

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. CHRISTINE STIX-HACKL
presentadas el 10 de abril de 2003 ¹

I. Introducción

II. Marco jurídico

*A. La lotteriskattelagen (Ley nº 552/1992
relativa al impuesto sobre las loterías)*

1. En el presente asunto se somete al Tribunal de Justicia una vez más, tras sus sentencias Schindler,² Läärä³ y Zenatti,⁴ una cuestión relativa a la compatibilidad de una normativa nacional sobre juegos de azar con las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios. El Förvaltningsdmstol de Åland plantea una petición de decisión prejudicial sobre si el artículo 49 CE impide a un Estado miembro tratar los premios de loterías organizadas en otros Estados miembros, a efectos de la tributación sobre la renta, como rendimientos sujetos al impuesto del ganador mientras que los premios de loterías organizadas en el Estado miembro interesado están exentos del impuesto sobre la renta.

2. De conformidad con el artículo 1 de la Ley del impuesto sobre las loterías, las loterías organizadas en Finlandia están sujetas al pago del impuesto sobre las loterías.

3. Por loterías deben entenderse, con arreglo al artículo 2, apartado 1, de dicha Ley, en particular: «las rifas, las loterías con premios en metálico, los bingos, las quinielas [...]».

4. En el artículo 3 de la Ley del impuesto sobre las loterías se dispone, en parte, lo siguiente: «será sujeto pasivo el organizador de la lotería».

1 — Lengua original: alemán.

2 — Sentencia de 24 de marzo de 1994 (C-275/92, Rec. p. I-1039).

3 — Sentencia de 21 de septiembre de 1999 (C-124/97, Rec. p. I-6067).

4 — Sentencia de 21 de octubre de 1999 (C-67/98, Rec. p. I-7289).

B. *La inkomstskattelagen (Ley nº 1535/1992 del impuesto sobre la renta)*

5. En el artículo 1, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto sobre la renta se dispone lo siguiente:

«Rendimientos y sujetos pasivos. Los rendimientos de actividades económicas estarán sujetos al pago de impuestos al Estado, al municipio y a la parroquia. Los rendimientos del capital estarán sujetos al pago de impuestos al Estado. El derecho de los municipios a una participación en los impuestos sobre los rendimientos del capital se tendrá en cuenta en el reparto de los ingresos tributarios con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley y en la *lagen om skatteuppbörd* (Ley nº 611/78 general tributaria).»

6. En el artículo 9, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto sobre la renta se determinan los sujetos pasivos y los rendimientos imposables. Con arreglo a dichas disposiciones, están sujetas al impuesto sobre la renta por obligación personal las personas que durante el ejercicio fiscal hayan tenido su residencia en Finlandia. Los rendimientos sujetos al impuesto son los rendimientos del sujeto pasivo en metálico o en especie. Los rendimientos de las personas físicas y las herencias se dividen en dos tipos de rendimientos, a saber, rendimientos del capital y rendimientos de actividades económicas.

7. En relación con los premios de lotería, en el artículo 85 de la Ley del impuesto sobre la renta se dispone lo siguiente:

«Premios de lotería. Los premios de las loterías mencionadas en el artículo 2 no estarán sujetos al impuesto. No obstante, están sujetos al impuesto los premios que deban considerarse como una contraprestación apropiada por una prestación o como salario en el sentido de la *lagen om förskottuppbörd* (Ley relativa a las retenciones salariales).»

C. *La kommunalskattelagen (Ley de impuestos municipales) de la provincia de Åland*

8. El artículo 1, apartado 1, tiene, en parte, el siguiente tenor:

«Ámbito de aplicación de la Ley. Los rendimientos de actividades económicas [...] estarán sujetos al pago del impuesto municipal; la compensación de pérdidas en el marco de la tributación municipal se llevará a cabo con arreglo a lo dispuesto en la Ley del impuesto sobre la renta (FFS 1535/92) y en el *förordningen om skatt på inkomst* (Reglamento del impuesto

sobre la renta; FFS 1551/92), sin perjuicio de las excepciones establecidas en la presente Ley y en las disposiciones especiales.»

III. Hechos, procedimiento principal y cuestión prejudicial

9. La Sra. Lindman, parte demandante en el procedimiento principal, es nacional finlandesa y reside en Saltvik, en Åland. Durante una estancia en Suecia, compró un billete de una lotería organizada por AB Svenska Spel. En el sorteo celebrado el 7 de enero de 1998 en Estocolmo, obtuvo un premio de 1.000.000 de SEK. El premio de lotería, equivalente a 672.100 FIM, se trató como un rendimiento de actividades económicas sujeto al impuesto a efectos de la tributación de la renta correspondiente al ejercicio fiscal de 1998.

10. Al haberse calificado el premio de lotería como rendimiento de actividades económicas, sobre el mismo se percibieron el impuesto del Estado para el Estado finlandés, el impuesto municipal para el municipio de Saltvik, el impuesto religioso para la parroquia y una cotización suplementaria al seguro de enfermedad que debe pagarse de conformidad con la sjuksförsäkringslagen (Ley sobre el seguro de enfermedad) y que está vinculada a los impuestos municipales de los asegurados.

11. El premio de lotería no se consideró exento del impuesto con arreglo al

artículo 85 de la Ley del impuesto sobre la renta debido a que dicha exención del impuesto sólo se aplica a las loterías enumeradas en el artículo 2 de la Ley del impuesto sobre las loterías, entre las que sólo están las loterías organizadas en Finlandia. Tampoco fue tratado como un rendimiento del capital, ya que por dichos rendimientos se entienden los rendimientos que puedan considerarse derivados del patrimonio, lo que no sucedía en el presente caso.

12. La Sra. Lindman impugnó la liquidación tributaria ante la skatterättelsenämnden (Comisión de recursos en materia tributaria). Su solicitud para que se suprimiera o se redujera la tributación del premio de lotería obtenido en Suecia fue, sin embargo, desestimada, tras recabar el dictamen de la skattestyrelsen (Dirección de Asuntos Tributarios), mediante resolución de 22 de mayo de 2000.

13. Contra esta resolución de la Comisión de recursos en materia tributaria, la Sra. Lindman interpuso un recurso ante el Ålands förvaltningsdomstol, el órgano jurisdiccional que conoce del procedimiento principal.

14. En su recurso, la Sra. Lindman solicita la supresión de la tributación de su premio de lotería obtenido en Suecia y, con carácter subsidiario, que el premio tribute como rendimientos del capital, es decir, a un tipo impositivo menor.

15. Las autoridades finlandesas sostienen, en el procedimiento principal, la tesis según la cual la exención del impuesto prevista en la Ley del impuesto sobre la renta sólo se aplica a las loterías organizadas en Finlandia, y que esto no impide a una sociedad sueca de loterías prestar libremente sus servicios en Finlandia con arreglo al artículo 49 CE.

16. Según las indicaciones proporcionadas por el Ålands förvaltningsdomstol, la exención del impuesto con arreglo a la Ley del impuesto sobre la renta se aplica, con base en la Ley del impuesto sobre las loterías, únicamente a las loterías organizadas en Finlandia. En consecuencia, dicho órgano jurisdiccional considera que la percepción del impuesto sobre la renta sobre los premios obtenidos en loterías organizadas en el extranjero (como rendimientos de actividades económicas o del capital) puede considerarse eventualmente como una diferencia de trato en función del lugar de prestación del servicio.

