

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante. Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 14 de julio de 2011

Asunto: C-464/10.

Partes: *État belge y Pierre Henfling, Raphaël Davin y Koenraad Tanghe, en calidad de síndicos de la quiebra de Tiercé Franco-Belga S.A.*

Síntesis:

“Fiscalidad – Sexta Directiva IVA – Artículos 6, apartado 4 – Exención – Artículo 13, parte B, letra f) – juegos de azar – Servicios prestados por un comisionista (“buraliste”) que actúa en nombre propio pero por cuenta de un comitente que ejerce una actividad de recogida de apuestas”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El presente asunto tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada en 2010 por la *Cour d'appel* de Mons (Bélgica) ante el TJUE. Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Estado belga y los síndicos de la quiebra de Tiercé Franco-Belga, S.A. (en adelante, TFB), concerniente a la denegación por parte del citado Estado de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) respecto a las prestaciones realizadas por las agencias de apuestas para TFB.

Centrándonos en los hechos, conviene destacar que TFB (declarada en quiebra el 27 de octubre de 2008) constituye una sociedad anónima inscrita en el registro del IVA en Bélgica, cuya actividad consiste en la recogida de apuestas sobre carreras de caballos en Bélgica y otros Estados. Para el desarrollo de tal actividad cuenta con una red de agencias locales, denominadas *buralistes* y presentes en todo el territorio belga, que se encargan de recoger las apuestas de los jugadores, registrarlas, emitir los boletos para los mismos y satisfacerles, en su caso, las correspondientes ganancias.

La vinculación entre TFB y los *buralistes* se articula jurídicamente a través de un convenio denominado “contrato de comisión”. De conformidad con el mismo, TFB cede al *buraliste* el fondo de comercio del que es propietaria, para que éste lo gestione. Asimismo, pone a disposición de este último los locales,

con los suministros necesarios, se hace cargo del seguro inmobiliario y le proporciona el material informático a fin de registrar las apuestas realizadas y el pago de las ganancias. En este sentido, un apostante ganador sólo puede cobrar su premio en el establecimiento del *buraliste* en el que efectuó su apuesta.

Por su parte, el *buraliste* se compromete a emplear diligentemente el material prestado y a respetar los reglamentos sobre la recogida de apuestas y, en concreto, sobre el registro, la contabilidad y el pago de las ganancias. Ahora bien, el *buraliste* tiene libertad para decidir cómo organizar su agencia, así como para contratar el personal que estime oportuno. Igualmente, se ha de subrayar que el titular de la agencia es el único habilitado para registrar una apuesta, pudiendo incluso rechazarla, total o parcialmente, sin necesidad de justificar su negativa. Mientras en el anverso de los boletos emitidos por el *buraliste*, entregados a los jugadores para materializar sus apuestas se hace referencia al titular de la agencia, en el reverso se alude a TFB.

La retribución que percibe el *buraliste* consiste en una comisión, integrada por un porcentaje de los importes jugados en las apuestas registradas, previa deducción de los reembolsos efectuados. Dicha comisión se calcula mensualmente al margen de las operaciones oficiales de apuestas. A los efectos que nos ocupan, es importante añadir que el *buraliste* no emite factura alguna a TFB por la percepción de sus comisiones.

Es precisamente en este punto donde radica la controversia planteada toda vez que, tras detectar la ausencia de tributación de IVA en relación con las comisiones percibidas, la Administración Tributaria belga notificó a TFB la necesidad de abonar el importe de IVA adeudado, más los correspondientes intereses de demora, así como las sanciones pecuniarias pertinentes, bajo el entendimiento de que los *buralistes* trabajaban en nombre de TFB. Disconforme con este planteamiento, la citada empresa interpuso un recurso ante el Tribunal de primera instancia de Lieja, alegando que los titulares de las agencias eran comisionistas que actuaban en el marco de una prestación de servicios exenta del pago del IVA. La sentencia estimatoria de este Tribunal *a quo* fue, no obstante, recurrida por el Estado belga, si bien el Tribunal *ad quem* (la *Cour d'appel de Liège*) confirmó en todos sus puntos la antedicha resolución. La *Cour de cassation* casó dicha resolución y remitió el asunto al órgano jurisdiccional remitente (la *Cour d'appel* de Mons). Examinado el contrato que vinculaba a TFB con los *buralistes*, este órgano concluyó, efectivamente, que nos hallamos ante un contrato de comisión y no de mandato, dado que aquellos actuaban en su propio nombre, prestando un servicio consistente en el registro de apuestas y en el pago de ganancias, aunque por cuenta de TFB.

Una vez clarificada la naturaleza del contrato, la cuestión a dilucidar estriba en si las comisiones que TFB pagaba a los titulares de las agencias están o no exentas del IVA. A este respecto, la solución puede variar en función de la interpretación que deba darse a los artículos 6.4 y 13.B.f) de la Sexta Directiva, motivo por el cual la *Cour d'appel* de Mons decidió suspender el procedimiento y formular ante el TJUE la consiguiente cuestión prejudicial. En particular, se pregunta al Alto Tribunal qué tratamiento debe dispensarse desde la perspectiva del IVA a la relación entre una empresa que ejerce una actividad de recogida de apuestas y un operador económico que efectúa la recogida de aquéllas como intermediario, actuando en su propio nombre pero por cuenta de la mencionada empresa.

