

**Asunto C-741/22****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

2 de diciembre de 2022

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica)

**Fecha de la resolución de remisión:**

18 de noviembre de 2022

**Partes demandantes:**

Casino de Spa SA y otros

**Parte demandada:**

État belge (SPF Finances) [Estado belga (Servicio Público Federal de Finanzas)]

**I. Objeto del procedimiento principal**

- 1 Casino de Spa SA forma parte del «grupo de IVA» GAMING ARDENT, formado por veintisiete sociedades belgas, consideradas un único sujeto pasivo a efectos del IVA, que se dedican a la explotación de juegos en línea. Una ley federal belga de 2016 suprimió la exención del IVA a la que podían acogerse los juegos de azar y de dinero ofrecidos por vía electrónica. Mediante sentencia de 22 de marzo de 2018, la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) belga anuló esa ley por considerarla contraria a las normas de reparto de competencias entre el Estado federal belga y las regiones (artículo 177 de la Constitución belga). No obstante, decidió mantener los efectos de las disposiciones legales anuladas por lo que respecta a los impuestos ya satisfechos correspondientes al período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018, habida cuenta de las dificultades presupuestarias y administrativas que ocasionaría la devolución de dichos impuestos. El grupo de IVA GAMING ARDENT (en lo sucesivo, «grupo de IVA Gaming Ardent» o «demandante») considera que el mantenimiento de estos efectos es contrario al principio de neutralidad del IVA, en la medida en que

los demás juegos de azar y de dinero están exentos del impuesto, y a otras normas del Derecho de la Unión, como las que prohíben las ayudas de Estado. El litigio principal tiene por objeto un recurso interpuesto por dicho grupo de IVA por el que solicita que se anule la decisión de la Administración tributaria belga de someter al IVA las operaciones de juego en línea llevadas a cabo por el referido grupo durante el citado período.

## **II. Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

- 2 El tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja) considera que, para poder pronunciarse sobre el litigio principal, debe plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo al artículo 267 TFUE, varias cuestiones prejudiciales relativas (1) a la interpretación del principio de neutralidad fiscal en lo que atañe a la sujeción al IVA de los juegos en línea y a la exención del IVA aplicable a los demás juegos de azar, (2) a la limitación de los efectos en el tiempo de la anulación de una ley eventualmente contraria al Derecho de la Unión y (3) a la interpretación de la prohibición de las ayudas de Estado aplicada a la diferencia de trato, desde el punto de vista del IVA, entre los distintos tipos de juegos de azar.

## **III. Cuestiones prejudiciales**

1) ¿Deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro conceda un trato diferente, suponiendo que se trate de prestaciones de servicios similares, a las loterías en línea ofrecidas por una entidad de Derecho público como la Lotería Nacional, que están exentas del impuesto sobre el valor añadido, y a los demás juegos de azar en línea ofrecidos por operadores privados, que sí están sujetos a dicho impuesto?

2) Para responder a la cuestión anterior, al objeto de determinar si las citadas prestaciones de servicios pertenecen a dos categorías similares que compiten entre sí y que deben recibir el mismo trato a efectos del impuesto sobre el valor añadido o a categorías distintas que permiten una diferencia de trato, ¿está obligado el juez nacional a tener en cuenta únicamente si ambas formas de juego compiten o no entre sí desde el punto de vista del consumidor medio, en el sentido de que dos prestaciones de servicios deben considerarse similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades del consumidor, sobre la base de un criterio de comparabilidad en la utilización, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones de servicios (criterio de sustitución), o debe tomar en consideración otros criterios, tales como la facultad discrecional de que disponen los Estados miembros para eximir determinadas categorías de juegos y someter otras al citado impuesto, el hecho de que las loterías formen parte de una categoría de juegos distinta, a la que se refiere el

artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, los distintos marcos legislativos a que están sujetos la Lotería Nacional y el resto de juegos de azar, las distintas autoridades de control o los objetivos sociales y de protección de los jugadores perseguidos por la legislación aplicable a la Lotería Nacional?

3) ¿Deben interpretarse el principio de cooperación leal establecido en el artículo 4, apartado 3, del Tratado de la Unión Europea, en relación con el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, las disposiciones de la Directiva 2006/112 y, en su caso, el principio de efectividad en el sentido de que permiten al tribunal constitucional de un Estado miembro mantener —*motu proprio* y sin plantear una petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE—, al amparo de una disposición de Derecho interno —en el presente asunto, el artículo 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle [Ley especial sobre la Cour constitutionnelle, de 6 de enero de 1989] —, los efectos de cara al pasado de disposiciones nacionales en materia del impuesto sobre el valor añadido, declaradas contrarias a la Constitución nacional y anuladas por ese motivo, cuando también se ha alegado en apoyo del recurso de anulación interpuesto ante el juez nacional que tales disposiciones eran contrarias al Derecho de la Unión, si bien esta alegación no ha sido examinada por dicho juez, basándose, con carácter general, en las «dificultades presupuestarias y administrativas que ocasionaría la devolución de los impuestos ya satisfechos», lo que ha privado por completo a los sujetos pasivos del IVA del derecho a la devolución del IVA recaudado infringiendo el Derecho de la Unión?

4) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, ¿está obligado el Estado miembro de que se trate, en virtud de las mismas disposiciones y principios, interpretados, en particular, a la luz de la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06), con arreglo a la cual los principios generales del Derecho comunitario, incluido el de neutralidad fiscal, confieren al operador económico que ha realizado ciertas entregas o prestaciones un derecho a recuperar los importes erróneamente pagados por razón de dichas entregas o prestaciones (sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06), a restituir a los sujetos pasivos el IVA recaudado infringiendo el Derecho de la Unión cuando, como sucede en el presente asunto, ello daría lugar a una sentencia ulterior del Tribunal de Justicia en la que se declare, en respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas, por un lado, que las disposiciones nacionales anuladas no son conformes con la Directiva 2006/112 y, por otro lado, que la decisión de la Cour constitutionnelle de mantener los efectos de cara al pasado de las disposiciones anuladas no es conforme con el Derecho de la Unión?

5) La diferencia de trato dispensada por los artículos 29, 30, 31, 32, 33 y 34 de la loi-programme du 1er juillet 2016 (Ley-programa de 1 de julio de 2016), anulados por la sentencia n.º 34/2018 de la Cour constitutionnelle, de 22 de marzo de 2018, cuyos efectos se mantuvieron tras dicha fecha respecto de los impuestos ya satisfechos correspondientes al período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018, ¿crea entre las loterías, tanto presenciales como en línea, y los demás juegos y apuestas en línea una ventaja selectiva en favor de los

operadores de esas loterías, de modo que constituye una ayuda otorgada por el Estado belga o mediante fondos de dicho Estado que falsea o amenaza con falsear la competencia al favorecer a ciertas empresas, incompatible con el mercado interior en el sentido del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea?

6) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿pueden ampararse los sujetos pasivos que facturaron el IVA sobre la base de la ayuda de Estado ilegal en la obligación que recae sobre los Estados miembros de garantizar el respeto de los derechos de los justiciables afectados por la ilegalidad de la ayuda en cuestión, derivada, en particular, de la sentencia de 5 de octubre de 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04), en el principio de cooperación leal y en los principios generales del Derecho de la Unión, incluido el de neutralidad fiscal, que confieren al operador económico que ha realizado ciertas entregas o prestaciones un derecho a recuperar los importes erróneamente pagados en relación con dichas entregas o prestaciones (sentencia de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06), para reclamar, como indemnización por los daños y perjuicios sufridos, el importe equivalente al impuesto satisfecho?

#### IV. Marco jurídico

##### A. Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

###### *Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*

3 Artículo 107 TFUE, apartados 1 y 3:

«1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

[...]

3. Podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

[...]

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

[...]».

4 Artículo 108 TFUE, apartado 3:

«3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes [de] que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.»

***Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido***

5 Artículo 135, apartado 1, letra i):

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

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

[...]».

**B. Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

**Loi spéciale sur la Cour constitutionnelle du 6 janvier 1989 (Ley especial sobre la Cour constitutionnelle, de 6 de enero de 1989)**

6 Su artículo 9 dispone:

«1. Las sentencias de anulación dictadas por la Cour constitutionnelle tendrán fuerza de cosa juzgada a partir de su publicación en el *Moniteur belge*.

2. Las cuestiones de Derecho sobre las que se pronuncie la Cour constitutionnelle en sentencias desestimatorias de recursos de anulación serán vinculantes para los órganos jurisdiccionales.»

7 De conformidad con el artículo 8 de esta misma Ley:

«Si el recurso es fundado, la Cour constitutionnelle anulará, total o parcialmente, la ley, el decreto o la norma mencionada en el artículo 134 de la Constitución que constituya el objeto del recurso. [...]

Si la Cour lo estimase necesario, indicará, mediante disposición general, los efectos de las disposiciones anuladas que deban considerarse definitivos o mantenerse provisionalmente durante el plazo que ella determine.»

**Code de la taxe sur la valeur ajoutée (Código del Impuesto sobre el Valor Añadido)**

- 8 Artículo 44, apartado 3, punto 13, del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido (en su versión vigente entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018):

*«Asimismo, estarán exentos del impuesto:*

*[...]*

*13)*

*a) las loterías;*

*b) los demás juegos de azar o de dinero, con excepción de los ofrecidos por vía electrónica a los que se refiere el artículo 18, apartado 1, párrafo segundo, punto 16;*

*[...]».*

**Loi-programme du 1er juillet 2016 (Ley-programa de 1 de julio de 2016)**

- 9 Sus artículos 29, 31 y 34 establecían lo siguiente:

*«Artículo 29. Al artículo 1 del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido [...] se añadirá el apartado siguiente:*

*“14. A efectos de la aplicación del presente Código, se entenderá por:*

*1) ‘juegos de azar o de dinero’,*

*a) los juegos, cualquiera que sea su denominación, que ofrezcan la posibilidad de ganar premios o recompensas en dinero o en especie, en los que los jugadores no puedan intervenir ni al principio, ni durante, ni al final del juego, y en los que la determinación de los ganadores se base únicamente en la suerte o en cualquier otra circunstancia debida al azar;*