17. Consecuentemente, mediante resolución de 5 de febrero de 2000 el Ålands förvaltningsdomstol planteó al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, con arreglo al artículo 234 CE, la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 49 CE a que un Estado miembro aplique normas con arreglo a las cuales 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 orga-

nizadas en el Estado miembro de que se trate están exentos del impuesto sobre la renta?»

IV. Alegaciones de las partes

18. En el presente asunto, presentaron observaciones la Sra. Lindman, los Gobiernos finlandés, belga y danés, la Comisión y el Órgano de Vigilancia de la AELC y el Gobierno noruego.

19. La Sra. Lindman se limitó a señalar que considera discriminatoria la tributación de su premio de lotería. En efecto, en su opinión, su premio no tributaría si hubiera tenido su residencia en Suecia o si lo hubiera ganado en una lotería finlandesa.

20. Los Gobiernos finlandés, belga, danés y noruego consideran que un régimen fiscal como el aplicado en Finlandia, con arreglo al cual se gravan los premios de loterías organizadas en otros Estados miembros, a diferencia de los premios de loterías nacionales, es compatible con la libre prestación de servicios con arreglo al artículo 49 CE. A este respecto, estos Gobiernos se remiten, sobre todo, a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en los asuntos Schindler,⁵ Läärrä⁶ y Zenatti.⁷ Si bien es cierto que

5 — Sentencia citada en la nota 2 *supra*.

6 — Sentencia citada en la nota 3 *supra*.

7 — Sentencia citada en la nota 4 *supra*.

reconocen, fundamentalmente, que un tratamiento fiscal de los premios de lotería como ése puede restringir la libre prestación de servicios, consideran que dicho régimen no es necesariamente discriminatorio. Alegan unánimemente que la legislación finlandesa está en todo caso justificada por razones imperiosas de interés general, y señalan que, con arreglo a la citada jurisprudencia, los Estados miembros disfrutan de una amplia facultad de apreciación discrecional por lo que respecta a la regulación de los juegos de azar.

21. En concreto, el Gobierno finlandés señala, además, que la organización de juegos de azar en Finlandia está sujeta a una regulación que tiene por objeto garantizar la seguridad jurídica de los jugadores, prevenir los delitos y limitar los perjuicios sociales causados por los juegos de azar. Estos objetivos fueron reconocidos en la sentencia Schindler como razones que justifican las restricciones de la libre prestación de servicios, y a su juicio también justifican el régimen fiscal controvertido, ya que éste forma parte de la regulación nacional de las loterías.

22. El Gobierno finlandés observa que los ingresos procedentes de los juegos de azar organizados por las tres sociedades autorizadas en Finlandia para la organización de juegos de azar son considerables. Señala que estos ingresos se destinan al presupuesto del Estado para garantizar que se utilizan en la medida de lo posible para promover el bienestar de la sociedad. Según afirma, esta es también la razón por la cual el Estado finlandés se ha abstenido de gravar excesivamente los juegos de azar, con el fin de no poner en peligro la

utilización de dichos ingresos para fines de interés general.

23. El Gobierno finlandés señala, además, que, por ello, las actividades de lotería en Finlandia están sujetas a una tributación muy baja, y no están gravadas por ningún otro impuesto distinto del impuesto sobre las loterías. Por su cuantía, éste no se corresponde, actualmente, con el impuesto que debería pagar el ganador de una lotería si sus premios se consideraran como parte de su renta imponible.

24. El Gobierno finlandés alega que, debido a que no puede gravar a los organizadores extranjeros de loterías, no le queda otro remedio que gravar a los ganadores de loterías extranjeras. De lo contrario, los ganadores nacionales de loterías extranjeras se repartirían con los organizadores extranjeros de las mismas una ventaja fiscal, con independencia de que, en el país de origen de las loterías, los ingresos obtenidos del juego se utilizan para fines de interés público o de si se tienen en cuenta los mismos fines de protección que la normativa finlandesa.

25. En la vista, el Gobierno finlandés precisó que la utilización de los ingresos procedentes de las loterías para finalidades de utilidad pública sólo constituye un argumento adicional por lo que respecta a la compatibilidad con el Derecho comunitario. Lo más importante, a su entender, es el hecho de que, en Finlandia, los juegos de azar están sujetos con carácter general, en virtud de distintas medidas, a restricciones

por lo que respecta a la cuantía de las apuestas y de los premios del juego. La cuantía de los premios influye de manera determinante en la atracción que ejerce el juego. Mediante su tributación, la participación en loterías extranjeras resulta menos atractiva, de modo que puede mantenerse el control y la protección contra los efectos socialmente nocivos de dicho juego. Tales objetivos sólo pueden alcanzarse mediante la tributación de los premios obtenidos en juegos de azar extranjeros, pues no existe ninguna medida menos restrictiva.

26. En opinión del Gobierno finlandés, las restricciones impuestas por la legislación nacional por lo que respecta a la organización de juegos y a las condiciones a las que está sujeta dicha actividad pueden estar justificadas por razones imperiosas de interés general —que, según afirma, se refieren a la protección de los jugadores, al orden social y a la financiación de actividades de interés público— en el caso de que dicha legislación nacional fuera discriminatoria.

27. Ahora bien, a su juicio el régimen fiscal de que se trata no puede considerarse discriminatorio. En efecto, la razón por la cual los premios obtenidos en loterías nacionales no son gravados consiste en que dichas loterías están sujetas a tributación a través de su organizador. Además, los premios obtenidos en loterías nacionales deben tributar igualmente cuando éstas han sido organizadas sin licencia, de modo que no existe ninguna discriminación por razón de la nacionalidad.

28. Pero aun cuando así fuera, cabría aplicar en todo caso, considerado en su conjunto, una justificación con base en el artículo 46 CE. En efecto, el objetivo de la regulación de las actividades de lotería consiste en evitar la organización de juegos de azar ilegales, el lavado de dinero y cualquier otro tipo de delincuencia, lo que responde a los objetivos de orden público y de seguridad pública. Además, la ludopatía grave debe considerarse como una enfermedad, de modo que la regulación nacional de las loterías sirve también para proteger la salud pública.

29. Por último, el Gobierno finlandés reconoce que, en el caso de las loterías finlandesas, no existe ninguna restricción por lo que respecta a la cuantía de las apuestas.

30. El Gobierno belga señala, en relación con la legislación finlandesa, que si bien los premios obtenidos en una lotería autorizada en Finlandia están exentos del impuesto, la tributación recae, sin embargo, sobre el organizador de la lotería. La tributación de los premios obtenidos en loterías extranjeras debe considerarse, por tanto, como un factor de corrección que permite tener en cuenta la tributación que recae sobre los organizadores finlandeses de loterías. En efecto, de lo contrario existiría un incentivo para jugar en el extranjero, de modo que las autoridades nacionales perderían el control sobre la oferta de juegos de azar existente, lo que tendría unas consecuencias sociales imprevisibles.

31. También el Gobierno belga opina que la normativa finlandesa de que se trata debe justificarse por razones imperiosas de interés general en las condiciones, por ejemplo, que fijó el Tribunal de Justicia en sus sentencias Kraus⁸ y Gebhard.⁹ Como razones cabría invocar, en particular, la protección de los consumidores y el orden público.

