

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
3 de marzo de 1988 *

En el asunto 252/86,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Tribunal de grande instance de Coutances y destinada a obtener, en el litigio pendiente ante este órgano jurisdiccional entre

Gabriel Bergandi, comerciante, domiciliado en Saint-Lô (Francia),

y

Directeur général des impôts, direction des services fiscaux, departamento de la Mancha (Francia),

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva IVA y de los artículos 95 y 30 del Tratado CEE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres. Mackenzie Stuart, Presidente; G. Bosco y G. C. Rodríguez Iglesias, Presidentes de Sala, T. Koopmans, U. Everling, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet y F. Schockweiler, Jueces,

Abogado General: Sr. F. Mancini

Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Gabriel Bergandi, parte demandante en el asunto principal, por M^{es} Milchior et Collin,
- por el Gobierno de la República Federal de Alemania, por el Sr. Seidel, en la fase escrita,

* Lengua de procedimiento: francés.

— en nombre del Gobierno de la República Francesa, por el Sr. de Gouttes, en la fase escrita, y por el Sr. Bernard Botte, funcionario de la Administración central en el Ministerio de Asuntos Exteriores, en la vista oral,

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Bühl,

habiendo considerando el informe para la vista y celebrada ésta el 9 de julio de 1987,

oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 15 de diciembre de 1987,

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 18 de septiembre de 1986, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de octubre de 1986, el Tribunal de grande instance de Coutances planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, seis cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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): base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), y de los artículos 95 y 30 del Tratado CEE.
- 2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Gabriel Bergandi, quien explota máquinas automáticas de juego, y el Director General de Impuestos de La Mancha, con motivo del cobro del tributo anual sobre las máquinas automáticas explotadas por el Sr. Bergandi durante el año 1985.
- 3 Según resulta de la resolución de remisión en la época de los hechos que dieron lugar al litigio principal, las máquinas automáticas instaladas en los lugares públicos y que proporcionaban un espectáculo, una audición, un juego o un entretenimiento, estaban sometidas, en Francia, a un tributo anual, denominado tributo de Estado, mediante una cuota anual, según la categoría del aparato, de 500 o de 1 500 FF, reduciéndose esta última a 1 000 FF si hacía más de tres años que la máquina había entrado en servicio. El tributo debía pagarlo quien explotaba las

máquinas en el momento de la declaración anual de la entrada en servicio y éste debía pagarse durante los seis meses siguientes a la declaración y, a más tardar, el 31 de diciembre del año de que se trata. La explotación de estas máquinas fue gravada por el IVA desde el 1 de julio de 1985, por lo que el Sr. Bergandi demandó al Director de los Servicios Fiscales de La Mancha para obtener una desgravación parcial en lo que se refiere a la liquidación y requerimiento de pago que le fue comunicado por ese año.

- 4) Considerando que el litigio requiere una interpretación de determinadas disposiciones de Derecho comunitario, el Tribunal de grande instance de Coutances decidió suspender el procedimiento y someter al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) Si el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE (denominada Sexta Directiva IVA) debe interpretarse en el sentido de que dicho artículo prohíbe continuar gravando con impuestos sobre el volumen de negocios las entregas de bienes o prestaciones de servicios una vez que éstas hayan quedado sujetas al IVA.
 - 2) Si el concepto de impuesto sobre el volumen de negocios o de tributo que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios recogido en el artículo 33 de la Sexta Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que dicho concepto es aplicable a los tributos que graven los ingresos de explotación con independencia de que la base imponible se establezca en función de los ingresos reales, o de forma estimativa, con objeto de aproximarse a los ingresos reales, cuando el cálculo de los mismos sea difícilmente realizable.
 - 3) Más especialmente, si el concepto de impuesto sobre el volumen de negocios o de tributo que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios recogido en el artículo 33 de la Sexta Directiva IVA engloba un gravamen fiscal anual a tanto alzado que grave las máquinas automáticas instaladas en lugares públicos y que proporcionen un espectáculo, audición, juego o diversión, establecido con la finalidad de sustituir un impuesto sobre el volumen de negocios del explotador del aparato, y toscamente configurado para tener en cuenta la rentabilidad de cada tipo de aparato e, indirectamente, los ingresos obtenidos por el explotador.
 - 4) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones primera y tercera, si la prohibición de gravar acumulativamente un mismo ingreso o un mismo volumen de negocios con el IVA y con otros tributos referidos al volumen de negocios, debe conducir a la conclusión de que, cuando el IVA no empiece a aplicarse por primera vez hasta que se inicia el segundo semestre de un año, y los tributos sobre el volumen de negocios a los que deba añadirse el IVA deban pagarse de una sola vez al comienzo del año civil (salvo que se obtenga un aplazamiento del pago), la introducción del IVA debe dar lugar al reembolso o a la no exigencia del pago de la mitad de las cantidades devengadas en

concepto de tributos que tuviesen el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios en el año en que el IVA hubiere empezado a aplicarse.