*b) los juegos, cualquiera que sea su denominación, que ofrezcan a los participantes de un concurso de cualquier tipo la posibilidad de ganar premios o recompensas en dinero o en especie, a menos que el concurso dé lugar a la celebración de un contrato entre los ganadores y el organizador de dicho concurso;*

*2) ‘lotería’, cualquier evento que permita la compra de boletos de lotería para optar a premios o recompensas en dinero o en especie, en el que la determinación de los ganadores se base en la suerte o en cualquier otra circunstancia debida al azar sobre la que dichos ganadores no puedan ejercer influencia alguna.”*

*[...]*



*Artículo 31. El punto 13 [...] del artículo 44, apartado 3, [del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido] se sustituirá por lo siguiente:*

*“13) a) las loterías;*

*b) los demás juegos de azar o de dinero, con excepción de los ofrecidos por vía electrónica a los que se refiere el artículo 18, apartado 1, párrafo segundo, punto 16;”*

*[...]*

*Artículo 34. El presente capítulo entrará en vigor el 1 de julio de 2016.»*

**Loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et de la gestion de la Loterie nationale (Ley relativa a la racionalización del funcionamiento y de la gestión de la Lotería Nacional, de 19 de abril de 2002)**

10 Su artículo 6 dispone:

*«1. La société anonyme de droit public Loterie nationale (sociedad anónima de Derecho público Loterie nationale) tiene por objeto:*

*1) la organización de loterías públicas, en aras del interés general y sobre la base de métodos comerciales, en las formas y según las condiciones generales establecidas por el Rey, a propuesta del Ministro;*

*2) la organización de juegos de azar y de apuestas, en aras del interés general y sobre la base de métodos comerciales, en las formas y según las condiciones establecidas por las disposiciones oportunas de la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs (Ley sobre los juegos de azar, las apuestas, los establecimientos de juego y la protección de los jugadores, de 7 de mayo de 1999), incluida su normativa de desarrollo, y de conformidad con el contrato de gestión al que se refiere el artículo 14;*

*3) la organización de todo tipo de concursos, en las formas y según las condiciones generales establecidas por el Rey, a propuesta del Ministro.»*

## **V. Exposición de los hechos y del procedimiento principal**

11 Las sociedades que integran el grupo de IVA Gaming Ardent se dedican a la explotación de juegos en línea. Esta actividad podía acogerse a una exención del IVA.

12 Sin embargo, los artículos 29 a 34 de la Ley-programa de 1 de julio de 2016 derogaron la exención del IVA aplicable a los juegos de azar o de dinero en línea distintos de las loterías. Por tanto, el IVA pasó a ser aplicable a dicha actividad,

mientras que los juegos de azar o de dinero «clásicos» y todas las loterías siguieron estando exentos.

- 13 Varias empresas de juegos de azar o de dinero en línea, por un lado, y la Région wallonne (Región Valona), por el otro, interpusieron sendos recursos de anulación ante la Cour constitutionnelle. Ambos recursos fueron acumulados. Tenían por objeto la infracción, por una parte, de las normas sobre el reparto de competencias entre el Estado federal y las regiones, recogidas en el artículo 177 de la Constitución y en la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (Ley especial relativa a la financiación de las comunidades y de las regiones, de 16 de enero de 1989) y, por otra parte, de los artículos 10, 11 y 172 de la Constitución, considerados individualmente o en relación con el principio de neutralidad tal como ha sido aplicado por el Tribunal de Justicia y con los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, y de los artículos 401 y 135 de la Directiva 2006/112.
- 14 Mediante sentencia de 22 de marzo de 2018,<sup>1</sup> la Cour constitutionnelle declaró que:
- los motivos basados en la infracción del artículo 177 de la Constitución, en relación con el artículo 3, párrafo primero, punto 1, de la Ley especial de financiación, eran fundados;
  - procedía anular los artículos 29 a 34 de la Ley-programa de 1 de julio de 2016;
  - no procedía examinar el resto de motivos, dado que no podrían dar lugar a una anulación más amplia;
  - habida cuenta de las dificultades presupuestarias y administrativas que ocasionaría la devolución de los impuestos ya satisfechos, procedía mantener definitivamente los efectos de las disposiciones anuladas, con arreglo al artículo 8 de la Ley especial sobre la Cour constitutionnelle, de 6 de enero de 1989.
- 15 Mediante sentencia de 8 de noviembre de 2018,<sup>2</sup> la Cour constitutionnelle se pronunció sobre la interpretación que había de darse a su sentencia de anulación de 22 de marzo de 2018 y precisó que:
- la publicación de la sentencia en el *Moniteur belge* de 22 de mayo de 2018 supuso la desaparición retroactiva del ordenamiento jurídico de las disposiciones anuladas, que ya no pueden servir como base jurídica para someter al IVA los juegos de azar y de dinero ofrecidos por vía electrónica;

