

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 10 de noviembre de 2011 \*

En los asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido) y el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Reino Unido), mediante resoluciones de 20 y de 19 de abril de 2010, recibidas en el Tribunal de Justicia el 26 de mayo de 2010 en los procedimientos entre

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

y

**The Rank Group plc,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis, T. von Danwitz (Ponente) y D. Šváby, Jueces;

\* Lengua de procedimiento: inglés.

Abogado General: Sr. Y. Bot;  
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de junio de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de The Rank Group plc, por el Sr. K. Lasok, QC, y la Sra. V. Sloane, Barrister, designados por el Sr. P. Drinkwater, Solicitor;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Hathaway, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. Peretz, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del principio de neutralidad fiscal con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización

de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- 2 Dichas peticiones se presentaron en el marco de dos litigios entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») y The Rank Group plc (en lo sucesivo, «Rank») con ocasión de la desestimación por los Commissioners de la solicitud de devolución presentada por Rank, relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que había pagado por prestaciones efectuadas en determinados juegos durante los años 2002 a 2005.

## **Marco jurídico**

### *Normativa de la Unión*

- 3 El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva sujeta al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».
- 4 El artículo 13 de esta Directiva, titulado «Exenciones en el interior del país» dispone:

«[...]

B. Otras exenciones

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

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

[...]»

*Normativa nacional*

Normativa del IVA

- 5 Según el artículo 31, apartado 1, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del IVA de 1994), en su versión vigente en la fecha de los hechos en los asuntos principales (en lo sucesivo, «Ley del IVA de 1994»), estarán exentas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que respondan a alguna de las operaciones descritas en el anexo 9 de esta Ley.

- 6 El grupo 4 de este anexo 9, titulado «Apuestas, juegos y loterías» establecía, en el punto 1, la exención de la puesta a disposición de cualquier medio destinado a apuestas o a juegos de azar.
  
- 7 Las notas 1 a 3 de dicho grupo 4 disponían lo siguiente:

«1) El punto 1 no incluye:

[...]

- b) la concesión del derecho a participar en un juego, que puede ser oneroso, con arreglo a las disposiciones del artículo 14 de la [Gaming Act 1968 (Ley del Juego de 1968)] [...]

[...]

- d) la puesta a disposición de máquinas de juego.

[...]

- 2) “Juego de azar” tiene el mismo significado que en la Ley del juego de 1968 [...]

- 3) Se entenderá por “máquina de juego” la máquina que cumpla las siguientes condiciones:
- a) estar diseñada o adaptada para que por medio de ella se practiquen juegos de azar; y
  - b) su uso sea oneroso (salvo las partidas gratuitas concedidas tras una partida ganada); el pago se realizará introduciendo monedas o fichas [a partir de 2003: monedas, fichas, o cualquier otro objeto] en la máquina o por cualquier otro medio; y
  - c) la máquina aporte al juego el elemento azar.»

#### Normativa sobre juego y apuestas

- 8 El artículo 52, apartado 1, de la Ley del Juego de 1968, en su versión vigente en la fecha de los hechos en los litigios principales (en lo sucesivo, «Ley del Juego de 1968») establecía que, a sus efectos, el término «jugar» (gaming) significa practicar un juego de azar para ganar dinero o premios con valor pecuniario y el término «máquina» (machine) incluye cualquier máquina.
- 9 El artículo 26, apartados 1 y 2, de dicha Ley disponía:

«1. La [Parte III] de la presente Ley se aplicará a cualquier máquina

- a) diseñada o adaptada para que por medio de la misma se practiquen juegos de azar y

- b) que disponga de una ranura o de otra abertura para introducir por ellas dinero o su equivalente, en forma de monedas o de fichas.

2. En el apartado anterior, la referencia a la práctica de juegos de azar por medio de máquinas incluye la práctica de juegos de azar en parte mediante una máquina y en parte por otros medios siempre que (y sólo siempre que) la máquina aporte el elemento azar».

- 10 Una máquina que respondiera a esta definición de «máquina de juego» sólo podía ser explotada en locales que hubiesen sido autorizados respetando determinados requisitos relativos al importe de las apuestas y de los premios y al número de máquinas presentes en un lugar dado. Cuando la actividad realizada por medio de una determinada máquina era un «juego», pero la máquina no respondía a dicha definición, su uso se regía por otras normas que establecían otros límites en términos de apuestas y de premios.
- 11 En cambio, las actividades consideradas apuestas se regían por la Betting, Gaming and Lotteries Act 1963 (Ley de 1963 de apuestas, juegos y loterías). Cuando un cliente quería apostar *in situ*, debía dirigirse a las casas de apuestas debidamente autorizadas (licensed betting offices; en lo sucesivo, «LBO»).
- 12 Un local sólo podía obtener una licencia, para apuestas o para juegos. Además, los requisitos para obtener una licencia y el régimen aplicable a los locales autorizados diferían, en particular, en cuanto a la venta de alcohol y a los horarios de apertura. Las apuestas se reservaban para las LBOs, los juegos para los casinos, bares, salas de bingo y salas de juego.