32. El Gobierno belga señala que las consecuencias nocivas de las loterías desde un punto de vista tanto individual como social se manifiestan en el Estado en el que reside el jugador y no en el Estado en el que se ha comprado el billete de lotería. En consecuencia, el Estado finlandés tiene la facultad de limitar en la medida de lo posible estas consecuencias nocivas eximiendo del impuesto únicamente aquellos premios obtenidos de organismos autorizados para la organización de loterías y sometidos a control. En Finlandia, las loterías son gestionadas por un organismo controlado por el Estado finlandés. Con ello se persigue una política de canalización que pretende mantener a los jugadores alejados de la «zona gris» de los juegos de azar. Esta política corre el riesgo de ser menoscabada por las loterías extranjeras. Con arreglo a la sentencia Zenatti,¹⁰ el objetivo de reducir las oportunidades de juego es suficiente para justificar una restricción de la libre prestación de servicios.

33. Además, según el Gobierno belga la legislación finlandesa no establece ninguna discriminación por razón de la nacionalidad. En efecto, las diferencias en relación con la exención fiscal no se establecen en función de la nacionalidad, sino en función de si el organizador del juego posee una autorización o no. Por lo demás, las normas finlandesas que tienen por objeto limitar la oferta de juegos a un nivel socialmente soportable son proporcionadas si se tiene en cuenta la ludopatía que las loterías pueden producir.

34. El Gobierno danés comparte en buena parte las tesis jurídicas expuestas. Adicionalmente, señala que si ha intervenido en el presente caso se debe a que la tributación de las loterías de acuerdo con el método aplicado en Finlandia está generalizado entre los Estados miembros. Si los premios obtenidos en loterías extranjeras estuvieran exentos del impuesto, esto induciría a la población nacional de cada país a participar en dichas loterías, privando así de eficacia a la legislación adoptada por el respectivo Estado miembro para proteger el interés general, cuya justificación ha sido reconocida por el Tribunal de Justicia, incluso en el caso de que la lotería esté sujeta a regulación también en otro Estado miembro.

35. El Gobierno danés subraya que las normas fiscales de que se trata forman parte integrante de las normas legales mediante las que se regula y se restringe la organización y comercialización de loterías y de otros juegos de azar, y que el Tribunal de Justicia ha considerado justificadas por una serie de razones imperiosas

8 — Sentencia de 31 de marzo de 1993 (C-19/92, Rec. p. I-1663), apartado 32.

9 — Sentencia de 30 de noviembre de 1995 (C-55/94, Rec. p. I-4165), apartado 37.

10 — Sentencia citada en la nota 4 *supra*, apartado 36.

de interés general. Precisamente debido también a las posibilidades que ofrece Internet, la prohibición de comercialización de juegos de azar únicamente puede seguir siendo eficaz con la ayuda de medidas fiscales de acompañamiento.

36. El Gobierno neerlandés señala que el objetivo principal del Gobierno finlandés consiste en recaudar los impuestos a que tiene derecho. La cuestión de quién liquida el impuesto como sujeto pasivo no resulta, a su entender, determinante. Finlandia grava a los ganadores de juegos de azar bien directamente o en cierto modo de manera indirecta a través de los organizadores de juegos. Así pues, mientras que un ganador finlandés en una lotería finlandesa ya ha pagado sus impuestos a través del organizador del juego, un ganador finlandés de una lotería extranjera, que como tal no está sujeta a ningún impuesto en Finlandia, todavía no ha liquidado ningún impuesto. De ello se desprende que la legislación fiscal finlandesa no contiene ningún trato discriminatorio y no es contraria al artículo 49 CE.

37. Pero aun cuando se considerara discriminatoria, según el Gobierno neerlandés dicha legislación fiscal es desde luego compatible con el artículo 49 CE por las razones enumeradas en el artículo 46 CE, pues está destinada a luchar contra las consecuencias nocivas de los juegos de azar y no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. La tributación de los premios obtenidos en una lotería organizada en otro Estado miembro, con el efecto de que se limita la cuantía del premio, constituye la única posibilidad de limitar el interés del público en dichos

juegos sin prohibir por completo su participación en los mismos.

38. El Gobierno noruego se remite asimismo a las razones de justificación del artículo 46 CE y señala, en relación con el orden público, que la tributación de las ganancias del juego también tiene por objeto, en particular, luchar contra el lavado de dinero. En efecto, los billetes premiados pueden ser comprados por determinadas personas para acreditar ante las autoridades tributarias el origen legal de su dinero.

39. La Comisión y el Órgano de Vigilancia de la AELC consideran, en cambio, que la tributación únicamente de los premios obtenidos en loterías extranjeras, como sucede en Finlandia, es discriminatoria y no puede justificarse por razones de interés general. En consecuencia, a su juicio infringe el artículo 49 CE.

40. En efecto, en opinión de la Comisión las excepciones establecidas en el artículo 46 CE no se aplican en el presente caso. En particular, la legislación finlandesa de que se trata no tiene por objeto regular la actividad de los juegos de azar desde el punto de vista del interés general ni proteger a los particulares contra los riesgos derivados de los juegos de azar. Por el contrario, la legislación finlandesa tiene por efecto que únicamente se consideren como rentas imponibles los premios obtenidos en juegos de azar extranjeros. La

alegación del Gobierno finlandés según la cual la normativa controvertida tiene por objeto proteger el orden público y la salud pública es, según observó la Comisión en la vista, vaga y demasiado general. Además, las razones mencionadas por el Tribunal de Justicia en sus sentencias Schindler, Läära y Zenatti no pueden justificar ninguna discriminación directa, como es la del presente caso. Pero aun cuando se supusiera que la legislación tributaria finlandesa no es discriminatoria, podría no concurrir ninguna razón imperiosa de interés general que justifique las restricciones de la circulación de servicios.

41. Por último, la Comisión se remite a la sentencia Fischer,¹¹ de acuerdo con la cual un Estado miembro no puede someter al impuesto sobre el valor añadido, con arreglo al principio de neutralidad fiscal, las operaciones con juegos de azar no autorizados si las correspondientes actividades autorizadas están exentas del impuesto. Con mayor razón aun, un Estado miembro no puede tratar menos favorablemente, con arreglo al principio de no discriminación, a un ganador nacional que ha participado en un juego de azar organizado en el extranjero que a un ganador de un juego de azar nacional. Por lo demás, en la vista la Comisión señaló la enorme diferencia que existe, por lo que respecta al nivel de impuestos, entre el impuesto sobre las loterías que grava a los organizadores nacionales y el impuesto sobre la renta al que está sujeto, en su caso, el ganador de una lotería extranjera. Además, ello podría dar lugar a una doble imposición, ya que también la lotería sueca está sujeta a tributación.

42. El Órgano de Vigilancia de la AELC comparte, en lo fundamental, las tesis de la Comisión. Observa que las normas finlandesas del impuesto sobre la renta establecen una distinción, en el caso de los ganadores de lotería, en función del lugar del establecimiento del prestador de servicios, por lo que restringen la libre prestación de servicios de los organizadores de juegos de azar. Esta diferencia de trato fiscal entre los premios de lotería nacionales y extranjeros puede disuadir a los jugadores finlandeses de participar en loterías extranjeras.