- 5) Si el artículo 95 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que dicho artículo prohíbe que se graven los ingresos de explotación con un tributo cuyo tipo, en el caso de productos de origen mayoritariamente extranjero, es tres veces superior al aplicado a productos similares de producción mayoritariamente nacional. Si esta discriminación debe considerarse tanto más grave cuanto que los mismos ingresos de explotación están sometidos al IVA y a otro impuesto indirecto.
 - 6) Si el artículo 30 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que constituye una violación del mismo el hecho de someter al IVA, en aplicación de la legislación comunitaria, los ingresos de explotación de determinados productos, sin suprimir por ello los tributos anteriormente existentes que gravan los ingresos de explotación de estos mismos productos, en un momento en que algunos de tales productos objeto de explotación han dejado de fabricarse en el territorio del Estado miembro que establece dichos tributos diferentes y cuando, en todo caso, la acumulación de los mencionados tributos puede ir dirigida a conseguir una disminución del número de tales productos importados del resto de la Comunidad.»
- 5 Para una más amplia exposición de los hechos del asunto, del desarrollo del procedimiento y de las observaciones presentadas en virtud del artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE, el Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.
 - 6 Para responder a la primera cuestión, conviene examinar el artículo 33 de la Sexta Directiva a la luz de los objetivos perseguidos mediante la institución de un sistema común del IVA.
 - 7 Con arreglo al texto de los considerandos de la Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, p. 1301; EE 09/01, p. 3), la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios debe permitir el establecimiento de un mercado común donde no se falseen las condiciones de competencia y en el que concurren características análogas a las de un mercado interno, eliminando las diferentes imposiciones fiscales susceptibles de falsear las condiciones de competencia y obstaculizar los intercambios.

- 8 El establecimiento de un sistema común del IVA fue realizado mediante la Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, p. 1303; EE 09/01, p. 6), y por la Sexta Directiva. Este sistema debía contribuir al objetivo previsto introduciendo, sobre bases comunes a todos los Estados miembros, un impuesto general sobre el consumo que gravara las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones de bienes con un gravamen proporcional al precio, cualquiera que fuera el número de transacciones efectuadas hasta llegar al consumidor final, pues el impuesto sólo gravaría en cada etapa el valor añadido y en definitiva sería soportado por el consumidor final.
- 9 Para lograr el objetivo de una igualdad en las condiciones impositivas de una misma operación, cualquiera que sea el Estado miembro donde ésta se realice, el sistema común del IVA debía reemplazar, de conformidad con los considerandos de la Segunda Directiva, los impuestos sobre el volumen de negocios en vigor en los diferentes Estados miembros.
- 10 Según este orden de ideas, la Sexta Directiva sólo permite en su artículo 33 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.
- 11 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que el artículo 33 de la Sexta Directiva debe ser interpretado 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.
- 12 Mediante segunda y tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional, pretende esencialmente saber si el concepto de tributo que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios según el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que engloba un tributo percibido anualmente por las máquinas automáticas de juego instaladas en un lugar público según una cuota fija que varía en función de la categoría del aparato.

- 13 Si bien en este procedimiento no corresponde al Tribunal de Justicia apreciar en relación con el Derecho comunitario las características de un tributo nacional (sentencia de 21 de octubre de 1970, Lesage, 20/70, Rec. 1970, p. 861), el Tribunal, sin embargo, es competente para interpretar el concepto de tributo que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, a fin de facilitar al órgano jurisdiccional nacional su aplicación correcta al tributo controvertido. En efecto, este concepto posee un carácter comunitario por el hecho de contribuir a la realización del objetivo perseguido por el artículo 33, que es el de asegurar el pleno efecto del sistema común del IVA.
- 14 Para apreciar si un tributo tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, es preciso verificar, tal como ha establecido el Tribunal de Justicia en su sentencia de 27 de noviembre de 1985 (Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. 1985, p. 3759), si aquél tiene como efecto entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA gravando la circulación de bienes y de servicios e incidiendo en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA.
- 15 Como destacó el Tribunal de Justicia en su sentencia de 1 de abril de 1982 (Hon-Kong Trade, 89/81, Rec. 1982, p. 1277), el principio del sistema común del IVA consiste, con arreglo al apartado 1 del artículo 2 de la Primera Directiva, en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.
- 16 En consecuencia, no posee las características de un impuesto general sobre el consumo percibido sobre el precio de prestaciones de servicios un tributo que se basa únicamente en la puesta a disposición del público de un determinado bien, sin consideración de su uso efectivo, y que no está vinculado a los ingresos realizados mediante esta puesta a disposición. Ello es así particularmente en cuanto que el tributo se debe aun en el supuesto de que la puesta a disposición se haga a título gratuito.
- 17 Si un tributo de cuota fija puede, en determinadas condiciones, ser considerado como una imposición a tanto alzado de los ingresos, este carácter sólo puede reconocerse a condición de que, por una parte, la cuota haya sido fijada sobre la base de una evaluación objetiva de los ingresos previsibles en función del número de prestaciones de servicios susceptibles de producirse y de su precio y, por otra parte, de que se establezca que el tributo sea susceptible de repercutirse en el precio de las prestaciones para que sea soportado, en definitiva, por el consumidor.