## Litigios principales y cuestiones prejudiciales

- 13 Rank es el representante de un grupo de IVA que explota bingos y casinos en el Reino Unido en los que se ponen a disposición de los clientes, en particular, el «bingo monitorizado con premios en metálico» («mechanised cash bingo»; en lo sucesivo, «mc-bingo») y máquinas tragaperras.
  
- 14 Tras haber declarado y pagado a los Commissioners el IVA por los servicios prestados por medio de mc-bingo y de máquinas tragaperras, Rank interpuso dos recursos ante el Value Added Tax Tribunal, actualmente el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (en lo sucesivo, «VAT Tribunal») para obtener la devolución de dicho impuesto. El primer recurso se refiere a la imposición del mc-bingo entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2005; el segundo, a la de las máquinas tragaperras entre el 1 de octubre de 2002 y el 5 de diciembre de 2005.
  
- 15 Estos recursos se basaban, en esencia, en la alegación de que en la normativa del IVA distintas modalidades de mc-bingo y de máquinas tragaperras recibían un trato diferente, pese a que eran comparables o incluso idénticos desde el punto de vista del consumidor, y de que, por tanto, la sujeción al IVA de ciertos tipos de mc-bingo y de máquinas tragaperras vulneraba el principio de neutralidad fiscal.

### *El recurso relativo al mc-bingo*

- 16 Se jugaba al mc-bingo en secuencias que incluían varias partidas. El importe de la apuesta se anunciaba por adelantado, pero el importe del premio, que dependía del número de jugadores que participaran en una determinada partida, podía variar durante un bloque de partidas, e incluso durante la primera parte de la partida, sin que los jugadores lo conociesen necesariamente en el momento de hacer una apuesta.



- 17 Las partes en los litigios principales no discuten que, puesto que la nota 1, letra b), del grupo 4 del anexo 9 de la Ley del IVA de 1994 remite a la Ley del Juego de 1968, el mc-bingo sólo estaba exento del IVA si la apuesta del juego era inferior o igual a 50 peniques y si el premio era inferior o igual a 25 libras esterlinas. En cambio, si no se cumplía uno de estos dos requisitos, el juego en cuestión no estaba exento de dicho impuesto. Consta también que estos dos tipos de juegos de mc-bingo eran idénticos desde el punto de vista del consumidor. Los Commissioners sostenían que, no obstante, no se había infringido el principio de neutralidad fiscal ya que no se había probado que dicha diferencia de trato hubiese afectado a la competencia entre estos juegos.
- 18 Mediante resolución de 15 de mayo de 2008, el VAT Tribunal se pronunció en favor de Rank. Mediante sentencia de 8 de junio de 2009, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division desestimó la apelación de los Commissioners contra esta resolución. Los Commissioners recurrieron entonces esta sentencia ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

### *El recurso relativo a las máquinas tragaperras*

- 19 Por lo que se refiere a las máquinas tragaperras, la exención del IVA prevista en el grupo 4, punto 1, del anexo 9 de la Ley del IVA de 1994 no resultaba de aplicación si la máquina puesta a disposición del jugador era una «máquina de juego» en el sentido de las notas 1, letra d), y 3 de dicho grupo 4.
- 20 A este respecto, las máquinas tragaperras explotadas por Rank consideradas máquinas de juego de ese tipo, que se rigen asimismo por la parte III de la Ley del juego de 1968 (en lo sucesivo, «Part-III-machines»), se comparan con otros dos tipos de máquinas tragaperras, en particular, en función de que la propia máquina aporte o no,

mediante el software del juego incorporado en la máquina utilizada por el jugador, un elemento de azar.