43. Según el Órgano de Vigilancia de la AELC, no cabe duda de que, por regla general, los Estados miembros perciben en los juegos de azar riesgos de carácter moral, religioso o cultural, pero, si se tiene en cuenta que en Finlandia existen varias loterías nacionales, cabe preguntarse si es posible invocar tales consideraciones para fundamentar el hecho de que se dispense un trato completamente diferente a las loterías extranjeras. Las normas nacionales discriminatorias sólo excepcionalmente pueden estar justificadas por las razones mencionadas en el artículo 46 CE, pero, en su opinión, dichas razones no concurren en el caso de las normas tributarias controvertidas.

V. Apreciación

44. El Tribunal de Justicia ya ha debido pronunciarse en varias ocasiones, concretamente en los asuntos Schindler,¹² Lää-

11 — Sentencia de 11 de junio de 1998 (C-283/95, Rec. p. I-3369).

12 — Sentencia citada en la nota 2 *supra*.

rä¹³ y Zenatti,¹⁴ sobre la compatibilidad con las libertades fundamentales de disposiciones nacionales en materia de juegos de azar.

45. Sin embargo, hay que remitirse, en particular, a dos diferencias que presenta el presente asunto con respecto a aquéllos, y que deberán tenerse en cuenta en la apreciación con arreglo al Derecho comunitario que haré a continuación.

46. Por un lado, en el presente procedimiento es la primera vez que debe examinarse un régimen fiscal en materia de juegos de azar en relación con las libertades fundamentales.

47. El órgano jurisdiccional remitente pretende saber si la percepción del impuesto sobre la renta sobre los premios de loterías organizadas en otros Estados miembros, mientras que los premios de loterías organizadas en el Estado miembro de que se trate están exentos del impuesto sobre la renta, es compatible con la libre prestación de servicios con arreglo al artículo 49 CE.

48. Por otro lado, en los asuntos en materia de libre prestación de servicios en el sector de los juegos de azar resueltos hasta ahora por el Tribunal de Justicia los prestadores de servicios extranjeros o sus representantes ejercían su actividad en todos los casos en el territorio o en el mercado del Estado miembro del destinatario de los servicios, o bien se les impedía ejercerla.

49. En el asunto Schindler, el organizador de una lotería (o su apoderado) establecido en un Estado miembro enviaba a los nacionales de otro Estado miembro material publicitario y billetes para que éstos participaran en dicha lotería.¹⁵

50. En el asunto Läära se trataba sobre la instalación y la explotación de máquinas tragaperras por parte de una empresa establecida en otro Estado miembro.¹⁶

51. En el asunto Zenatti, la participación en apuestas deportivas de un organizador extranjero se instrumentaba a través de un agente establecido en el Estado miembro de los destinatarios de los servicios.¹⁷

13 — Sentencia citada en la nota 3 *supra*.

14 — Sentencia citada en la nota 4 *supra*.

15 — Véase la sentencia Schindler, citada en la nota 2 *supra*, apartado 3.

16 — Véase la sentencia Läära, citada en la nota 3 *supra*, apartado 2.

17 — Véase la sentencia Zenatti, citada en la nota 4 *supra*, apartado 2.

52. En esa medida, en los citados asuntos se trataba en todos los casos sobre la regulación estatal de las actividades de organización de juegos de azar en el territorio del respectivo Estado miembro, especialmente desde el punto de vista del control de la oferta en ese mismo Estado.

53. En cambio, en el presente caso no se trata sobre la cuestión de hasta qué punto un prestador de servicios extranjero puede ejercer su actividad en el sector de los juegos de azar en otro Estado miembro. No se debate sobre la actividad de la lotería sueca en Finlandia. Más bien, en el presente caso el punto de partida lo constituye la utilización de un servicio ofrecido en otro Estado miembro. A este respecto, se trata de una manifestación de la libre prestación de servicios pasiva, ya que la Sra. Lindman participó durante una estancia en Suecia en la lotería organizada en este país.¹⁸

54. Ahora bien, en el presente caso la utilización de dicho servicio tuvo lugar, de manera manifiesta, más bien con ocasión que como objetivo de la estancia en el extranjero. En efecto, lo principal no son tanto las restricciones del derecho de una persona a desplazarse a otro Estado miembro como las restricciones que afectan a la libre circulación del servicio como tal, es decir, aspectos relativos a la «libre circula-

ción del producto». En consecuencia, también serían comparables con la situación actual aquellos casos en los que una persona se ponga en contacto por teléfono, por fax o por Internet con el organizador de una lotería en el extranjero para participar en ella y, por tanto, también los simples servicios por correspondencia que, sin embargo, a diferencia de los que fueron objeto del asunto Schindler, no están relacionados con actividades de prestadores de servicios de lotería extranjeros en el territorio de otro Estado miembro.

A. Sobre la restricción de la libre prestación de servicios mediante el régimen fiscal controvertido

55. En primer lugar, procede señalar que, con arreglo a una reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa como tal no forma parte, en el estado actual del Derecho comunitario, de la competencia de la Comunidad, los Estados miembros deben ejercer las facultades que mantienen respetando el Derecho comunitario.¹⁹

56. Tal como ya declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Schindler,²⁰ la organización de una lotería constituye un servicio en el sentido del artículo 50 CE. Por tanto, el régimen fiscal de que se trata

18 — Con arreglo a una reiterada jurisprudencia, la libre prestación de servicios comprende la libertad de los destinatarios de los servicios para desplazarse a otro Estado miembro con el fin de beneficiarse en él de un servicio, sin verse estorbados por restricciones. Véanse, entre otras, las sentencias de 28 de octubre de 1999, Vestergaard (C-55/98, Rec. p. I-7641), apartado 20; de 29 de abril de 1999, Ciola (C-224/97, Rec. p. I-2517), apartado 11; de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone (asuntos acumulados 286/82 y 26/83, Rec. p. 377), apartado 16, y de 2 de febrero de 1989, Cowan (186/87, Rec. p. 195), apartado 15.

19 — Véanse, entre otras, las sentencias de 3 de octubre de 2002, Danner (C-136/00, Rec. p. I-8147), apartado 28; de 26 de octubre de 1999, Eurowings (C-294/97, Rec. p. I-7447), apartado 32, y de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21.

20 — Sentencia citada en la nota 2 *supra*, apartado 19.

en el presente asunto debe examinarse por lo que respecta a su compatibilidad con la libre prestación de servicios con arreglo al artículo 49 CE.

57. Con arreglo a una reiterada jurisprudencia, el artículo 49 CE no sólo prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad en perjuicio del prestador de servicios establecido en otro Estado miembro, sino también, de manera general, cualquier restricción de la libre prestación de servicios.

58. Como restricciones de este tipo deben considerarse todas las medidas —aunque se apliquen indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros— que puedan prohibir, obstaculizar o hacer menos interesante el ejercicio de dicha libertad.²¹

59. Es cierto que la tributación de los premios de lotería controvertida no impide sin más a los nacionales finlandeses participar en loterías en otro Estado miembro. Sin embargo, no cabe duda de que dicha tributación supone que dichas loterías resulten menos interesantes que las loterías cuyos premios están exentos del impuesto y, en consecuencia, puede disuadir a los

jugadores finlandeses de participar en loterías en el extranjero. Esto es precisamente, también según las indicaciones del Gobierno finlandés, lo que se pretendía conseguir con dicho régimen fiscal.

60. En consecuencia, en principio las disposiciones fiscales controvertidas constituyen, tanto desde el punto de vista del organizador extranjero de loterías como desde el punto de vista de los participantes finlandeses en las mismas, una restricción de la libre prestación de servicios.²²

61. Esto es algo que tampoco niegan, básicamente, los Gobiernos que presentaron observaciones en el presente procedimiento.