<sup>1</sup> C.C., 22 de marzo de 2018, 34/2018, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)

<sup>2</sup> C.C., 8 de noviembre de 2018, 155/2018, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)



- el mantenimiento, mediante la sentencia n.º 34/2018, de los efectos de los artículos 29 a 34 de la Ley-programa de 1 de julio de 2016 debe interpretarse, por tanto, en el sentido de que los efectos de las disposiciones anuladas que se mantienen se limitan a los impuestos ya satisfechos correspondientes al período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018.
- 16 A la vista de la anulación de las disposiciones que gravaban los juegos en línea con el IVA, el demandante consideró, en su declaración periódica del IVA del mes de septiembre de 2019, que debía devolverse el IVA ingresado en Hacienda durante el período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018.
  - 17 Por consiguiente, indicó el importe correspondiente, de 29 328 371,20 euros, en la casilla 62, «Regularizaciones diversas del IVA a favor del declarante».
  - 18 Por otra parte, al considerar que, en consecuencia, ya no tenía derecho a deducirse el IVA correspondiente a ese período, consignó en la casilla 61 el importe del IVA deducido durante el mismo período, es decir, 13 746 969,14 euros. Tras realizar la compensación oportuna entre ambos importes, el resultado de la citada declaración fue un saldo de 15 581 402,06 euros, que el Estado belga debía abonar al demandante.
  - 19 La Administración refutó el razonamiento del demandante. En un acta de 5 de diciembre de 2019 recordó que la Cour constitutionnelle había limitado el mantenimiento definitivo de los efectos «a los impuestos ya satisfechos» y declaró que los contribuyentes no tenían derecho a su devolución. Así pues, consideró que debía abonarse al Estado la cantidad de 29 328 370,36 euros, más intereses. Además, se condenó al grupo de IVA al pago de una multa proporcional de 2 932 830,00 euros.
  - 20 El recurso en vía administrativa presentado por el demandante fue desestimado, salvo en lo que atañe a la solicitud de condonación de la multa. En efecto, la multa del 10 % de los impuestos cuya devolución se había solicitado se redujo al 10 % del importe neto de dichos impuestos (esto es, la diferencia entre las casillas 62 y 61), de modo que se redujo a un importe redondeado de 1 558 140,00 euros.
  - 21 Mediante escrito de 12 de octubre de 2020, el demandante impugnó la decisión de la Administración tributaria por la que se le exigía el pago del IVA, de la multa y de los intereses de demora. Solicita la anulación o la exención total de las cantidades que se le reclaman, sobre la base de la vulneración del principio de neutralidad fiscal del IVA, de la infracción del artículo 107 TFUE, por el que se prohíben las ayudas de Estado, y del derecho a la devolución del IVA indebido.
  - 22 Con carácter subsidiario, invoca la responsabilidad del Estado belga, atribuible a la Cour constitutionnelle, en la medida en que el mantenimiento de los efectos de las disposiciones anuladas infringe el artículo 1 del Protocolo adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, que garantiza el derecho de propiedad.

- 23 Con carácter subsidiario de segundo grado, invoca la responsabilidad del Estado belga, atribuible al legislador.
- 24 Solicita asimismo la anulación, la suspensión, la condonación o, cuando menos, la reducción de la multa.
- 25 El Servicio Público Federal de Finanzas del Estado belga considera la demanda infundada y estima que no puede ser condenado a la devolución del IVA.

## VI. Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 26 El demandante invoca tres motivos: la vulneración del principio de neutralidad fiscal, el incumplimiento de la prohibición de mantener las disposiciones anuladas por la Cour constitutionnelle y la infracción del artículo 107 TFUE, por el que se prohíben las ayudas de Estado.

### A. Vulneración del principio de neutralidad fiscal

- 27 El grupo de IVA Gaming Ardent alega la existencia de una diferencia de trato, desde el punto de vista del IVA, entre los [servicios] (en particular, las loterías) ofrecidos en línea por la Lotería Nacional (exentos del IVA) y los juegos y apuestas<sup>3</sup> ofrecidos en línea por distintos operadores económicos privados (sujetos al IVA).
- 28 Cita varias sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular la sentencia de 27 de junio de 2019,<sup>4</sup> en la que el Tribunal de Justicia recordó el alcance del principio de neutralidad fiscal en estos términos:

«28. En segundo lugar, los Estados miembros deben observar el principio de neutralidad fiscal, que se opone a que prestaciones similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, EU:C:2006:257, apartado 39 y jurisprudencia citada).

[...]

47. Este principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencias de 11 de septiembre de 2014, K,

<sup>3</sup> Tal como se definen en el artículo 1, apartado 14, anulado, del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyos efectos se mantuvieron entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018 de conformidad con la sentencia n.º 155/2018 de la Cour constitutionnelle, de 8 de noviembre de 2018.

<sup>4</sup> Sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544).