- 21 Por lo que respecta a las Part-III-machines sujetas al impuesto, dicho elemento es aportado por un generador electrónico de números aleatorios («electronic random number generator») incorporado físicamente a la máquina que usa el jugador. En cambio, el primer tipo de máquinas tragaperras que sirve de comparación (en lo sucesivo, «máquinas de referencia I») está compuesto por máquinas, varias de las cuales están conectadas electrónicamente a un generador electrónico de números aleatorios común e independiente, que se ubica, no obstante, en los mismos locales que los terminales utilizados por los jugadores.
- 22 El segundo tipo de máquinas tragaperras que sirve de comparación está compuesto por «terminales de apuestas de importe fijo» («fixed odds betting terminals»; en lo sucesivo, «FOBT»), que sólo se podían instalar en las LBOs. El jugador que utilizaba el FOBT apostaba al resultado de un evento o de un juego virtual, a saber, un «formato», cargado en el software del FOBT, introduciendo crédito en él. El resultado del evento o del juego virtual se determinaba mediante un generador electrónico de números aleatorios situado en el exterior de los locales de la LBO. Un litigio que tenía por objeto determinar si, con arreglo a la normativa reguladora del juego, determinados formatos disponibles en los FOBT permitían «apostar» o «jugar» no fue resuelto por sentencia al haber llegado las partes interesadas a un acuerdo. Como no respondían a la definición de «máquina de juego» en el sentido del Derecho del IVA, los FOBT estaban exentos de dicho impuesto. No obstante, los ingresos procedentes de los mismos estaban sometidos al impuesto general que grava las apuestas.
- 23 Ante el VAT Tribunal, no se discutió que las Part-III-machines sometidas al impuesto y las máquinas de referencia I eran similares desde el punto de vista del consumidor. No obstante, los Commissioners negaron, en particular, que estas dos categorías de máquinas compitiesen entre sí y que las máquinas de referencia I estuviesen efectivamente exentas según el Derecho nacional.

- 24 Mediante resolución de 19 de agosto de 2008, el VAT Tribunal se pronunció sobre algunos aspectos controvertidos en favor de Rank, pese a posponer su decisión sobre otros aspectos. En esta primera resolución, el VAT Tribunal consideró, en particular, que las máquinas de referencia I estaban exentas del IVA con arreglo a la normativa nacional. En cualquier caso, el VAT Tribunal declaró que, en la práctica, los Commissioners consideraron exentas deliberadamente las máquinas de referencia I.
- 25 Mediante sentencia de 8 de junio de 2009, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division desestimó la apelación de los Commissioners contra esta resolución. Éstos recurrieron dicha sentencia ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), impugnando, en particular, la existencia de una práctica pertinente, que tenía por objeto la exención del IVA de las máquinas de referencia I.
- 26 El 11 de diciembre de 2009, el VAT Tribunal falló a favor de Rank en las cuestiones inicialmente pospuestas. En cuanto a las máquinas de referencia I, consideró que los Commissioners no podían oponer que hubiesen actuado con la diligencia debida («due diligence»), aunque dichas máquinas no se hubiesen comercializado hasta la adopción de la normativa nacional controvertida. El VAT Tribunal declaró también que se había vulnerado el principio de neutralidad fiscal por lo que respecta a los FOBT, que, desde el punto de vista de la mayoría de los jugadores, a un elevado nivel de abstracción, eran similares a las Part-III-machines. El VAT Tribunal declaró que ambos tipos de máquinas se consideran sencillamente máquinas para jugar dinero. Añadió que la mayoría de los consumidores ignoran las diferencias o no les dan importancia.
- 27 Los Commissioners apelaron la sentencia de 11 de diciembre de 2009 ante el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Esta apelación tiene por objeto, en particular, el examen de la similitud entre las máquinas tragaperras sometidas al impuesto y los FOBT y la desestimación de la alegación basada en la diligencia debida.

*Las cuestiones prejudiciales en el asunto C-259/10*

28 Al estimar que la solución del litigio principal dependía de la interpretación del Derecho de la Unión, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Basta una diferencia de trato en el IVA

- entre prestaciones de servicios idénticas desde el punto de vista del consumidor o
  
- entre prestaciones de servicios similares que satisfacen las mismas necesidades del consumidor
  
- para declarar una infracción del principio de neutralidad fiscal o se deben tomar también en consideración (y, en caso afirmativo, cómo)
  - a) el contexto económico y normativo;
  
  - b) si existe competencia entre los servicios idénticos o, en su caso, entre los servicios similares en cuestión; y/o

- c) si la diferencia de trato en el IVA provocó una distorsión de la competencia?
- 2) Un sujeto pasivo cuyas prestaciones están sujetas al IVA con arreglo al Derecho nacional [al haber ejercitado el Estado miembro la facultad discrecional que le otorga el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva], ¿tiene derecho a solicitar la devolución del IVA pagado por estas prestaciones basándose en una vulneración del principio de neutralidad fiscal que deriva del trato en materia del IVA que se da a otras prestaciones (prestaciones de referencia), en una situación en la que
- a) el Derecho nacional sometía las prestaciones de referencia al IVA, pero
- b) la práctica de la autoridad tributaria del Estado miembro era considerar las prestaciones de referencia como si estuviesen exentas del IVA?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿qué comportamiento debe considerarse una práctica pertinente? y en particular:
- a) ¿Es preciso que la autoridad tributaria haya declarado clara e inequívocamente que las prestaciones de referencia se considerarían exentas del IVA?

