

SENTENCIA 17 SEPTIEMBRE DE 2002

■ **Asunto:** C-498/99

■ **Partes:** Town & Country Factors Ltd / Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva sobre el IVA – Ambito de aplicación – Concurso cuyo promotor únicamente se compromete por su honor – Base imponible”
(Sala Sexta)

I. Comentario. Legislación española.

En este asunto se planteó la cuestión de si el art. 2 punto 1 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios realizada a título oneroso, pero de la que no se derivan obligaciones que puedan ser objeto de ejecución forzosa, debido a que el prestatario sólo quede moralmente vinculado a prestar dichos servicios, y por tanto si constituye, o no, una operación sujeta a IVA.

El Tribunal consideró que se trataba de una prestación de servicios a título oneroso sujeto a IVA, de un supuesto en el que, en un concurso se intercambiaban prestaciones recíprocas entre el promotor y los participantes y en el que la retribución percibida por el primero, en forma de apuestas, constituía el valor efectivo del servicio que prestan a los segundos y por tanto sujeta a IVA, sin que pueda invocarse en este supuesto la Sentencia Tolsma (Asunto C-16-03 de 3 de marzo de 1994), según la cual era necesario que los servicios “se presten a título oneroso” en el sentido del art. 2 punto 1 de la Sexta Directiva y, por consiguiente, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quién efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado.

Por consiguiente, esta Sentencia no puede interpretarse –dice la Sentencia comentada– en el sentido de que si el promotor sólo está moralmente obligado, como sostiene el demandante, la obligación no puede ser objeto de ejecución forzosa, y por consiguiente no existe relación jurídica y por tanto IVA, puesto que esta tesis de hacer depender la relación jurídica del carácter ejecutivo de las obligaciones que incumben al prestatario (promotor del concurso) pondría en peligro el efecto útil de la Directiva, en la medida que permitiría eludir el IVA, incluyendo en sus contratos una cláusula de obligación moral. Tampoco puede sostenerse –dice la Sentencia– que no exista relación jurídica, si excluye la efectividad de la obligación, pues, precisamente de la existencia de este acuerdo de exclusión, se deduce la existencia de esa relación jurídica.

La otra cuestión planteada era la de si la base imponible estaría constituida o no por la totalidad de apuestas percibidas por el promotor del concurso, considerando la Sentencia que sí, ya que éste puede disponer libremente del importe de lo aportado y pagado por los participantes, y que le permiten cubrir los costes de su actividad, sin que por tanto pueda deducir los premios de la base imponible.

Sin embargo, también declara la Sentencia que no es aquí aplicable la Sentencia GLAWE, que permitía la deducción de los premios, puesto que se trataba del otro impuesto sobre las máquinas recreativas y que, de acuerdo con las disposiciones legales impositivas, el 60% de las apuestas se destinaban a abonar premios y por tanto eran deducibles sus importes por Ley.

1.1. Legislación española.

La base imponible se regula en el derecho español por los arts. 78 y ss. de la Ley 37/92, siendo la regla general de incluir el importe total de la contraprestación, sin que se contemple la posibilidad de que se declare no sujeta cuando se contraiga una obligación moral como en este supuesto; de todas formas si se diera este caso, sería aplicable lo declarado por la Sentencia.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 16 de diciembre de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de diciembre siguiente, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, formuló, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 2, punto 1, 6, apartado 1, y 11, parte A, apartado 1, de la Directiva 77/388/CE 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.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Town & County Factors Ltd (en lo sucesivo, “Town & County”) y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, “Commissioners”), autoridad competente en el Reino Unido para la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, “IVA”), en relación con el pago del IVA por la organización de concursos.

2.1. El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

Town & County consta inscrita a efectos del impuesto sobre el valor añadido como miembro representante de un grupo de sociedades, una de las cuales organizó, en particular, entre junio de 1994 y noviembre de 1995, un concurso semanal denominado “spot-the-ball” (“busca el balón”).