*C-219/13, EU:C:2014:2207, apartado 24, y de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 30).*»

- 29 El demandante concluye que esta diferencia de trato vulnera el principio de neutralidad, en la medida en que ambas prestaciones de servicios son similares, puesto que:
- presentan unas propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades del consumidor, sobre la base de un criterio de comparabilidad en la utilización;
  - las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones de servicios.
- 30 Por su parte, el **Estado belga** considera que la diferencia de trato entre loterías y juegos de azar y de dinero en línea está justificada, de modo que no se vulnera el principio de neutralidad fiscal, ya que las primeras constituyen una categoría distinta, no similar, de los otros juegos.
- 31 En apoyo de su posición, el Estado belga invoca los siguientes elementos:
- la facultad discrecional de que disponen los Estados miembros para eximir determinadas categorías de juegos y someter otras al IVA;
  - el hecho de que las loterías formen parte de una categoría de juegos distinta, a la que se refiere el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112;
  - los distintos marcos legislativos a que están sujetos la Lotería Nacional y el resto de juegos de azar;
  - las distintas autoridades de control;
  - los objetivos sociales y de protección de los jugadores perseguidos por la legislación aplicable a la Lotería Nacional.

***B Incumplimiento de la prohibición de mantener las disposiciones anuladas por la Cour constitutionnelle***

- 32 El **grupo de IVA Gaming Ardent** alega que, si bien el mantenimiento de los efectos de las disposiciones anuladas está sujeto, en principio, a la apreciación soberana de la Cour constitutionnelle, deben observarse las disposiciones de Derecho de la Unión aplicables al litigio de que se trate e invocadas ante ella. En su opinión, una sentencia de la Cour constitutionnelle mediante la cual se mantengan dichos efectos, pero que infrinja el Derecho de la Unión, adolece, al igual que cualquier acto del Estado, de un vicio jurídico que ciertamente autoriza a los órganos jurisdiccionales a pronunciarse al respecto.

- 33 El **Estado belga** considera que, dado que tal mantenimiento de efectos está sujeto a la apreciación puramente soberana de la Cour constitutionnelle, no corresponde ni al tribunal de première instance ni a las partes pronunciarse sobre la oportunidad y la motivación de la medida de modulación en el tiempo de los efectos de la sentencia de anulación n.º 34/2018.
- 34 Aduce asimismo que, dado que la Cour constitutionnelle no se ha pronunciado sobre la posible vulneración del principio de neutralidad fiscal en materia de IVA, este aspecto de Derecho no puede tener efecto de cosa juzgada. A su juicio, como las disposiciones legales fueron anuladas por haber sido aprobadas sin respetar las normas de reparto de competencias y no constituyen una transposición incorrecta ni una infracción de la Directiva 2006/112, la Cour constitutionnelle, en virtud del artículo 8, párrafo tercero, de la Ley especial de 6 de enero de 1989, estaba facultada para mantener sus efectos. Sostiene que, al adoptar tal decisión, la Cour constitutionnelle no contradijo ni vulneró la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia.

**C. *Infracción del artículo 107 TFUE, por el que se prohíben las ayudas de Estado***

- 35 El **grupo de IVA Gaming Ardent** recuerda que, para que una ventaja pueda considerarse una ayuda de Estado, deben cumplirse cuatro requisitos:
- 1) La ayuda debe ser pública: por un lado, debe ser atribuible al Estado y, por otro, debe otorgarse mediante fondos del Estado miembro.
  - 2) La ventaja económica debe ser selectiva, y no general, es decir, debe favorecer a determinadas empresas o producciones.
  - 3) La ayuda debe afectar a la competencia.
  - 4) La ayuda debe afectar a los intercambios comerciales dentro de la Unión Europea.
- 36 El grupo de IVA Gaming Ardent considera que la exención fiscal aplicable a las prestaciones de servicios en línea de la Lotería Nacional cumple estos cuatro requisitos.
- 37 Así pues, en su opinión, se trata de una ayuda fiscal que no ha sido notificada a la Comisión con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3. Concluye, en consecuencia, que es ilegal.
- 38 El **Estado belga** considera que la normativa en materia de IVA es independiente de la normativa en materia de ayudas de Estado.