- b) ¿Es relevante que en el momento en el que la autoridad tributaria hizo las declaraciones, no comprendiese o no comprendiese suficientemente los hechos pertinentes para dar a las prestaciones de referencia el trato fiscal adecuado en relación con el IVA?
  
  - c) Por lo que respecta a las prestaciones de referencia ¿importa que el contribuyente no haya declarado el IVA ni la autoridad tributaria lo haya reclamado, pese a que ésta trató después de recuperar dicho IVA, sin perjuicio de que se apliquen los plazos de prescripción vigentes en el Derecho nacional?
- 4) Si la diferencia de trato fiscal resulta de una práctica uniforme de las autoridades tributarias nacionales basada en una concepción generalmente admitida del auténtico sentido de la normativa nacional, ¿la respuesta a si se infringió el principio de neutralidad fiscal se ve afectada si:
- a) las autoridades tributarias modifican posteriormente su práctica;
  
  - b) un órgano jurisdiccional nacional declara posteriormente que la práctica modificada refleja el sentido exacto de la normativa nacional;
  
  - c) el Estado miembro excluye, con arreglo a principios jurídicos nacionales y/o europeos, entre ellos los de confianza legítima, de estoppel, de seguridad jurídica y de irretroactividad, y/o por el vencimiento de los plazos de prescripción, la percepción del IVA que grava las prestaciones antes consideradas exentas?»

*Las cuestiones prejudiciales en el asunto C-260/10*

<sup>29</sup> Al haber estimado también el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) que la solución del litigio principal pendiente ante él dependía de la interpretación del Derecho de la Unión, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) En una situación en la que, haciendo uso de la facultad discrecional conferida por el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, un Estado miembro sometió al IVA a determinados tipos de máquinas usadas en juegos de dinero [las Part-III-machines], pese a mantener exentas otras máquinas (entre ellos los [FOBT]), y en la que se alega que dicho Estado vulneró con ello el principio de neutralidad fiscal, ¿deben considerarse i) determinantes o ii) pertinentes, en la comparación entre las [Part-III-machines] y los FOBT,

a) el hecho de que los FOBT propusieran actividades que eran apuestas con arreglo al Derecho nacional (o actividades que la autoridad normativa competente estaba dispuesta a considerar, dentro de sus competencias normativas, apuestas con arreglo al Derecho nacional); y

b) el hecho de que las [Part-III-machines] propusiesen actividades comprendidas en otra categoría en Derecho nacional, concretamente, en la de juego;

y el hecho de que juego y apuesta estuviesen sometidos a regímenes jurídicos distintos por la normativa de este Estado miembro en materia de control y de regulación de los juegos de dinero? En caso afirmativo, ¿cuáles son las diferencias entre los regímenes en cuestión que el órgano jurisdiccional nacional debería tener en cuenta?

- 2) Al examinar si el principio de neutralidad fiscal exige dar el mismo trato fiscal a los tipos de máquinas mencionados en la primera cuestión (FOBT y [Part-III-machines]), ¿qué nivel de abstracción debe emplear el órgano jurisdiccional nacional para determinar si los productos son similares? En concreto, ¿en qué medida deben tenerse en cuenta los elementos siguientes:
- a) las similitudes y las diferencias en términos de apuestas y de premios máximos entre los FOBT y las [Part-III-machines];
  - b) el hecho de que los FOBT sólo pudiesen ser utilizados en ciertos tipos de locales con autorización para apuestas, distintos a aquéllos con autorización para juego sometidos a un régimen distinto (pese a que se pudiesen explotar conjuntamente los FOBT y hasta dos [Part-III-machines] en los locales con autorización para apuestas);
  - c) el hecho de que las posibilidades de ganar el premio en los FOBT estuviesen directivamente relacionadas con los importes fijos publicados, mientras que las posibilidades de ganar en las [Part-III-machines] pudiesen ser modificadas a veces por un dispositivo que garantiza a largo plazo un determinado porcentaje retributivo para el titular y para el jugador;
  - d) las similitudes y las diferencias entre los formatos disponibles en los FOBT y en las [Part-III-machines];
  - e) las similitudes y las diferencias entre los FOBT y las [Part-III-machines] en lo relativo a las interacciones entre jugador y máquina;



f) la cuestión de si la mayoría de los jugadores que utilizan las máquinas en cuestión conocían los puntos antes mencionados o si los consideraban pertinentes o importantes;

g) saber si la diferencia de trato con respecto al IVA se justifica por cualquiera de los elementos antes mencionados?