62. Así pues, las disposiciones fiscales controvertidas sólo podrán ser compatibles con la libre prestación de servicios si existen razones que las justifiquen y se cumple con el principio de proporcionalidad.

B. Sobre las justificaciones que cabe plantearse

63. En principio, las restricciones de la libre prestación de servicios pueden estar

21 — Véanse, entre otras, las sentencias de 13 de febrero de 2003, Comisión/Italia (C-131/01, Rec. p. I-1659), apartado 26; de 11 de julio de 2002, Deutsche Paracelsus Schulen (C-294/00, Rec. p. I-6515), apartado 38; de 3 de octubre de 2000, Corsten (C-58/98, Rec. p. I-7919), apartado 33; de 28 de marzo de 1996, Guiot (C-272/94, Rec. p. I-1905), apartado 10; de 9 de agosto de 1994, Vander Elst (C-43/93, Rec. p. I-3803), apartado 14, y de 25 de julio de 1991, Säger (C-76/90, Rec. p. I-4221), apartado 12.

22 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 28 de abril de 1998, Kohll (C-158/96, Rec. p. I-1931), apartado 35.

justificadas por las razones de interés general expresamente previstas en el artículo 46 CE, que se aplica en virtud del artículo 55 CE, o, según la jurisprudencia, por razones imperiosas de interés general.

64. En las sentencias Schindler, Läära y Zenatti, en las que se basan principalmente los Gobiernos que intervinieron en el presente procedimiento, el Tribunal de Justicia se remitió a las razones de justificación previstas en el artículo 46 CE, si bien posteriormente no realizó un examen específico con base en dicha disposición.

65. Más bien, el Tribunal de Justicia reconoció, remitiéndose a las características especiales de los juegos de azar y los riesgos específicos que entraña la organización de juegos de azar —a los que también se ha aludido de manera expresa en el presente procedimiento—, razones imperiosas de interés general que podían justificar las restricciones de la libre prestación de servicios en el sector de los juegos de azar.

66. El Tribunal de Justicia declaró que las razones indicadas en los citados asuntos —como prevenir el riesgo de fraude y otros delitos, la explotación de la pasión por el juego y evitar las consecuencias personales y sociales perjudiciales, así como el hecho de que los ingresos obtenidos se destinen a finalidades de utilidad pública y benéficas— deben considerarse globalmente y no por separado, resumiendo dichas razones en el sentido de que se refieren a «la protección de los destinatarios del servicio y, más en general, de los consumidores, así

como con [a] la protección del orden social». ²³

67. Sin embargo, en el presente caso resulta dudoso si el régimen fiscal controvertido puede efectivamente justificarse por —éstas u otras— razones imperiosas de interés general.

68. En efecto, en una reiterada jurisprudencia se hace referencia, en relación con estas justificaciones, a las medidas «indistintamente aplicables». ²⁴

69. Así, el Tribunal de Justicia también ha calificado las normativas nacionales en el sector de los juegos de azar en cuyo caso ha reconocido como justificación las razones imperiosas de interés general descritas como indistintamente aplicables a los operadores económicos establecidos en el territorio nacional y a los establecidos en otro Estado miembro. ²⁵

23 — Véanse las sentencias Schindler, citada en la nota 2 *supra*, apartados 57 y ss.; Läära, citada en la nota 3 *supra*, apartados 31 y ss., y Zenatti, citada en la nota 4 *supra*, apartados 29 y ss.

24 — Véanse, entre otras, las sentencias Deutsche Paracelsus Schulen, citada en la nota 21 *supra*, apartado 39; de 4 de julio de 2000, Haim (C-424/97, Rec. p. I-5123), apartado 57; Zenatti, citada en la nota 4 *supra*, apartado 29, y Gebhard, citada en la nota 9 *supra*, apartado 37.

25 — Véanse las sentencias Schindler, citada en la nota 2 *supra*, apartado 47; Läära, citada en la nota 3 *supra*, apartado 28, y Zenatti, citada en la nota 4 *supra*, apartado 26. Las normativas nacionales controvertidas en estos dos últimos asuntos no contenían —a diferencia de lo que sucedía en el asunto Schindler— una prohibición general de las actividades en el sector de los juegos de azar controvertidas en cada uno de dichos casos, sino que reservaban dichas actividades a determinados organismos (nacionales). Aunque tales normativas perjudican inevitablemente a los prestadores de servicios extranjeros o excluyen en la práctica el ejercicio de su actividad en dicho sector, el Tribunal de Justicia calificó dichas normativas como indistintamente aplicables, ya que las restricciones de las actividades en el sector de los juegos de azar afectaban en todos los casos a todos los operadores económicos —tanto nacionales como extranjeros— que no poseyeran o no pudieran obtener una autorización para ello.

70. Frente a esto, el Tribunal de Justicia ha declarado repetidamente que las medidas discriminatorias sólo pueden estar justificadas por las razones expresamente previstas en el artículo 46 CE.²⁶

71. Tal como señaló el Gobierno finlandés, aunque el Abogado General Sr. Jacobs se pronunció, en sus conclusiones en el asunto Danner, en favor de poner fin a la distinción entre las razones que justifican las medidas discriminatorias y las que justifican las medidas indistintamente aplicables,²⁷ de la ulterior sentencia no cabe deducir que el Tribunal de Justicia acogiera este criterio, toda vez que se abstuvo de calificar expresamente de discriminatorias las medidas controvertidas en aquel asunto.²⁸

72. Por el contrario, sólo recientemente el Tribunal de Justicia ha confirmado, en su sentencia en el asunto C-388/01, que las medidas discriminatorias —al menos cuando establecen una distinción basada en el criterio de la nacionalidad— «sólo son compatibles con el Derecho comunitario si pueden ampararse en una disposición expresa que, como el artículo 46 CE [...] establezca excepciones por razones justificadas, a saber, el orden público, la seguridad pública y la salud pública».²⁹

73. Así pues, resulta evidente que hay que seguir diferenciando, por lo que respecta a las posibilidades de justificación, entre las medidas que, si bien restringen la libre prestación de servicios, son indistintamente aplicables, por un lado, y las medidas discriminatorias, por otro, por más que de la jurisprudencia no quepa deducir ningún criterio claro de delimitación para ello.³⁰

74. En todo caso, debe señalarse que el artículo 46 CE se refiere, en relación con las razones de justificación que en él se mencionan, a las disposiciones que prevean un «régimen especial para los extranjeros». De este modo, mediante dicha normativa se alude expresamente, en primer lugar, sobre todo a las medidas que establecen una discriminación basada en el criterio de la nacionalidad, que en el caso de una empresa se corresponde con su domicilio social.³¹

75. Ahora bien, en algunos casos el Tribunal de Justicia también se ha referido, en relación con medidas discriminatorias, al origen del servicio.³²

26 — Véanse las sentencias Ciola, citada en la nota 18 *supra*, apartado 16; de 14 de noviembre de 1995, Svensson (C-484/93, Rec. p. I-3955), apartado 15; de 25 de julio de 1991, Collectieve Antennevoorziening Gouda (C-288/89, Rec. p. I-4007), apartado 11; de 25 de julio de 1991, Comisión/Países Bajos (C-353/89, Rec. p. I-4069), apartado 15, y de 26 de abril de 1988, Bond van Adverteerders y otros (352/85, Rec. p. 2085), apartado 32. Véanse también mis conclusiones de 10 de octubre de 2002, Comisión/Italia (C-388/01, Rec. p. I-721), punto 35.