2. Fallo.

A través de su pronunciamiento en el presente caso, el Tribunal de Luxemburgo declara que los artículos 6.4 y 13.B.f) de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en la medida en que un operador económico actúe en la recogida de apuestas incluida en la exención del IVA prevista en el mencionado artículo 13.B.f), como intermediario en su propio nombre, pero por cuenta de una empresa que ejerce una actividad de recogida de apuestas, se considera que, de acuerdo con el artículo 6.4 citado, esta última empresa lleva a cabo para dicho operador una prestación de apuestas comprendida en esa exención.

3. Comentario.

Dentro de la notable producción jurisprudencial en materia de IVA, nos encontramos en este caso ante una sentencia que arroja luz sobre la determinación del hecho imponible y, señaladamente, sobre su caracterización con vistas a la aplicación o no de la exención prevista en la normativa europea. Resulta de interés evidenciar cómo en el asunto que nos ocupa el TJUE no entra a analizar si concurren o no los presupuestos exigidos por el artículo 6.4 de la Sexta Directiva, básicamente si los indicados *buralistes* actuaban en su propio nombre -pero por cuenta ajena- al recoger las apuestas, sino que expresamente señala que tal verificación compete al órgano jurisdiccional remitente. Con todo, consciente de que su labor entraña facilitar indicaciones que puedan guiar al órgano judicial nacional a pronunciarse sobre este extremo, el TJUE apunta algunos datos significativos que aquél deberá tener en cuenta con vistas a concluir si concurre dicho requisito y, en consecuencia, puede aplicarse la exención alojada en el artículo 13.B.f) de la Sexta Directiva (las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero están exentos del IVA). En este contexto, el hecho de que para el ejercicio de su actividad sea o no preciso contar con la autorización de las autoridades públicas; o que los boletos emitidos por los *buralistes* mencionen el nombre de TFB; el dato de que los clientes acepten someterse a las cláusulas del reglamento de dicha sociedad; así como que los fondos de comercio explotados por los *buralistes* lleven la enseña de la indicada sociedad, que es la propietaria, constituyen, sin duda, elementos relevantes a tomar en consideración por el órgano jurisdiccional remitente en este punto.

En otro orden de cuestiones, el TJUE llama la atención sobre la diferencia existente entre este asunto y el resuelto a través de su Sentencia de 13 de julio de 2006 (*United Utilities*, C-89/05), en la que afirmó que la prestación de servicios de “central de llamadas”, realizada en beneficio de un corredor de apuestas telefónicas, que incluye la aceptación de las apuestas en nombre de dicho corredor por parte del personal del prestador de esos servicios, no se reputa una operación de apuestas en el sentido del artículo 13.B.f) de la Sexta Directiva y, por ende, no puede beneficiarse de la exención aludida. En contraste con ello, la actividad desarrollada por los *buralistes* difiere de la de la “central de llamadas” en dos aspectos trascendentales: a) Mientras en aquélla la actividad consistía en la aceptación de apuestas en nombre del corredor de éstas, en el litigio presente se trata, antes al contrario, de un operador económico que realiza la recogida de apuestas por cuenta del corredor de apuestas, pero actuando en su propio nombre; b) Además, también el contenido de la actividad misma es distinto, por cuanto en el caso que comentamos los apostantes conocen a los *buralistes*, éstos pueden rechazar una apuesta sin estar obligados a justificar su negativa y se encargan, adicionalmente, de pagar las ganancias que correspondan a los jugadores.

Tal y como afirma el TJUE (parágrafo 33), dicha intermediación en su propio nombre se traduce en que, a diferencia del asunto sobre el que versa la Sentencia *United Utilities*, “el vínculo jurídico no se crea directamente entre el apostante y la empresa por cuenta de la cual actúa el operador que hace de intermediario, sino entre este operador y el apostante, por una parte, y el citado operador y la mencionada empresa, por otra”. En su hilo argumental, el Alto Tribunal continúa señalando que “en lo que respecta al régimen de dicha intermediación desde el punto de vista del IVA, el artículo 6.4 de la Sexta Directiva dispone que cuando un sujeto pasivo que actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena, media en una prestación de servicios, se presumirá que ha recibido y suministrado personalmente los servicios de que se trate. Así pues, esta disposición crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente. En virtud de esta ficción, se considera que el operador, que actúa como intermediario en la prestación de servicios y que es el comisionista, recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuenta del que actúa, que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente. De ello resulta que, al tratarse de la relación jurídica entre el comitente y el comisionista, su papel respectivo de prestador de servicios y de pagador se invierte ficticiamente a efectos del IVA”. Por tanto, tal y como afirma el Tribunal de Luxemburgo en su parágrafo 36, “si la prestación de servicios en la que el comisionista actúa como intermediario está exenta del IVA, esta exención es aplicable asimismo a la relación jurídica entre el comitente y el comisionista”.

Finalmente, conviene reseñar que el principio de neutralidad fiscal invocado por el Gobierno belga no supone, a juicio del TJUE, obstáculo alguno para la aplicación de la exención del artículo 13.B.f) de la Sexta Directiva a la relación entre el comitente y el comisionista, aun cuando la comisión pagada a un mandatario que actúe en nombre y por cuenta del mandante esté sujeta al IVA. Nótese, a este respecto, que tal y como se desprende del artículo 6.4 de la Sexta Directiva, ésta contempla reglas particulares para las prestaciones de servicios realizadas por un comisionista (que actúa en nombre propio pero por cuenta ajena), que no coinciden con las que regulan las prestaciones realizadas por un mandatario (que actúa en nombre y por cuenta ajenos). La normativa española establece asimismo, en buena lógica, reglas especiales que excepcionan la regla general prevista en relación no sólo con el hecho imponible, sino también con la base imponible y el devengo del IVA, en los casos en que el comisionista actúe en nombre propio.