## VII. Exposición de la motivación de la remisión

### A. Sobre la vulneración del principio de neutralidad fiscal

- 39 En los recursos de anulación presentados ante la Cour constitutionnelle se invocaron motivos basados en la infracción de los artículos 10, 11 y 172, párrafo primero, de la Constitución, considerados individualmente o en relación con el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal, o con el artículo 107 TFUE. La Cour constitutionnelle no los examinó, «dado que no podrían dar lugar a una anulación más amplia».
- 40 No obstante, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional remitente se plantea la cuestión de la compatibilidad con el principio de neutralidad fiscal del mantenimiento, por parte de la Cour constitutionnelle, de los efectos de las disposiciones anuladas para el período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018. Antes de nada, es preciso examinar el alcance del principio de neutralidad fiscal en el ámbito de las loterías, los juegos de azar y las apuestas.
- 41 En sus conclusiones presentadas el 15 de junio de 2017,<sup>5</sup> el Abogado General Szpunar resumió del siguiente modo el alcance del principio de neutralidad en el contexto de la exención de los juegos de azar: «*En la sentencia Rank Group, el Tribunal de Justicia consideró que una diferencia de trato en cuanto al IVA entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen sus mismas necesidades basta para declarar una infracción del principio de neutralidad fiscal en el marco de la exención del juego prevista en el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva sobre el IVA. Por lo tanto, la cuestión de si la actividad controvertida constituía “apuestas, loterías y otros juegos de azar” debía responderse adoptando un enfoque de mercado: si los clientes consideran que los servicios son similares, deben tributar del mismo modo.*».
- 42 En el ordenamiento jurídico belga, la Ley sobre los juegos de azar, las apuestas, los establecimientos de juego y la protección de los jugadores, de 7 de mayo de 1999, no se aplica a las loterías, puesto que el legislador las excluyó expresamente de su ámbito de aplicación en virtud del artículo 3 bis de dicha Ley. Las loterías están reguladas por la loi du 31 décembre 1851 sur les loteries (Ley relativa a las loterías, de 31 de diciembre de 1851) y por la loi du 22 juillet 1991 relative à la Loterie nationale (Ley relativa a la Lotería Nacional, de 22 de julio de 1991).
- 43 La Lotería Nacional, entidad de Derecho público, disfruta, en el ordenamiento jurídico belga, de un monopolio legal por lo que respecta a la organización de loterías. No obstante, su objeto social también incluye la organización de todo tipo de juegos de azar y de apuestas.

<sup>5</sup> Conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en el asunto The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:464), punto 19.

- 44 Los juegos de azar y de apuestas ofrecidos en línea por los operadores económicos de Derecho privado están sujetos al control de la Commission des jeux de hasard (Comisión de juegos de azar). La Lotería Nacional está sujeta al control del Estado belga. Dicha entidad debe, en particular, celebrar un contrato de gestión con el Estado belga (artículo 14 de la Ley de 19 de abril de 2002). Este contrato de gestión impone a la Lotería Nacional, organismo de interés público, diferentes obligaciones. La Lotería Nacional tiene la misión de organizar loterías, concursos, juegos de azar y apuestas en aras del interés general y sobre la base de métodos comerciales (véase el artículo 3, apartado 3, de la Ley de 19 de abril de 2002).
- 45 En el contrato de gestión deben establecerse los métodos de cálculo y de pago de las rentas del monopolio, de las contribuciones especiales y del porcentaje del beneficio antes de impuestos que se destina anualmente:
- a la financiación de programas de ayuda a países en vías de desarrollo («subsidios de la Lotería Nacional»),
  - a fines de utilidad pública definidos por el Consejo de Ministros,
  - a la dotación anual concedida a la Caisse nationale des calamités (Fondo Nacional de Catástrofes), a la fundación Roi Baudouin y al Fonds de Survie belga (Fondo de Supervivencia Alimentaria).
- 46 El marco legislativo aplicable a la Lotería Nacional impone distintas medidas de protección al consumidor (información al público en general de las oportunidades reales de ganar en cada tipo de producto ofrecido y organización de campañas informativas sobre los riesgos económicos, sociales y psicológicos asociados a la ludopatía).
- 47 Por otra parte, la tasa de redistribución —que representa la proporción del total de apuestas efectuadas que se devuelve a los jugadores— es, según el Estado belga, notablemente diferente por lo que respecta a los juegos de lotería (baja tasa de retorno al jugador, situada entre el 50 % y el 60 %), en comparación con otros juegos de azar (elevada tasa de retorno, igual o superior al 95 %).
- 48 De lo anterior, el Estado belga deduce que las loterías constituyen una categoría de juegos distinta, a la que se refiere el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112.
- 49 El grupo de IVA Gaming Ardent aduce que el sitio de Internet de la Lotería Nacional ofrece un entorno de juego similar al ofrecido por los sitios de Internet de las sociedades de Derecho privado de juegos en línea. Menciona la organización en el sitio de Internet de la Lotería Nacional de juegos en línea similares a los proporcionados por los demás operadores en línea. Por último, señala, haciendo referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que el



propio Estado belga, en particular mediante su publicidad muy ofensiva,<sup>6</sup> lleva a cabo «políticas de ampliación de la oferta que pueden desarrollar e incentivar las actividades de juego, en particular con el fin de maximizar los ingresos procedentes de estas».<sup>7</sup>