27 — Conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el asunto en el que recayó la sentencia Danner, citada en la nota 19 *supra*, puntos 40 y 41.

28 — Sentencia Danner, citada en la nota 19 *supra*, apartados 32 y ss.

29 — Sentencia de 16 de enero de 2003, Comisión/Italia (C-388/01, Rec. p. I-721), apartado 19.

30 — Así, por ejemplo, el Tribunal de Justicia declaró, en su sentencia Ciola, citada en la nota 18 *supra*, apartado 16, que las medidas discriminatorias en función de la residencia del destinatario únicamente son compatibles con el Derecho comunitario si pueden acogerse a una disposición expresa del Tratado, mientras que en su reciente sentencia Comisión/Italia (C-388/01), citada en la nota 29 *supra*, apartado 21, examinó una medida que establecía una distinción en función de dicho criterio para determinar si estaba justificada por razones imperiosas de interés general.

31 — Véase ya la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), apartado 18.

32 — Véanse, entre otras, las sentencias Comisión/Países Bajos, citada en la nota 26 *supra*, apartado 15, y Bond van Adverteerders y otros, citada en la nota 26 *supra*, apartado 32.

76. Identificar las normas discriminatorias en materia de servicios con base en el origen del servicio y no en el domicilio o la nacionalidad del prestador del servicio resulta apropiado, en particular, en casos como el presente, en los cuales los aspectos de la libre prestación de servicios referidos a personas desempeñan un papel secundario, y se trata más bien del servicio como tal. Estas manifestaciones de la libre prestación de servicios, en cuanto «libre circulación del producto», presentan paralelismos más bien con la libre circulación de mercancías —en la que tampoco se aplica el criterio de la nacionalidad— que con la libre circulación de personas.

77. En esa medida, procede señalar aquí que la sujeción al impuesto sobre la renta controvertida en el presente asunto afecta únicamente, sin excepción, a los premios obtenidos en loterías organizadas en otros Estados miembros, es decir, a servicios que tienen su origen en otros Estados miembros.

78. En efecto, la indicación del Gobierno finlandés al hecho de que la tributación de los premios de lotería de que se trata no afecta únicamente a las loterías extranjeras, sino también a todas las loterías efectuadas en Finlandia sin autorización para ello debe desestimarse, en mi opinión, aunque sólo sea por el hecho de que los juegos de azar legalmente organizados no pueden compararse con los juegos de azar ilegales.

79. Además, en el presente caso no existe ninguna relación —a diferencia de lo que sucedía en los asuntos Schindler, Läära y

Zenatti, en los que se trataba sobre actividades de juegos de azar en el Estado miembro del destinatario de los servicios—³³ con una autorización o concesión para el ejercicio de actividades en el sector de las loterías en Finlandia.

80. Por lo demás, tampoco puedo aceptar la tesis sostenida por los Gobiernos finlandés, belga y neerlandés según la cual el régimen fiscal controvertido no es discriminatorio, fundamentalmente, por el hecho de que los organizadores nacionales de loterías están sujetos al impuesto sobre las loterías y, por tanto, las ganancias del juego procedentes de loterías nacionales y extranjeras están sujetas, en última instancia, a la misma tributación.

81. En efecto, no se trata de una tributación comparable. Tal y como se desprende de las indicaciones proporcionadas por el Gobierno finlandés, la cuantía del impuesto sobre las loterías que deben pagar los organizadores finlandeses de juegos de azar no se corresponde con la cuantía del impuesto que deberían pagar los ganadores de la lotería en el caso de que dichos premios debieran considerarse sujetos al impuesto sobre la renta. Como señaló la Comisión, el impuesto sobre la renta puede llegar a suponer hasta el 56 %, mientras que el impuesto sobre las loterías es, según las indicaciones proporcionadas por el Gobierno finlandés, muy bajo, de modo que debe considerarse manifiestamente que la tributación de los premios obtenidos en loterías nacionales es más baja que la de los premios obtenidos en loterías extranjeras.

33 — Véanse los puntos 48 y ss. y la nota 25 *supra*.

82. Además, el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre las loterías también se diferencia por lo que respecta a su método de cálculo. En efecto, puesto que los premios de lotería obtenidos en el extranjero se incluyen en la base imponible del impuesto sobre la renta finlandés, cuyo tipo impositivo es progresivo, la tributación efectiva de dichos premios depende, en última instancia, tanto de la cuantía del premio como, al parecer, también de la cuantía de los restantes rendimientos del ganador de la lotería finlandés.

punto de vista fiscal como, más en general, desde un punto de vista económico.

85. Ya el Abogado General Sr. Gulmann analizó de manera detallada, en sus conclusiones en el asunto Schindler, estas implicaciones económicas de los juegos de azar, refiriéndose a las serias consecuencias que podría tener una liberalización en este ámbito para las finanzas públicas de los Estados miembros.³⁴

83. En consecuencia, en definitiva procede declarar que en el caso del régimen fiscal controvertido, a diferencia de lo que sucedía con las disposiciones nacionales de que se trataba en los asuntos Schindler, Läära y Zenatti, no se trata de un régimen que se aplique indistintamente y, por consiguiente, que pueda justificarse por razones imperiosas de interés general. Por el contrario, se trata de una medida discriminatoria que únicamente puede estar justificada por las razones mencionadas en el artículo 46 CE.

86. Con todo, las restricciones de la libre prestación de servicios sólo son aceptables con arreglo al Derecho comunitario en la medida en que estén relacionadas con las políticas de ordenación y de protección seguidas por los Estados miembros en razón de los riesgos específicos que se derivan de los juegos de azar.

C. Sobre las razones de carácter económico

84. La actitud de los Estados hacia los juegos de azar podría calificarse, por regla general, como ambivalente: por un lado, tradicionalmente se han considerado obligados a intervenir en este sector con medidas de ordenación o de restricción debido a los riesgos sociales que entrañan los juegos de azar, pero por otro lado los juegos de azar tienen una gran importancia para el presupuesto público tanto desde un

87. En efecto, aun cuando el hecho de garantizar el correspondiente margen de apreciación de los Estados miembros en este ámbito puede favorecer también en última instancia intereses económicos de determinados Estados miembros —tal como quedó de manifiesto en las sentencias Schindler, Läära y Zenatti—, esto no debe engañarnos sobre el hecho de que, en principio, el Derecho comunitario no puede ofrecer ningún pretexto para el mantenimiento de restricciones con fines económicos o proteccionistas.

³⁴ — Conclusiones del Abogado General en el asunto en el que recayó la sentencia Schindler, citada en la nota 2 *supra*, puntos 114 y ss.

88. Esa es la consecuencia inequívoca que se desprende de la reiterada jurisprudencia según la cual las razones de carácter económico no constituyen ni razones en el sentido del artículo 46 CE ni razones imperiosas de interés general que puedan justificar una restricción de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.³⁵

89. En el presente caso, de ello se desprende, en primer lugar, que el régimen fiscal controvertido no puede justificarse meramente por la necesidad de asegurar la financiación de determinados fines de utilidad pública.