3) En una situación en la que, haciendo uso de la facultad discrecional conferida por el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, un Estado miembro eximió del IVA los juegos de dinero, pese a someter al impuesto una categoría determinada de máquinas utilizadas en juegos de dinero,

a) ¿un Estado miembro puede oponer, en principio, haber actuado con la diligencia debida frente a una imputación basada en que dicho Estado vulneró el principio de neutralidad fiscal?

b) y, en caso afirmativo, ¿cuáles son los factores que deben ser tenidos en cuenta para determinar si el Estado miembro tiene derecho a invocar esta excepción?»

30 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 9 de agosto de 2010, se acumularon los asuntos C-259/10 y C-260/10 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

## Sobre las cuestiones prejudiciales

*Sobre la primera cuestión, letras b) y c), del asunto C-259/10*

- 31 Mediante esta cuestión, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) quiere saber, en esencia, si se debe interpretar el principio de neutralidad fiscal en el sentido de 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 de dicho principio o si tal infracción exige además que se declare la existencia efectiva de competencia entre los servicios en cuestión o una distorsión de la competencia motivada por dicha diferencia de trato.
- 32 Según una jurisprudencia reiterada, el principio de neutralidad fiscal se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, C-481/98, Rec. p. I-3369, apartado 22; de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartados 41 y 54; de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, apartado 47, y de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos, C-41/09, Rec. p. I-831, apartado 66).
- 33 De esta descripción de dicho principio resulta que la similitud entre dos prestaciones de servicios conlleva que compiten entre sí.
- 34 Por tanto, la existencia efectiva de competencia entre dos prestaciones de servicios no es un requisito autónomo y adicional de la infracción del principio de neutralidad

fiscal si las prestaciones en cuestión son idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y satisfacen las mismas necesidades de éste (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania, C-109/02, Rec. p. I-12691, apartados 22 y 23, y de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131, apartados 19 a 21, 24, 25 y 28).

35 Esta consideración vale también por lo que respecta a la existencia de una distorsión de la competencia. El hecho de que se trate a dos prestaciones idénticas o similares que satisfacen las mismas necesidades de modo distinto desde el punto de vista del IVA conlleva, por lo general, una distorsión de la competencia (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2001, Comisión/Francia, C-404/99, Rec. p. I-2667, apartados 46 y 47, y de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Rec. p. I-5517, apartados 47 a 51).

36 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión, letras b) y c), del asunto C-259/10 que el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de 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 las mismas necesidades de éste basta para declarar una infracción de dicho principio. Así pues, tal infracción no exige que se declare además la existencia efectiva de competencia entre los servicios en cuestión o una distorsión de la competencia motivada por dicha diferencia de trato.

*Sobre la primera cuestión, letra a), del asunto C-259/10 y la primera cuestión del asunto C-260/10*

37 Mediante estas cuestiones, los tribunales remitentes quieren saber, en esencia, si, 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 se debe 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.

- 38 Según el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, estarán exentos del IVA las apuestas, las loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro.
- 39 Esta exención está justificada por razones de índole práctica, dado que la aplicación del IVA en las operaciones relativas a los juegos de azar resulta difícil, y no por la voluntad de dar un trato más favorable en materia de IVA a esas actividades, como ocurre en el caso de ciertas prestaciones de servicios de interés general que se realizan en el ámbito social (véanse las sentencias de 13 de julio de 2006, *United Utilities*, C-89/05, Rec. p. I-6813, apartado 23, y de 10 de junio de 2010, *Leo-Libera*, C-58/09, Rec. p. I-5189, apartado 24).
- 40 De los propios términos del artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva resulta que dicha norma deja un amplio margen de apreciación a los Estados miembros en lo relativo a la exención o a la tributación de las operaciones afectadas, ya que permite a los Estados miembros fijar las condiciones y los límites a los que se puede supeditar la aplicación de dicha exención (véase la sentencia *Leo-Libera*, antes citada, apartado 26).
- 41 No obstante, cuando, con arreglo a dicha disposición, los Estados miembros hacen uso de la facultad de determinar las condiciones y los límites de la exención, y por tanto, de someter o no a las operaciones al IVA, deben respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (véanse las sentencias de 11 de junio de 1998, *Fischer*, C-283/95, Rec. p. I-3369, apartado 27, y *Linneweber y Akritidis*, antes citada, apartado 24).

- 42 Como se ha recordado en el apartado 32 de la presente sentencia, este principio se opone a que servicios similares sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA.
- 43 Para determinar si dos servicios son similares en el sentido de la jurisprudencia citada en dicho apartado, debe tenerse principalmente en cuenta el punto de vista del consumidor medio (véase, por analogía, la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 29), evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, apartados 22 y 23).
- 44 Por tanto, dos prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, 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 (véanse, en este sentido, la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, antes citada, apartado 27, y, por analogía, las sentencias de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229, apartado 27, y de 27 de febrero de 2002, Comisión/Francia, C-302/00, Rec. p. I-2055, apartado 23).
- 45 Pues bien, conforme a reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas (véanse, en particular, las sentencias de 5 de julio de 1988, Mol, 269/86, Rec. p. 3627, apartado 18; de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië», C-158/98, Rec. p. I-3971, apartados 14 y 21, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 50). El Tribunal de Justicia concluyó de ello que los Estados miembros no pueden reservar la exención únicamente a los juegos de azar que tengan un carácter lícito (sentencia Fischer, antes citada, apartado 28). Así pues, la legalidad o ilegalidad de la explotación de un juego de azar no puede ser tenida en cuenta en el análisis de la similitud de dos juegos de azar.