- 18 Una diferenciación de cuota del tributo según diversas categorías de bienes no basta por sí misma para conferir al tributo el carácter de una imposición a tanto alzado de los ingresos estimados, cuando ello se justifica por otras consideraciones legítimas de naturaleza objetiva.
- 19 El hecho de que con posterioridad a la creación del tributo los aparatos cuyo uso estaba gravado más fuertemente fueran objeto de una prohibición general de fabricación y de tenencia, pone en evidencia que las diferentes cuotas del tributo se deben a consideraciones de orden social, tendentes a disuadir del uso de determinados tipos de aparatos.
- 20 En consecuencia, procede responder a la segunda y tercera cuestión que no puede considerarse como un tributo que tenga el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios aquel que, aun cuando prevé cuotas diferentes según las características del bien gravado, se basa únicamente en la puesta a disposición del público de ese bien, sin tener en cuenta de forma efectiva los ingresos que puedan obtenerse mediante dicha puesta a disposición.
- 21 Teniendo en cuenta la respuesta proporcionada a la segunda y tercera cuestión, la cuarta cuestión carece de objeto.
- 22 La quinta cuestión formulada por el órgano remitente plantea dos problemas, el primero consistente en saber si el artículo 95 del Tratado CEE sólo se aplica a los tributos que gravan los productos importados o si también puede referirse a los tributos que gravan la utilización de dichos productos y, en caso de respuesta afirmativa, un segundo problema consistente en saber si el hecho de que un Estado miembro grave la puesta a disposición del público de máquinas automáticas de juego de origen en gran parte extranjero, con un tributo que es tres veces superior al aplicado a productos similares de producción en gran parte nacional, está prohibido por el artículo 95 del Tratado CEE.
- 23 Según resulta de su texto, el artículo 95 prohíbe gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que gravan los productos nacionales similares o con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

- 24 Según resaltó el Tribunal de Justicia en sus sentencias de 27 de febrero de 1980 (Comisión contra Francia, 168/78, Rec. 1980, p. 347; Comisión contra Italia, 169/78, Rec. 1980, p. 385; Comisión contra Dinamarca, 171/78, Rec. 1980, p. 447), el artículo 95 constituye, en el sistema del Tratado, un complemento de las disposiciones relativas a la supresión de derechos de aduana y de exacciones de efecto equivalente. Tiene por finalidad asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de protección que pueda resultar de la aplicación de tributos internos discriminatorios en relación con productos originarios de otros Estados miembros. Esta norma tiene por objetivo garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos respecto a la competencia entre productos nacionales y productos importados.
- 25 El Tribunal de Justicia admitió en las mismas sentencias que el artículo 95 del Tratado CEE debe recibir una interpretación amplia, de tal manera que permita incluir todas las medidas fiscales que perjudiquen, de manera directa o indirecta, a la igualdad de trato entre los productos nacionales y los productos importados. La prohibición contenida en este artículo debe aplicarse siempre que un gravamen fiscal pueda desalentar la importación de bienes procedentes de otros Estados miembros en beneficio de los productos nacionales.
- 26 Si bien esta situación puede presentarse en relación con los tributos que gravan directamente los productos importados, no puede excluirse que así suceda también en la hipótesis de tributos interiores que gravan el uso que se efectúa de los productos importados cuando estos últimos están esencialmente destinados a este uso y sólo se importan con miras al mismo.
- 27 Procede, en consecuencia, responder a la primera parte de la quinta cuestión que el artículo 95 del Tratado CEE también se aplica a los tributos internos que gravan el uso de los productos importados cuando estos últimos se destinen básicamente a dicho uso y sólo se importen con tal finalidad.
- 28 En lo que se refiere a las categorías fiscales determinadas por la Ley francesa, cabe recordar que el Tribunal de Justicia admitió en su sentencia de 27 de febrero de 1980 (Comisión contra Dinamarca, 171/78, Rec. 1980, p. 447), a propósito de productos alcohólicos, que un sistema nacional impositivo, aun cuando no establezca ninguna distinción formal según el origen de los productos, comporta innegables facetas discriminatorias o proteccionistas si está organizado de tal manera