90. Eso es lo que se deriva, en mi opinión, de la sentencia Zenatti, en la que el Tribunal de Justicia declaró que, aun cuando «no carece de importancia» el hecho de que las loterías y otros juegos de azar puedan contribuir significativamente a la financiación de actividades filantrópicas o de interés general, «dicho motivo no puede, por sí solo, considerarse una justificación objetiva de restricciones a la libre prestación de servicios».³⁶

91. Algunos de los Gobiernos que intervinieron en el procedimiento se refirieron también, de un modo más o menos expreso, al mantenimiento de los ingresos fiscales

procedentes de la lotería. Sin embargo, la necesidad de prevenir una reducción de ingresos fiscales —que se produciría, por ejemplo, por el hecho de que los jugadores participaran en loterías de organizadores de otros Estados miembros— no puede justificar en ningún caso restricciones de la libre prestación de servicios ni con arreglo al artículo 46 CE ni como razón imperiosa de interés general.³⁷

92. En cambio, no debería considerarse como una razón económica el mantenimiento de la coherencia del régimen tributario, una cuestión que ya ha sido abordada en varias ocasiones por el Tribunal de Justicia en relación con regímenes fiscales que afectan al ámbito de la libre prestación de servicios.³⁸

93. Pero al margen de la problemática de si esta razón de justificación puede aplicarse efectivamente en el caso de medidas discriminatorias como la que es objeto del presente procedimiento, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia las diferencias de trato fiscal sólo pueden estar justificadas por razones de coherencia del régimen tributario cuando exista una relación directa entre las medidas fiscales de que se trate.³⁹

35 — Véanse, entre otras, las sentencias Comisión/Italia, citada en la nota 29 *supra*, apartado 19; de 21 de noviembre de 2002, X e Y (C-436/00, Rec. p. I-10829), apartado 50; de 6 de junio de 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I-4071), apartado 48; Kohll, citada en la nota 22 *supra*, apartado 41, y Svensson, citada en la nota 26 *supra*, apartado 15.

36 — Sentencia Zenatti, citada en la nota 4 *supra*, apartado 36, pero véase también la sentencia Bond van Adverteerders y otros, citada en la nota 26 *supra*, apartado 34.

37 — Véanse las sentencias Danner, citada en la nota 19 *supra*, apartado 56, y de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain (C-307/97, Rec. p. I-6161), apartado 51.

38 — Véanse, por ejemplo, la sentencia Verkooijen, citada en la nota 35 *supra*, apartados 48 y 56, así como las sentencias citadas en la siguiente nota.

39 — Véanse las sentencias Danner, citada en la nota 19 *supra*, apartado 36; de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727), apartado 69, y Verkooijen, citada en la nota 35 *supra*, apartado 57.

94. Sin embargo, en el presente caso no puede hablarse de la existencia de una relación de ese tipo entre la tributación a la que están sujetos los organizadores de loterías finlandesas, por un lado, y la exención del impuesto sobre la renta de los ganadores en dichas loterías, por otro.

95. En efecto, en primer lugar se trata de dos tributaciones diferentes con distintos sujetos pasivos y, en segundo lugar, no existe una correlación entre la cuantía del impuesto sobre las loterías que deben pagar los organizadores finlandeses de loterías y el impuesto que deberían pagar los ganadores de las loterías finlandesas en el caso de que dicho premios tributaran del mismo modo que los premios obtenidos en loterías extranjeras.

D. Sobre la prueba de la justificación de la normativa de que se trata y sobre la proporcionalidad

96. Al menos una parte de los argumentos invocados por el Gobierno finlandés pueden encuadrarse en las razones de orden público y de seguridad pública, y sobre todo, de salud pública, mencionadas en el artículo 46 CE. Tal como señaló dicho Gobierno, la normativa de que se trata pretende, en particular, poner cortapisas a la pasión por el juego y prevenir el riesgo de blanqueo de dinero y otros delitos.

97. Ahora bien, una medida nacional que restrinja una de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado sólo puede estar justificada por las razones mencionadas en el artículo 46 CE en el caso de que respete el principio de proporcionalidad.

98. Con arreglo a una reiterada jurisprudencia, esto significa que dicha medida ha de ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo; así pues, no debe poderse obtener el mismo resultado mediante normas menos restrictivas.⁴⁰

99. Antes de entrar en el examen del carácter adecuado y de la necesidad de la medida controvertida, quisiera referirme brevemente, de manera específica, a una cierta ambigüedad de la argumentación del Gobierno finlandés, pero también de los demás Gobiernos que intervinieron en el procedimiento.

100. Por un lado, las alegaciones formuladas para justificar la tributación controvertida apuntan en el sentido de que dicha tributación persigue, en cuanto tal, determinados objetivos, como la reducción de la pasión por el juego.

⁴⁰ — En este sentido, véanse, entre otras, las sentencias de 26 de noviembre de 2002, Olazabal (C-100/01, Rec. p. I-10981), apartado 43; de 9 de julio de 1997, De Agostini (asuntos acumulados C-34/95, C-35/95 y C-36/95, Rec. p. I-3843), apartado 55; Gebhard, citada en la nota 9 *supra*, apartado 37, y Comisión/Países Bajos (C-353/89), citada en la nota 26 *supra*, apartado 19.

101. Por otro lado, la argumentación más general consistió, básicamente, en que el régimen fiscal controvertido es una parte necesaria del régimen finlandés en materia de juegos de azar, ya que evita que los fines de protección o la «política de canalización» en el sector de los juegos de azar perseguidos por un Estado miembro, que el Tribunal de Justicia consideró en principio justificados, se vean menoscabados por el hecho de que pueda participarse en juegos de azar en el extranjero.

102. En relación con esto último, procede señalar que el Tribunal de Justicia dejó a criterio de un Estado miembro la determinación del alcance «de la protección que un Estado miembro desea garantizar en su territorio en materia de loterías y otros juegos». ⁴¹

103. Ahora bien, es evidente que esto es algo que debe entenderse en el sentido de que, en principio, los Estados miembros pueden regular de acuerdo con sus propios criterios las condiciones generales y el nivel de protección por lo que respecta al ejercicio de actividades en el sector de los juegos de azar *en su territorio*. En los asuntos Schindler, Läära y Zenatti se trataba a este respecto, en concreto, del control de la oferta. ⁴² Sobre el particular, el Tribunal de Justicia declaró que corresponde a los organismos estatales apreciar «si, en el marco del objetivo perseguido, es preciso prohibir completamente o parcialmente actividades de esta naturaleza o sólo limi-

tarlas y prever a tal efecto modalidades de control más o menos estrictas». ⁴³ Ahora bien, esta facultad de apreciación no llega tan lejos como para que un Estado miembro pueda impedir o restringir, como en el presente caso, la simple participación en una lotería organizada en otro Estado miembro que no está relacionada con actividades de lotería en su territorio o en su mercado.

104. En efecto, en ese caso los servicios de lotería ofrecidos en otro Estado miembro no forman parte o sólo forman parte de manera indirecta de la «oferta de juegos de azar» en el Estado miembro interesado, que indudablemente éste está facultado para controlar o restringir. ⁴⁴

105. Ahora bien, por lo que respecta, en primer lugar, al objetivo de prevenir el blanqueo de dinero y otros delitos, es decir, a la protección del orden público, de las indicaciones proporcionadas por los Gobiernos que intervinieron en el procedimiento resulta difícil deducir hasta qué punto la tributación controvertida de los premios de lotería extranjeros es adecuada o necesaria para alcanzar dichos objetivos.