- 46 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta también que, para valorar si los juegos o las máquinas de juegos de azar son similares, carecen, en principio, de pertinencia la identidad de los titulares de dichos juegos y máquinas y la forma jurídica mediante la cual éstos ejercen sus actividades (véase la sentencia Linneweber y Akritidis, antes citada, apartados 25 y 29 y la jurisprudencia citada).
- 47 Además, de dicha sentencia, en concreto de sus apartados 29 y 30, se desprende que las diferencias que existen entre, por una parte, los bares y las salas de juego, y por otra, los casinos autorizados en lo relativo al marco en el que se ofrecen los juegos de azar, y, en particular, en lo relativo a la accesibilidad geográfica y temporal y al ambiente, carecen de importancia en cuanto al carácter comparable de dichos juegos.
- 48 Por último, según los apartados 29 y 30 de la sentencia Fischer, antes citada, el hecho de que sólo uno de los dos tipos de juegos esté sometido a un tributo no armonizado no puede justificar que se concluya que estos tipos de juegos no son comparables. En efecto, el sistema común del IVA quedaría desvirtuado si los Estados miembros pudieran modular su aplicación en función de la existencia de otros tributos no armonizados.
- 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 repuesta 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.

*Sobre la segunda cuestión del asunto C-260/10*

- 52 Mediante esta cuestión, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) quiere saber, en esencia, si, para valorar, a la vista del principio de neutralidad fiscal, si dos tipos de máquinas tragaperras son similares y exigen el mismo trato con respecto al IVA, se deben tomar en consideración las diferencias relativas a los límites mínimos y máximos de las apuestas y de los premios, a las posibilidades de ganar, a los formatos disponibles y a la posibilidad de interacción entre el jugador y la máquina tragaperras.
- 53 Antes de nada, debe señalarse que, si no se quiere privar de todo efecto útil al artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva y al amplio margen de apreciación que el mismo reconoce a los Estados miembros, recordado en el apartado 40 de la presente sentencia, no se puede interpretar el principio de la neutralidad fiscal en el sentido de que, según el mismo, las apuestas, las loterías y los otros juegos de azar o de dinero deban ser considerados todos ellos prestaciones similares. Por tanto, un

Estado miembro puede limitar la exención del IVA a determinados tipos de juegos de azar (véase, en este sentido, la sentencia Leo-Libera, antes citada, apartado 35).

- 54 De dicha sentencia se desprende que no se infringe dicho principio cuando un Estado miembro somete al IVA las prestaciones efectuadas por medio de máquinas tragaperras pese a eximir de dicho impuesto a las apuestas sobre pruebas hípicas, las apuestas con cuota fija, las loterías y los sorteos (véase, en este sentido, la sentencia Leo-Libera, antes citada, apartados 9, 10 y 36).
- 55 No obstante, para no vaciar de sentido el principio de neutralidad fiscal y para no falsear el sistema común del IVA, una diferencia de trato desde el punto de vista del IVA no puede basarse en diferencias de detalle en la estructura, en las modalidades o en las reglas de los juegos de que se trata, comprendidos todos ellos en una misma categoría de juego, como las máquinas tragaperras.
- 56 De los apartados 43 y 44 de la presente sentencia resulta que la determinación de la similitud de los juegos de azar sometidos a distinta imposición, que corresponde al juez nacional, habida cuenta de las circunstancias del caso (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, Rec. p. I-3617, apartados 42 y 45, y de 10 de mayo de 2005, Marks & Spencer, antes citada, apartado 48), debe realizarse desde el punto de vista del consumidor medio y debe tener en cuenta los elementos pertinentes o importantes que puedan influir considerablemente en su decisión de recurrir a uno u otro juego.
- 57 A este respecto, las diferencias relativas a los límites mínimos y máximos de las apuestas y de los premios, a las posibilidades de ganar, a los formatos disponibles y a la posibilidad de interacción entre el jugador y la máquina tragaperras pueden influir considerablemente en la decisión del consumidor medio, pues el atractivo de los juegos de azar o de dinero reside principalmente en la posibilidad de ganar.



