

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)  
de 5 de mayo de 1994 \*

En el asunto C-38/93,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Finanzgericht Hamburg (República Federal de Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

**H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG**

y

**Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,**

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 y de la letra b) del apartado 3 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G.F. Mancini, Presidente de Sala; M. Díez de Velasco, C.N. Kakouris, F.A. Schockweiler (Ponente) y P.J.G. Kapteyn, Jueces;

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. F. G. Jacobs;  
Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG, por el Profesor A. J. Rädler, Asesor fiscal, y por el Sr. M. Lausterer, Abogado de Múnich;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. E. Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J.D. Colahan, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistido por el Sr. D. Bethlehem, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. J. Grunwald, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones de H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG; del Gobierno alemán, representado por los Sres. E. Röder y J. Sedemund, Abogado de Colonia; del Gobierno del Reino Unido, y de la Comisión, expuestas en la vista de 20 de enero de 1994;

oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 3 de marzo de 1994;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 Mediante resolución de 22 de diciembre de 1992, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de febrero de 1993, el Finanzgericht Hamburg planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 y de la letra b) del apartado 3 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Glawe») y el Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (en lo sucesivo, «Finanzamt»), acerca de una liquidación tributaria por la que se fijaba el Impuesto sobre el Volumen de Negocios adeudado por Glawe para el año 1991.
- 3 Glawe es una sociedad que se dedica a la instalación y explotación de máquinas tragaperras en establecimientos de despacho de bebidas. El funcionamiento de dichas máquinas está prescrito por la ley de forma imperativa. Antes de poner la máquina en funcionamiento por primera vez, la persona que la explota está obligada a llenar totalmente el depósito vertical donde se apilan las monedas destinadas al pago de los premios. Cuando un jugador introduce en la máquina una moneda, ésta cae en la caja de la máquina si el depósito vertical está totalmente lleno. Si, una vez pagados los premios, dicho depósito no está totalmente lleno, las monedas introducidas por los jugadores no caen en la caja, sino que pasan al depósito vertical. Cuando quien explota la máquina abre ésta, sólo puede sacar el contenido de la caja y, antes de volver a poner la máquina en funcionamiento, debe reponer el contenido del depósito vertical si éste no está totalmente lleno. Las máquinas están diseñadas de forma que, necesariamente, por lo menos el 60 % de las monedas introducidas por los jugadores (las apuestas efectuadas), deducido el importe del

Impuesto sobre el Volumen de Negocios, se distribuye en premios, quedando en la caja el resto, es decir, cerca del 40 %.

- 4 Para determinar el importe del IVA adeudado por Glawe en lo que se refiere al año 1991, el Finanzamt tomó como base imponible, con arreglo a la normativa alemana adoptada para la ejecución del artículo 11 de la Sexta Directiva, la totalidad de las cantidades introducidas en las máquinas durante dicho año, deducido el IVA, totalidad que calculó según un método que no se discute en el litigio principal, ya que las máquinas no están equipadas obligatoriamente con un contador que registre las apuestas.
- 5 Estimando que el Finanzamt debería haber utilizado como base imponible sólo las apuestas depositadas que habían quedado de hecho en las cajas de las máquinas, es decir, las cantidades introducidas, deduciendo no sólo el IVA, sino también los premios pagados a los jugadores, Glawe presentó una reclamación contra la liquidación tributaria girada por el Finanzamt. Al ser desestimada dicha reclamación, Glawe sometió el asunto al Finanzgericht Hamburg, que planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En el caso de las máquinas automáticas con posibilidad de premios en metálico [máquinas tragaperras], ¿está constituida la base imponible, a efectos de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva, por la totalidad de las cantidades apostadas, sin deducir los premios pagados automáticamente a los jugadores?

2) En el caso de que deban deducirse los premios pagados:

¿implica el principio de tributación individualizada que sólo pueden deducirse los premios hasta el importe de la apuesta correspondiente a un juego o a una serie de juegos?

3) En el caso de que se responda negativamente a la primera cuestión:

los premios pagados automáticamente, ¿constituyen total o parcialmente —hasta el importe de la apuesta correspondiente a un juego o a una serie de juegos— descuentos a efectos de la letra b) del apartado 3 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva?»

- 6 Para responder a estas cuestiones, debe recordarse que la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva prevé que la base imponible está constituida, «en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero [...]».
- 7 Procede señalar también que, con arreglo a la letra b) del apartado 3 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva, no se comprenderán en la base imponible las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice.
- 8 En la sentencia de 27 de marzo de 1990, *Boots Company* (C-126/88, Rec. p. I-1235), apartado 19, el Tribunal de Justicia hizo constar que esta última disposición es sólo una aplicación de la norma establecida por la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva, tal como ha sido interpretado, especialmente, en la sentencia de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rec. p. 6365), apartado 16, según la cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida por el servicio prestado.
- 9 En el caso de las máquinas tragaperras que, en virtud de obligaciones imperativamente establecidas por la ley, están diseñadas, como ocurre en el asunto principal, de manera que, por término medio, como mínimo el 60 % de las apuestas efectuadas por los jugadores les son distribuidas en concepto de premios, la

contraprestación realmente recibida por la persona que explota la máquina por el hecho de ponerla a disposición del público está constituida sólo por la parte de las apuestas que puede quedarse para ella esa persona.

- 10 Ahora bien, sólo las monedas que, una vez introducidas en las máquinas, pasan automáticamente a la caja son propiedad de quien explota la máquina, porque las que pasan al depósito vertical tienen la finalidad de reponer el contenido que esa persona había proporcionado inicialmente para poder poner en funcionamiento dichas máquinas.
  
- 11 Esta interpretación es confirmada por el examen del lugar al que van a parar, dentro de la máquina, las apuestas efectuadas por los beneficiarios de los servicios prestados, es decir, los jugadores. En efecto, las cantidades apostadas se componen en realidad de dos partes: por un lado, una parte destinada a reponer el contenido del depósito vertical y, por tanto, al pago de los premios y, por otro lado, la parte restante, que pasa a la caja de dinero de la máquina.
  
- 12 Ahora bien, como la parte de las apuestas de los jugadores que se distribuye en concepto de premios está fijada obligatoriamente de antemano, no puede considerarse que forma parte de la contraprestación del servicio consistente en poner las máquinas a disposición de los jugadores, ni que constituye la retribución de otro servicio prestado a los jugadores, como la concesión de una posibilidad de ganar premios o el pago mismo de premios.
  
- 13 Así pues, procede responder a la primera cuestión prejudicial que la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la base imponible, en el caso de las máquinas automáticas con posibilidad de premios en metálico (máquinas tragaperras), no incluye la parte, obligatoriamente fijada por la ley, del total de las cantidades apostadas que corresponde a los premios pagados a los jugadores.

- 14 De esta respuesta resulta que no procede pronunciarse sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que parten del supuesto de que la parte de las cantidades apostadas, que corresponde a los premios pagados, forma parte de la contraprestación que retribuye el servicio y debe estar comprendida en la base imponible.

### **Costas**

- 15 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y del Reino Unido, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

**EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),**

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Hamburg mediante resolución de 22 de diciembre de 1992, declara:

**La letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los**

impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que la base imponible, en el caso de las máquinas automáticas con posibilidad de premios en metálico (máquinas tragaperras), no incluye la parte, obligatoriamente fijada por la ley, del total de las cantidades apostadas que corresponde a los premios pagados a los jugadores.

Mancini

Díez de Velasco

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 5 de mayo de 1994.

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

R. Grass

G. F. Mancini