Los boletos para participar en dichos concursos llevan impresa una foto de una fase de un partido de fútbol en la que se ha borrado el balón. El objeto del concurso consiste en indi-

car, mediante una cruz, el lugar en que, a juicio del concursante, se encuentra el centro del balón oculto. Los participantes pueden poner hasta novecientas cruces sobre la foto y el importe de la apuesta que deben abonar varía en función del número de cruces. El concursante cuya cruz se encuentre más próxima al lugar en que, a juicio de un jurado, se encuentre el centro del balón, gana el primer premio. El segundo premio corresponde al concursante cuya cruz se encuentre mejor situada, sin contar la del participante que haya ganado el primer premio, y así sucesivamente.

Las bases del concurso, que están impresas en los boletos de participación, prevén, en particular, que los participantes aceptan que el concurso únicamente cree para el promotor deudas de honor ("binding in honour only").

Consta que durante el período de que se trata en el litigio principal, es decir, entre junio de 1994 y noviembre de 1995, el promotor nunca se negó a pagar o a enviar a los ganadores los premios indicados en los boletos de participación. Dichos premios, que consistían en cantidades en efectivo, productos o servicios, siempre fueron enviados a los ganadores y se financiaron con el importe de las apuestas percibidas. Además, consta que ni las bases del concurso ni la normativa nacional obligaban al promotor del concurso a pagar los premios en metálico o a adquirir los premios en especie mediante las referidas apuestas.

Como consecuencia de la sentencia de 5 de mayo de 1994, Glawe (C-38/93), Town & County, que hasta esa fecha había calculado siempre el importe del IVA devengado sobre el importe total de las apuestas percibidas, consideró que únicamente estaba obligada al pago del IVA en relación con ese importe menos el valor de los premios entregados a los ganadores.

El 28 de marzo de 1995, los Commissioners decidieron que Town & County estaba obligada al pago del IVA sobre el importe total de las apuestas percibidas.

Town & County interpuso entonces un recurso contra dicha decisión ante el órgano jurisdiccional remitente.

Dicho órgano jurisdiccional estimó que la solución del litigio de que conocía dependía de la interpretación del Derecho comunitario y, en particular, de la respuesta a la cuestión de si el hecho de que el promotor del concurso sólo estuviese moralmente obligado, circunstancia que ponía en duda la existencia de una relación jurídica entre éste y los concursantes, daba lugar a que la organización del concurso no pudiera considerarse como una prestación de servicio en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva. Por consiguiente, el 3 de junio de 1997, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial a ese respecto.

La High Court of Justice (England & Wales) (Reino Unido) resolvió, en apelación, que el órgano jurisdiccional remitente debía plantear asimismo al Tribunal de Justicia la cuestión de si la base imponible en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva estaba constituida por la totalidad de las apuestas percibidas y no por el importe neto que resulta de deducir las cuantías correspondientes a los premios distribuidos.

En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Sobre la primera cuestión

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios realizada a título oneroso, pero de la que no se derivan obligaciones que pueden ser objeto de ejecución forzosa debido a que se acordó que el prestatario quedaría sólo moralmente vinculado a prestar dichos servicios, constituye una operación sujeta al IVA.

Para poder responder a esta cuestión, es importante recordar de entrada que a tenor del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, están sujetas 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.

Asimismo, es necesario recordar que en el apartado 14 de la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, (C-16/03), el Tribunal de Justicia ha señalado que una prestación de servicios sólo se realiza a “título oneroso” en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Según Town & County, en la organización de un concurso como el que es objeto del litigio principal no existe una relación jurídica de esa índole entre el prestatario del servicio y su destinatario, puesto que al existir una cláusula según la cual el promotor sólo está moralmente obligado, la obligación que le incumbe a éste no puede ser objeto de ejecución forzosa.

A este respecto, es necesario señalar, en primer lugar, que consta que al organizarse un concurso como el que es objeto del litigio principal, se intercambian prestaciones recíprocas, en el sentido de la sentencia Tolsma, antes citada, entre el promotor del concurso y los participantes y que la retribución percibida por el primero en forma de apuestas constituye el contravalor efectivo del servicio que presta a los segundos.

Es necesario señalar, a continuación, que el enfoque consistente en hacer depender la existencia de una relación jurídica, en el sentido de la sentencia Tolsma, antes citada, del carácter ejecutivo de las obligaciones que incumben al prestatario de servicios pondría en peligro el efecto útil de la Sexta Directiva en la medida en que tendría como consecuencia que las operaciones sujetas a esta Directiva podrían variar de un Estado miembro a otro a causa de las divergencias que pudieran existir a este respecto entre los distintos ordenamientos jurídicos.