106. El Gobierno noruego señaló, en relación con la lucha contra el blanqueo del dinero, que, de no aplicarse la tributación

41 — Véase la sentencia Zenatti, citada en la nota 4 *supra*, apartado 33.

42 — Véase la nota 25 *supra*.

43 — Sentencia Zenatti, citada en la nota 4 *supra*, apartado 33.

44 — Véanse, a este respecto, las conclusiones del Abogado General Sr. Fennelly en el asunto en el que recayó la sentencia Zenatti, citada en la nota 4 *supra*, punto 33.

controvertida, los billetes extranjeros premiados podrían ser comprados por determinadas personas para acreditar ante las autoridades tributarias el origen legal de su dinero.

107. Para empezar, el carácter adecuado de la tributación para evitar este tipo de manipulaciones sólo existirá en la medida en que el hecho de que el dinero ilegal de que se trate deba tributar haga menos interesante el blanqueo de dinero. Sin embargo, esta medida por sí sola no afecta en modo alguno a las posibilidades de blanqueo de dinero como tales.

108. En relación con el carácter necesario de la tributación de los premios de lotería extranjeros para prevenir el blanqueo de dinero en este sector, procede señalar, a continuación, que a este respecto sería más apropiado proceder a una verificación de la existencia de los premios de lotería, que en principio podría llevarse a cabo exactamente igual sin necesidad de gravar dichos premios.⁴⁵

109. Desde esta óptica, en mi opinión la tributación con arreglo al régimen general de los premios extranjeros no guarda una proporción adecuada con el objetivo perseguido.

110. Por lo que respecta, por otro lado, al objetivo de reducir la pasión por el juego, es decir, a la protección de la salud pública, de las alegaciones de las partes que intervinieron en el procedimiento cabe deducir algunas indicaciones algo más concretas. De acuerdo con las mismas, mediante la reducción de la cuantía de los premios que resulta de las medidas fiscales se pretende reducir los incentivos para jugar.

111. Puesto que el atractivo de una lotería guarda relación con la cuantía de los premios que pueden obtenerse, debe considerarse que, en principio, la medida controvertida es efectivamente adecuada para reducir la pasión por el juego.

112. Sin embargo, hay varios elementos que se oponen a la proporcionalidad o el carácter necesario del régimen fiscal controvertido para los fines de protección de la salud pública.

Por lo demás, la mayor parte de dichas objeciones afectan también a la justificación de la medida controvertida por las razones imperiosas de interés general mencionadas en el curso del procedimiento.

⁴⁵ — Al fin y al cabo, las actividades de lavado de dinero por parte de los participantes en loterías podrían resultar mucho más difíciles que en el caso de los organizadores de las mismas que, por esta razón, por regla general están sujetos a un control o un sistema de concesión al efecto. Por un lado, primero habría que encontrar compradores de billetes de lotería —extranjeros— que hubieran ganado el correspondiente importe. Por otro lado, lo más seguro es que los premios especialmente elevados o —con mayor razón aun— frecuentes en un juego de azar como es la lotería no pasarían desapercibidos.

113. En efecto, las consideraciones efectuadas por el Gobierno finlandés en sus observaciones escritas según las cuales mantiene la tributación de las loterías en Finlandia al nivel más bajo posible con el fin de no poner en peligro la financiación de actividades de utilidad pública difícil-

mente pueden conciliarse con los objetivos de reducción de la pasión por el juego —mediante la política fiscal finlandesa en materia de loterías— perseguidos por razones de política sanitaria.

114. En general, de la jurisprudencia relativa al artículo 46 CE cabe deducir que las razones de justificación mencionadas en el mismo no permiten que los Estados miembros apliquen un doble rasero por lo que respecta a las restricciones. En relación con el orden público, el Tribunal de Justicia ha declarado que un Estado miembro no puede, amparándose en dicha razón, adoptar frente a un nacional de otro Estado miembro medidas «provocadas por un comportamiento que, de ser realizado por los nacionales del primer Estado miembro, no da lugar a medidas represivas o a otro tipo de medidas reales y efectivas destinadas a combatir dicho comportamiento». ⁴⁶ Trasladado al presente caso, esto significa que en esa medida no puede actuarse de manera más restrictiva, por razones de lucha contra la pasión por el juego, en relación con las loterías extranjeras que en relación con las loterías nacionales. Desde este punto de vista, procede observar que el Gobierno finlandés no ha podido citar medidas concretas de lucha contra la pasión por el juego comparables al régimen controvertido en relación con las loterías finlandesas.

115. El impuesto sobre las loterías que debe pagar el organizador finlandés de una lotería difícilmente puede compararse,

en cuanto a sus efectos (de reducción de la pasión por el juego), con la tributación de los premios de loterías extranjeras, aunque sólo sea porque su cuantía es manifiestamente inferior y, sobre todo, porque los jugadores de lotería sólo deben pagarlo de manera indirecta. Además, el Gobierno finlandés reconoció que, en Finlandia, en el caso de las loterías no existe tampoco ninguna limitación por lo que respecta a la cuantía de las apuestas.

116. Por último, cuando el Gobierno finlandés argumenta que mediante la tributación de los premios obtenidos en loterías extranjeras tan sólo se pretende compensar la carga tributaria que representa el impuesto sobre las loterías, en el caso de dicha tributación debería tenerse en cuenta asimismo si la lotería extranjera ya está sujeta a cargas tributarias en su país de origen. En efecto, de lo contrario la medida controvertida irá más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo señalado.

117. Por lo que respecta a la posibilidad de comprobar si es así, cabe remitirse, como ya ha hecho en varias ocasiones el Tribunal de Justicia en casos similares, a la Directiva 77/799/CEE, ⁴⁷ con arreglo a la cual un Estado miembro puede solicitar a las autoridades competentes todas las informaciones que necesite para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta. ⁴⁸ En efecto, en virtud del régimen fiscal

⁴⁶ — Sentencia Olazabal, citada en la nota 40 *supra*, apartado 42; véase también la sentencia de 18 de mayo de 1982, Adoui y Cornuaille (asuntos acumulados 115/81 y 116/81, Rec. p. 1665), apartado 9.

⁴⁷ — Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94).

⁴⁸ — Véanse las sentencias Danner, citada en la nota 19 *supra*, apartado 49; Vestergaard, citada en la nota 18 *supra*, apartado 26; de 15 de mayo de 1997, Futura Participations (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartado 30, y de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), apartado 26.

controvertido los premios obtenidos en loterías extranjeras se incluyen en la base imponible del impuesto sobre la renta.

119. En consecuencia, no existe ninguna justificación para el régimen fiscal controvertido.

118. Así pues, procede declarar que la normativa controvertida no es necesaria por ninguna de las razones mencionadas en el artículo 46 CE.

120. En virtud de todo ello, procede declarar que las normas tributarias como las de que se trata en el presente asunto no son compatibles con el artículo 49 CE.

VI. Conclusión

121. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial:

«El artículo 49 CE se opone a normas nacionales como las disposiciones finlandesas con arreglo a las cuales los premios de loterías organizadas en otros Estados miembros son tratados, a efectos de la tributación sobre la renta, como rendimientos sujetos al impuesto del ganador, mientras que los premios de loterías organizadas en el Estado miembro de que se trate están exentos del impuesto sobre la renta.»