carácter general y sin distinciones que los organismos y entidades establecidos en otro Estado miembro se dedican a actividades criminales (véase, en este sentido, la sentencia *Comisión/España*, EU:C:2009:618, apartado 39 y la jurisprudencia citada). Por otro lado, el Tribunal de Justicia señaló, en línea con la Comisión, que el Gobierno italiano no aportó la prueba de que, si bien el producto

del crimen organizado en Italia alcanza cantidades considerables, se haya obtenido íntegra o mayoritariamente en el extranjero. A su vez, manifestó que excluir con carácter general la exención fiscal resulta desproporcionado, por ir más allá de lo necesario para combatir el blanqueo de capitales, al existir otros medios a disposición de los Estados miembros a estos efectos, tales como la Directiva 2005/60, que tiene por objeto luchar contra el blanqueo de capitales, y que se aplica a los casinos en virtud de su artículo 2, apartado 1, punto 3, letra f).

Por último, el TJUE reconoció que no cabía excluir que la lucha contra la adicción al juego pueda considerarse incluida en el concepto de protección de la salud pública (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/España, EU:C:2009:618, apartado 40 y la jurisprudencia citada), por lo que podía justificar, como tal, una restricción discriminatoria a la libre prestación de servicios. Sin embargo, en circunstancias como las de los casos de autos, el TJUE manifestó que el hecho de que un Estado miembro grave las ganancias procedentes de establecimientos de juegos de azar ubicados en otros Estados miembros y la exención de tales ganancias cuando proceden de establecimientos de juegos de azar sitos en territorio nacional, no es apropiado para garantizar de un modo coherente la realización del objetivo de luchar contra la ludopatía, pues la exención fiscal de los premios puede incitar a los consumidores a participar en juegos de azar que puedan acogerse a ella (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/España, EU:C:2009:618, apartado 41).

A la vista de tales consideraciones, el TJUE declaró que la restricción derivada de la normativa italiana no estaba justificada.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

Los artículos 52 TFUE y 56 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que somete al impuesto sobre la renta los premios de juegos de azar obtenidos en establecimientos ubicados en otros Estados miembros y exime de dicho impuesto los ingresos similares cuando proceden de establecimientos situados en su territorio nacional.