que la mayor parte de la producción nacional corresponda a la categoría fiscal más ventajosa, mientras que la casi totalidad de los productos importados entra en la categoría más fuertemente gravada. El Tribunal de Justicia subrayó también que las características de un sistema semejante no quedan desvirtuadas por el hecho de que una proporción mínima de los productos importados se beneficie del tipo impositivo más favorable, a la vez que, a la inversa, una determinada proporción de la producción nacional entra en la misma categoría impositiva que los productos importados.

- 29 En su sentencia de 10 de octubre de 1978 (Hansen & Balle, 148/77, Rec. 1978, p. 1787), el Tribunal de Justicia admitió igualmente, sin embargo, que, en el estado actual de su evolución y en ausencia de una unificación o armonización de las disposiciones pertinentes, el Derecho comunitario no prohíbe a los Estados miembros que establezcan un sistema diferenciado de imposición en función de diversas categorías de productos si las facilidades fiscales concedidas sirven a fines económicos o sociales legítimos.
- 30 Al respecto, cabe observar que este fin social legítimo puede consistir, como lo expone el Gobierno francés en sus observaciones, en la voluntad de favorecer, en función del público y del lugar de instalación, el uso de determinadas categorías de máquinas y desalentar el de otras categorías.
- 31 En lo que se refiere a la progresividad de la imposición entre las categorías de productos así establecidas, el Tribunal de Justicia, últimamente, en su sentencia de 17 de septiembre de 1987 (Feldain, 443/85, Rec. 1987, p. 3521), ha declarado que, en el actual estado del Derecho comunitario, los Estados miembros, en principio, tienen libertad para someter determinados productos a un sistema impositivo cuyo importe aumente progresivamente en función de un criterio objetivo, siempre que esté exento de todo efecto discriminatorio o protector.
- 32 Procede entonces responder a la segunda parte de la quinta cuestión que no es incompatible con lo dispuesto en el artículo 95 un sistema de imposición progresivo en función de las diversas categorías de aparatos automáticos de juego, que persigue objetivos sociales legítimos y que no otorga ventajas fiscales a la producción nacional en perjuicio de la producción similar o competidora importada.

- 33 En lo que se refiere a la sexta cuestión, basta recordar que el artículo 30 del Tratado CEE se refiere, en forma general, a todas las medidas que obstaculicen las importaciones que no estén ya específicamente contempladas en otras disposiciones del Tratado. Por ser de naturaleza fiscal los obstáculos apuntados en las cuestiones prejudiciales, debe apreciarse su compatibilidad con el Tratado sólo en lo que respecta al artículo 95 del mismo.
- 34 En consecuencia, corresponde responder a la sexta cuestión que el artículo 30 del Tratado no es de aplicación al régimen tributario de productos originarios de otros Estados miembros, cuya compatibilidad con el Tratado está regida por el artículo 95 del mismo.

Costas

- 35 Los gastos efectuados por el Gobierno de la República Francesa, el Gobierno de la República Federal de Alemania y la Comisión de las Comunidades Europeas, 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,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Tribunal de grande instance de Coutances, mediante resolución de 18 de septiembre de 1986, declara:

- 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), debe 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 aquel que, aun cuando prevé cuotas diferentes según las características del bien gravado, se basa únicamente en la puesta a disposición del público de ese bien, sin tener en cuenta de forma efectiva los ingresos que puedan obtenerse mediante dicha puesta a disposición.
- 3) El artículo 95 del Tratado CEE también se aplica a los tributos internos que gravan el uso de los productos importados cuando estos últimos se destinen básicamente a dicho uso y sólo se importen con tal finalidad.
- 4) No es incompatible con lo dispuesto en el artículo 95 un sistema de imposición progresiva en función de las diversas categorías de aparatos automáticos de juego, que persigue objetivos sociales legítimos y que no otorga ventajas fiscales a la producción nacional en perjuicio de la producción similar o competidora importada.
- 5) El artículo 30 del Tratado no es de aplicación al régimen tributario de productos originarios de otros Estados miembros cuya compatibilidad con el Tratado está regida por el artículo 95 de aquél.

Mackenzie Stuart

Bosco

Rodríguez Iglesias

Koopmans

Everling

Galmot

Kakouris

Joliet

Schockweiler

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 3 de marzo de 1988.

El Secretario

J. G. Giraud

El Presidente

A. J. Mackenzie Stuart