- 58 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión en el asunto C-260/10 que, para valorar, a la vista del principio de neutralidad fiscal, si dos tipos de máquinas tragaperras son similares y exigen el mismo trato con respecto al IVA, se debe comprobar si la utilización de dichos tipos es comparable desde el punto de vista del consumidor medio y responde a las mismas necesidades de éste, para lo cual los elementos que pueden ser tenidos en cuenta a tales efectos son, en particular, los límites mínimos y máximos de las apuestas y de los premios y las posibilidades de ganar.

*Sobre la segunda cuestión del asunto C-259/10*

- 59 Mediante la segunda cuestión del asunto C-259/10, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) quiere saber, en esencia, si se debe interpretar el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que un sujeto pasivo puede solicitar la devolución del IVA pagado en determinadas prestaciones de servicios alegando una infracción de dicho principio, cuando las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trata consideraron exentas, en la práctica, prestaciones de servicios similares, pese a no estar exentas del IVA con arreglo a la normativa nacional pertinente.
- 60 Esta cuestión tiene por objeto la alegación, formulada en el litigio principal por los Commissioners, de que la imposición de las Part-III-machines no vulneraba el principio de neutralidad fiscal puesto que, con arreglo a las disposiciones de la Ley del IVA de 1994, las máquinas de referencia I ya no estaban exentas del IVA, si bien admiten no haber recaudado el IVA correspondiente a dichas máquinas durante los años controvertidos en el litigio principal.

- 61 A este respecto, debe recordarse que el principio de neutralidad fiscal traduce, en materia de IVA, el principio de igualdad de trato (véanse, en particular, las sentencias de 29 de octubre de 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rec. p. I-10567, apartado 41, y de 10 de junio de 2010, *CopyGene*, C-262/08, Rec. p. I-5053, apartado 64).
- 62 Aunque una administración pública que sigue una práctica general puede estar vinculada por la misma (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de enero de 1987, *Ferriera Valsabbia/Comisión*, 268/84, Rec. p. 353, apartados 14 y 15, y de 28 de junio de 2005, *Dansk Rørindustri y otros/Comisión*, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P a C-208/02 P y C-213/02 P, Rec. p. I-5425, apartado 211), no es menos cierto que el principio de igualdad de trato debe conciliarse con el respeto de la legalidad, según el cual nadie puede invocar en su beneficio una ilegalidad cometida a favor de otro (véanse, en ese sentido, las sentencias de 9 de octubre de 1984, *Witte/Parlamento*, 188/83, Rec. p. 3465, apartado 15; de 4 de julio de 1985, *Williams/Tribunal de Cuentas*, 134/84, Rec. p. 2225, apartado 14, y de 10 de marzo de 2011, *Agencja Wydawnicza Technopol/OAMI*, C-51/10 P, Rec. p. I-1541, apartados 75 y 76).
- 63 De ello resulta que un sujeto pasivo no puede exigir que se dé a una determinada prestación el mismo trato fiscal que a otra prestación, cuando este trato no es conforme con la normativa nacional pertinente.
- 64 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión del asunto C-259/10 que el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo no puede solicitar la devolución del IVA pagado en determinadas prestaciones de servicios alegando una infracción de dicho principio, cuando las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trata consideraron exentas, en la práctica, prestaciones de servicios similares, pese a no estar exentas del IVA con arreglo a la normativa nacional pertinente.

- 65 A la vista de esta respuesta, no procede responder a las cuestiones tercera y cuarta planteadas en el asunto C-259/10.

*Sobre la tercera cuestión del asunto C-260/10*

- 66 Mediante esta cuestión, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) quiere saber, en esencia, si el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que ha hecho uso de la facultad de apreciación conferida por el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva eximiendo del IVA la puesta a disposición de cualquier medio destinado a juegos de azar, si bien excluyendo de esta exención una categoría de máquinas que cumplen ciertos criterios, puede oponer a una solicitud de devolución del IVA, basada en la infracción de este principio, el hecho de haber reaccionado con la diligencia debida ante el desarrollo de un nuevo tipo de máquina que no cumple esos criterios.
- 67 Esta cuestión tiene por objeto la alegación de los Commissioners de que, en el momento en que se adoptaron las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal, que excluyen a las Part-III-machines de la exención del IVA de los juegos de azar, no existían máquinas de juego similares que estuviesen exentas. Sostienen que la diferencia de trato entre máquinas similares únicamente apareció con posterioridad, al desarrollarse un nuevo tipo de máquinas tragaperras que las autoridades tributarias no conocieron hasta algún tiempo después de que se iniciara su comercialización. Y concluyen que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte actuó luego con la diligencia debida adoptando, en un plazo razonable, las medidas adecuadas para poner fin al distinto trato fiscal.
- 68 A este respecto, debe recordarse, en primer lugar, que cuando las condiciones o los límites a los que un Estado miembro supedita la exención del IVA para los juegos de

azar o de dinero son contrarios al principio de neutralidad fiscal, ese Estado miembro no puede basarse en tales condiciones o límites para negar a un titular de dichos juegos la exención que puede legítimamente exigir en virtud de la Sexta Directiva (véase la sentencia Linneweber y Akritidis, antes citada, apartado 37).