Además, este enfoque permitiría a un sujeto pasivo eludir el pago del IVA incluyendo en sus contratos de venta o de servicios una cláusula como la que es objeto del litigio principal.

Por último, no puede sostenerse cabalmente que no existe relación jurídica alguna, en el sentido de la sentencia Tolsma, antes citada, debido a que la obligación que incumbe al prestatario de servicios no puede ser objeto de ejecución forzosa, cuando la imposibilidad de solicitar la ejecución forzosa de dicha obligación deriva precisamente de un acuerdo entre dicho prestatario y el destinatario, ya que un acuerdo de esa índole constituye la expresión misma de una relación jurídica en el sentido aludido.

3.2. Sobre la segunda cuestión

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, a efectos de la organización de un concurso como el que es objeto del litigio principal, la base imponible está constituida por el importe total de las apuestas percibidas por el promotor de dicho concurso, por ese mismo importe menos el valor de los premios distribuidos a los ganadores o por otro importe.

Con el fin de poder responder a la cuestión tal y como ha quedado reformulada, es necesario recordar, en primer lugar, que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece que “la base imponible estará 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”.

Procede recordar, a continuación, que según jurisprudencia reiterada, esta disposición debe interpretarse en el sentido de que la base imponible de una prestación de servicios está constituida por la contraprestación realmente recibida por esa prestación (véanse, en particular, las sentencias de 27 de marzo de 1980, *Boots Company*, C-126/88, apartado 19, y de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, apartado 13).

Ahora bien, por lo que se refiere a la organización de un concurso como el que es objeto del litigio principal, la contraprestación realmente recibida por el promotor por el servicio que presta a los participantes está constituida por las apuestas pagadas por éstos. Percibe dichas apuestas en su totalidad y éstas le permiten cubrir los costes de su actividad. Se deduce de lo anterior que el importe de dichas apuestas constituye la base imponible, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, de la operación aludida.

Por último, es necesario destacar que esta interpretación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva no desvirtúa la interpretación adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Glawe, antes citada, en la medida en que la explotación de máquinas de juego automáticas a que se refería dicha sentencia y la organización del concurso que es objeto del litigio principal difieren en puntos esenciales.

En efecto, mientras que las máquinas de juego automáticas se caracterizaban por el hecho de que, en virtud de disposiciones legales imperativas, estaban diseñadas de tal forma que un determinado porcentaje, en concreto el 60%, al menos, de las apuestas efectuadas por los jugadores les eran pagadas a éstos en concepto de premios y que dichas apuestas podían separarse técnica y físicamente de las apuestas de que podía disponer para sí el explotador; el concurso objeto del litigio principal no presenta ninguna de dichas características, de forma que el promotor de dicho concurso puede disponer libremente de la totalidad de las apuestas percibidas.

4.1. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) El artículo 2, punto 1, de la Directiva 77/388/CE 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, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios efectuada a título oneroso, pero de la que no se derivan obligaciones que puedan ser objeto de ejecución forzosa debido a que se acordó que el prestatario sólo se obliga moralmente a prestar dichos servicios, constituye una operación sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

2) El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que el importe total de las apuestas percibidas por el promotor de un concurso constituye la base imponible de dicho concurso cuando el promotor puede disponer libremente de dicho importe.”

5. La Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 27 de septiembre de 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera de la siguiente forma:

“1. Con arreglo a la Sexta Directiva 77/388/CE 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, y en particular el artículo 1, número 1, una operación, que en virtud de un acuerdo entre las partes “sólo constituye una deuda moral” (y, por ello, no es exigible judicialmente conforme al Derecho interno), puede constituir, en principio, una operación sujeta al impuesto a los efectos del IVA.

2. Con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, la base imponible a los efectos del IVA de una prestación de servicios consistente en la organización de un concurso a favor de los concursantes por el promotor a cambio del pago del importe de las apuestas efectuado por estos últimos, está constituida por las cantidades apostadas.”