- 50 El artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 ha dejado un amplio margen de apreciación a los Estados miembros en cuanto a la exención o a la sujeción al impuesto de los juegos de azar y de dinero, en la medida en que les permite determinar las condiciones y los límites a los que puede supeditarse la aplicación de dicha exención. La facultad que poseen los Estados miembros para fijar las condiciones y los límites a la exención del IVA prevista por esta norma los autoriza a eximir de dicho impuesto solamente determinados juegos de azar o de dinero.<sup>8</sup>
- 51 En su sentencia de 24 de marzo de 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119), el Tribunal de Justicia declaró que las particularidades de las loterías (el importe de las sumas que permiten reunir y de las ganancias que pueden ofrecer a los jugadores, los riesgos de fraude, la incitación al gasto y la financiación de actividades filantrópicas o de interés general) justifican que las autoridades nacionales dispongan de una facultad de apreciación suficiente para determinar las exigencias que implican la protección de los jugadores y, más en general, habida cuenta de las particularidades socioculturales de cada Estado miembro, la protección del orden social, tanto en lo que se refiere a las modalidades de organización de las loterías y al volumen de las apuestas, como a la afectación de los beneficios que reportan. Esta sentencia se dictó en materia de libre prestación de servicios.
- 52 En su auto de 18 de mayo de 2021, Fluctus y otros (C-920/19, no publicado, EU:C:2021:395), también dictado en materia de libre prestación de servicios, el Tribunal de Justicia recordó lo siguiente: «El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un sistema dual de organización del mercado de los juegos de azar por el mero hecho de que las prácticas publicitarias del titular del monopolio sobre las loterías y los casinos tengan por objeto incitar a participar activamente en los juegos, por ejemplo banalizando el juego, confiriéndole una imagen positiva por destinarse ingresos a fines de actividades de interés general o aumentando su atractivo mediante mensajes publicitarios llamativos que prometen premios importantes.»
- 53 Por otra parte, en la sentencia de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group (C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719), dictada esta vez en materia de IVA, el

<sup>6</sup> Véanse las conclusiones adicionales y de síntesis, pp.21 y siguientes, «devenez scandaleusement riche» (hágase escandalosamente rico).

<sup>7</sup> TJUE, sentencia de 8 septiembre de 2010, Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505), dictada en materia de libre prestación de servicios.

<sup>8</sup> TJUE, sentencia de 10 de junio de 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333).

Tribunal de Justicia se pronunció en estos términos en cuanto atañe a la comparabilidad de los bingos y las máquinas tragaperras:

«49. De ello resulta que las diferencias de régimen jurídico mencionadas por los tribunales remitentes carecen de importancia para apreciar el carácter comparable de los juegos de que se trata.

50. No cuestiona este resultado el hecho de que, en determinados casos excepcionales, el Tribunal de Justicia haya admitido que, a la vista de las particularidades de los sectores en cuestión, las diferencias del marco normativo y del régimen jurídico que regulan las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en cuestión, como el carácter reembolsable o no de un medicamento o la sujeción o no del proveedor a obligaciones de servicio universal, pueden crear una diferencia a los ojos del consumidor, en términos de respuesta a sus propias necesidades (véanse las sentencias de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, antes citada, apartado 27, y de 23 de abril de 2009, TNT Post UK, C-357/07, Rec. p. I-3025, apartados 38, 39 y 45).

51. A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión, letra a), del asunto C-259/10 y a la primera cuestión del asunto C-260/10 que, ante una diferencia de trato entre dos juegos de azar en la concesión de una exención del IVA con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no procede tener en cuenta que estos dos juegos son objeto de tipos diferentes de autorización y están sometidos a regímenes jurídicos diferentes en materia de control y de regulación.»

- 54 En su sentencia de 10 de junio de 2010, *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333), el Tribunal de Justicia recordó esta vez que: «35. En efecto, a riesgo de privar de todo efecto útil al artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 y al amplio margen de apreciación que el mismo reconoce a los Estados miembros, no se puede interpretar dicho principio en el sentido de que se opone a que se exima del pago del IVA a unos tipos de juegos de azar o de dinero y a otros no, aunque ambos tipos de juegos no compitan entre sí».
- 55 En el presente asunto, a la vista del análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se genera una dificultad de interpretación del Derecho de la Unión que justifica que se planteen las dos primeras cuestiones prejudiciales.

***B Sobre el incumplimiento de la prohibición de mantener las disposiciones anuladas por la Cour constitutionnelle***

- 56 En su sentencia de 27 de junio de 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros* (C-597/17, EU:C:2019:544), el Tribunal de Justicia recordó en estos términos los requisitos que deben cumplirse para que un Estado miembro pueda mantener una disposición contraria al Derecho de la Unión:

«59. En efecto, aun suponiendo que consideraciones imperiosas de seguridad jurídica puedan conducir, con carácter excepcional, a suspender provisionalmente el efecto de expulsión del ordenamiento jurídico que una norma de la Unión directamente aplicable produce sobre el Derecho nacional contrario a ella, en el presente asunto procede excluir de inmediato tal suspensión, pues el tribunal remitente no ha mencionado datos concretos que acrediten riesgos específicos de inseguridad jurídica (véase, por analogía, la sentencia de 8 de septiembre de 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, apartado 67).»

