

|

61999J0498

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 17 de septiembre de 2002. - Town & County Factors Ltd contra Commissioners of Customs & Excise. - Petición de decisión prejudicial: VAT and Duties Tribunal, Manchester - Reino Unido. - Sexta Directiva sobre el IVA - Ámbito de aplicación - Concurso cuyo promotor únicamente se compromete por su honor - Base imponible. - Asunto C-498/99.

Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-07173

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

1. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Operaciones impositivas - Prestaciones de servicios a título oneroso - Obligaciones del prestatario que no pueden ser objeto de ejecución forzosa debido a que el prestatario sólo se ha comprometido por su honor - Sujeción al impuesto

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 2, punto 1)

2. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Base imponible - Prestación de servicios - Concurso que permite al promotor disponer libremente de las apuestas percibidas - Base imponible constituida por el importe total de las apuestas

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 11, parte A, ap. 1, letra a)]

Índice

1. El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva 77/388, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, 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.

(véanse el apartado 24 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios 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.

(véanse el apartado 31 y el punto 2 del fallo)

Partes

En el asunto C-498/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Town & County Factors Ltd

y

Commissioners of Customs & Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 2, punto 1, 6, apartado 1, y 11, parte A, apartado 1, 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. N. Colneric, Presidenta de la Sala Segunda, en funciones de Presidenta de la Sala Sexta, y los Sres. C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (Ponente) y V. Skouris, jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Town & County Factors Ltd, por el Sr. R. Cordara, QC, y la Sra. P. Cargill-Thompson, Barrister, designados por Ernst & Young, Tax advisers;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J.E. Collins, en calidad de agente, asistido por el Sr. K.P.E. Lasok, QC;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Town & County Factors Ltd, representada por el Sr. R. Cordara y la Sra. P. Cargill-Thompson; del gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. J. E. Collins, asistido por el Sr. K.P.E. Lasok; del Gobierno alemán, representado por la Sra. B. Muttelsee-Schön, en calidad de agente, y de la Comisión, representada por el Sr. R. Lyal, expuestas en la vista de 27 de junio de 2001;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de septiembre de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 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/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 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.

La normativa comunitaria

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva, que compone el Título II, «Ámbito de aplicación», dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. 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.

2. [...]»

4 A tenor del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva:

«Serán consideradas como "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

Tales operaciones pueden consistir, entre otras:

- en la cesión de un bien incorporeal, representado o no por un título;*
- en la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas;*
- en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.»*

5 En su Título VIII, «Base imponible», el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece:

«A. En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

a) 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, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

6 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»).

7 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 indicar, 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.

8 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»).

9 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.

10 Como consecuencia de la sentencia de 5 de mayo de 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679), 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.

11 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.

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

13 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.

14 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.

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

«1) Según la interpretación de las Directivas 67/227/CEE y 77/388/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967 y de 17 de mayo de 1977, y en particular, de los artículos 2, punto 1, y 6, apartado 1, de la segunda y teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular, la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743), ¿está sujeta al impuesto sobre el valor añadido una operación en la que las partes hayan acordado que sea "sólo moralmente vinculante" (y, por lo tanto, el Derecho nacional no permite que se exija su ejecución forzosa)?

2) En el supuesto de que se conteste a la primera cuestión en sentido afirmativo, según la interpretación de dichas Directivas y, en particular, del artículo 11, parte A, apartado 1, de la segunda, y teniendo en cuenta asimismo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular, la sentencia de 5 de mayo de 1994, Glawe [...], ¿la base imponible del impuesto sobre el valor añadido en relación con los servicios de organización de un concurso prestados por el promotor a los participantes a cambio del pago de las apuestas efectuado por éstos, está constituida por

a) el importe de las apuestas, o

b) el importe de las apuestas menos el importe de los premios abonados a los concursantes que hayan acertado, o

c) alguna otra cantidad y, en tal caso, cuál?

Con carácter subsidiario, si debe considerarse que el promotor presta dichos servicios a cada concursante a cambio del pago de la apuesta que éste haya efectuado, ¿la base imponible con respecto a cada una de tales prestaciones la constituye

a) el importe de esa apuesta, o

b) el importe de esa apuesta menos una parte proporcional del importe o valor de los premios concedidos a los concursantes que hayan acertado, o

c) alguna otra cantidad y, en tal caso, cuál?»

Sobre la primera cuestión

16 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.

17 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.

18 Asimismo, es necesario recordar que en el apartado 14 de la sentencia Tolsma, antes citada, 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.

19 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.

20 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.

21 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.

22 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.

23 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.

24 En estas circunstancias, procede responder a la primera cuestión que el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva 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 IVA.

Sobre la segunda cuestión

25 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.

26 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».

27 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 1990, *Boots Company*, C-126/88, Rec. p. I-1235, apartado 19, y de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 13).

28 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.

29 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.

30 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.

31 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 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.

Decisión sobre las costas

Costas

32 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal, Manchester, mediante resolución de 16 de diciembre de 1999, declara:

1) El artículo 2, punto 1, 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, 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.