<sup>69</sup> Por consiguiente el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva tiene efecto directo, en el sentido de que un titular de juegos o de máquinas de juegos de azar puede invocarlo ante los órganos jurisdiccionales nacionales para evitar que se apliquen las normas de Derecho interno incompatibles con la mencionada disposición (véase la sentencia Linneweber y Akritidis, antes citada, apartado 38).

<sup>70</sup> Pues bien, tal efecto directo de una disposición de una Directiva no depende ni de la existencia de una conducta dolosa o culposa imputable al Estado miembro de que se trata en el momento de la transposición de la Directiva en cuestión ni de la existencia de una violación suficientemente caracterizada del Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartados 25 y 27; de 5 de octubre de 2004, Pfeiffer y otros, C-397/01 a C-403/01, Rec. p. I-8835, apartado 103, y de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, antes citada, apartado 36).

<sup>71</sup> Además, debe tomarse en consideración el hecho de que, según la normativa nacional controvertida, la puesta a disposición de cualquier medio destinado a apuestas o a juegos de azar estaba, en principio, exenta del IVA, a excepción de la puesta a disposición de máquinas de juego que cumplieran determinados criterios. La fijación de tales criterios delimitadores excluye que el Estado miembro pueda alegar que consideró que no existían máquinas que no cumplieran esos criterios y que ni siquiera debería haber tenido en cuenta la posibilidad de que se desarrollaran tales máquinas.

- 72 Por otra parte, de la resolución de remisión y de las observaciones del Gobierno del Reino Unido resulta que el Gaming Board, organismo regulador del juego y, consecuentemente, órgano administrativo del Estado miembro interesado, estaba informado de la existencia de nuevas máquinas tragaperras antes incluso de su utilización comercial.
- 73 A la vista de estos aspectos, no puede prosperar la alegación de los Commissioners basada en que las autoridades tributarias conocieron con posterioridad dicha existencia para justificar, durante un cierto tiempo, la diferencia de trato entre ambos tipos de máquinas tragaperras.
- 74 En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión del asunto C-260/10 que el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que ha hecho uso de la facultad de apreciación conferida por el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva eximiendo del IVA la puesta a disposición de cualquier medio destinado a juegos de azar, si bien excluyendo de esta exención una categoría de máquinas que cumplen ciertos criterios, no puede oponer a una solicitud de devolución del IVA, basada en la infracción de este principio, el hecho de haber reaccionado con la diligencia debida ante el desarrollo de un nuevo tipo de máquina que no cumple esos criterios.

## **Costas**

- 75 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) **El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que una diferencia de trato en cuanto al impuesto sobre el valor añadido entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de éste basta para declarar una infracción de dicho principio. Así pues, tal infracción no exige que se declare además la existencia efectiva de competencia entre los servicios en cuestión o una distorsión de la competencia motivada por dicha diferencia de trato.**
  
- 2) **Ante una diferencia de trato entre dos juegos de azar en relación con la concesión de una exención del impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, 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.**
  
- 3) **Para valorar, a la vista del principio de neutralidad fiscal, si dos tipos de máquinas tragaperras son similares y exigen el mismo trato con respecto al impuesto sobre el valor añadido, se debe comprobar si la utilización de dichos tipos es comparable desde el punto de vista del consumidor medio y responde a las mismas necesidades de éste, para lo cual los elementos que pueden ser tenidos en cuenta a tales efectos son, en particular, los límites mínimos y máximos de las apuestas y de los premios y las posibilidades de ganar.**

- 4) **El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo no puede solicitar la devolución del impuesto sobre el valor añadido pagado en determinadas prestaciones de servicios alegando una infracción de dicho principio, cuando las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trata consideraron exentas, en la práctica, prestaciones de servicios similares, pese a no estar exentas del impuesto sobre el valor añadido con arreglo a la normativa nacional pertinente.**
  
- 5) **El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que ha hecho uso de la facultad de apreciación conferida por el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva 77/388 eximiendo del impuesto sobre el valor añadido la puesta a disposición de cualquier medio destinado a juegos de azar, si bien excluyendo de esta exención una categoría de máquinas que cumplen ciertos criterios, no puede oponer a una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido, basada en la infracción de este principio, el hecho de haber reaccionado con la diligencia debida ante el desarrollo de un nuevo tipo de máquina que no cumple esos criterios.**

Firmas