- 57 Si resulta que los artículos 29 a 34 de la Ley-programa de 1 de julio de 2016 vulneraron efectivamente el principio de neutralidad en materia de IVA (véase el primer motivo), cabe plantear la cuestión de si el apartado B.16. de la sentencia n.º 34/2018 de la Cour constitutionnelle, al mantener los efectos de tales disposiciones incluso después de su anulación, también vulnera el Derecho de la Unión, en la medida en que mantiene los efectos de estos artículos «habida cuenta de las dificultades presupuestarias y administrativas que ocasionaría la devolución de los impuestos ya satisfechos», y ello aunque la anulación se base en la infracción de disposiciones nacionales (infracción de las normas internas de reparto de competencias) y no europeas.
- 58 Por otra parte, ¿cabe considerar que esta posible infracción confiere al contribuyente el derecho a la devolución de los impuestos mantenidos infringiendo la Directiva 2006/112, el principio de neutralidad fiscal y el artículo 4 TUE, apartado 3?
- 59 En efecto, en su sentencia de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 36, el Tribunal de Justicia declaró que los principios generales del Derecho comunitario, incluido el de neutralidad fiscal, confieren al operador económico que realizó ciertas entregas o prestaciones un derecho a recuperar los importes erróneamente pagados por razón de dichas entregas o prestaciones.
- 60 Por consiguiente, procede plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta.

### **C. Sobre la infracción del artículo 107 TFUE, por el que se prohíben las ayudas de Estado**

- 61 El concepto de «ayuda estatal» puede definirse como «*toda ventaja selectiva concedida por el Estado, en sentido amplio, a una o varias empresas que pueda modificar las condiciones de competencia y afectar al comercio dentro de la Unión*». <sup>9</sup>

<sup>9</sup> Sabbadini, P.-M.: *Les aides d'État — Aspects juridiques et économiques*, Larcier, Bruselas, 2015, p. 29.

- 62 Por lo que respecta a las ayudas de Estado de carácter fiscal, uno de los requisitos «*que deben cumplirse es que la ventaja se financie directa o indirectamente mediante fondos estatales, es decir, que suponga una carga para las finanzas públicas, ya sea en forma de gasto o de disminución de los ingresos, como sucede, por ejemplo, en el caso de las exenciones fiscales*».
- 63 Así pues, «*son muchas las medidas que cumplen los criterios de imputabilidad al Estado, en sentido amplio, y de financiación, y que pueden ser consideradas ayudas que suponen, por tanto, un coste para los fondos públicos. En este sentido, pueden considerarse ayudas, en particular, los incentivos y exenciones fiscales, las subvenciones, los aplazamientos fiscales, las ayudas en forma de garantías (garantías crediticias en condiciones preferentes) o la participación pública en el capital de empresas*». <sup>10</sup>
- 64 Por tanto, la exención del IVA aplicable a las loterías en línea organizadas por la Lotería Nacional podría, en teoría, estar comprendida en la definición de ayuda estatal en el sentido del artículo 107 TFUE, si concurren los citados requisitos.
- 65 El Estado belga no notificó esta medida a la Comisión Europea de conformidad con el artículo 108 TFUE, apartado 3.
- 66 Por consiguiente, los órganos jurisdiccionales nacionales deben pronunciarse sobre la calificación de la medida en cuestión como ayuda de Estado en el sentido del Tratado FUE y comprobar si, en el presente asunto, se cumplen los cuatro requisitos recordados por el grupo de IVA Gaming Ardent.
- 67 La cuestión de si la ayuda es selectiva y si afecta a la competencia o a los intercambios comerciales entre Estados miembros requiere, antes de nada, determinar la comparabilidad de las prestaciones de empresas que compiten en el mismo mercado. El tribunal de première instance se remite a las consideraciones realizadas en el marco del primer motivo.
- 68 En particular, procede examinar si la posición de mercado de la empresa beneficiaria se refuerza o, cuando menos, se mantiene en relación con sus competidores. <sup>11</sup> El Estado belga ha señalado (véase *supra*) que, dados los fines filantrópicos perseguidos por la Lotería Nacional, la tasa de redistribución es notablemente diferente por lo que respecta a los juegos de lotería (baja tasa de retorno al jugador, situada entre el 50 % y el 60 %), en comparación con otros juegos de azar (elevada tasa de retorno, igual o superior al 95 %). El tribunal de première instance se pregunta concretamente si dicha circunstancia debe tomarse en consideración, puesto que no se ha acreditado que la exención fiscal refuerce las capacidades financieras propias de la Lotería Nacional y, por tanto, su

<sup>10</sup> Papadamaki, I.: «Introduction», *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, 1.ª ed., Bruylant, Bruselas, 2018, pp. 21 a 62.

<sup>11</sup> Vogel, L.: «Chapitre 1 — Aide prohibée», *Traité de droit économique*, Bruylant, Bruselas, 2015, p. 752.

capacidad para imponerse en un mercado competitivo. No obstante, la medida de exención fiscal permite a la Lotería Nacional no repercutir el IVA a los consumidores o jugadores finales.

- 69 En particular, es preciso abordar la cuestión de si el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 y el amplio margen de apreciación que esta disposición reconoce a los Estados miembros para eximir una forma de juego de azar o de dinero y no otra pueden incidir en la definición del concepto de «ayuda de Estado» en el ámbito de los juegos de azar y las apuestas.
- 70 Se plantea, por tanto, una dificultad de interpretación del Derecho de la Unión. Por consiguiente, procede plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales quinta y sexta.

DOCUMENTO DE TRABAJO