|

61999C0498

Conclusiones del Abogado General Stix-Hackl presentadas el 27 de septiembre de 2001. - 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

Conclusiones del abogado general

I. Observaciones introductorias

1. En el presente asunto, el Manchester Tribunal Center - VAT and Duties Tribunals plantea al Tribunal de Justicia la cuestión de si un juego de azar puede considerarse una operación sujeta al impuesto en el sentido de las disposiciones del impuesto sobre el valor añadido («IVA»), y en especial 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), cuando no existe un negocio jurídico judicialmente exigible que lo fundamente y, como en este caso, haya de calcularse la base imponible.

II. Antecedentes de hecho, procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

2. Town and County Factors Ltd (en lo sucesivo, «Town & County») consta inscrito a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el Reino Unido como miembro representante de un grupo de sociedades. Otro miembro del grupo es Vernons Games Ltd (en lo sucesivo, «Vernons Games»).

3. Vernons Games participa en la organización del concurso semanal «spot-the-ball». De junio de 1994 a noviembre de 1995 («el período pertinente») Vernons Games organizó los concursos de la forma expuesta en los apartados 4 a 8 siguientes.

4. Los boletos para participar en cada concurso llevaban impresas a) la copia de una fotografía tomada durante un partido de fútbol, en la que se había borrado el balón, b) las normas que regían el concurso y c) una lista de los premios. El concursante podía escribir, como máximo, novecientos cruces en la fotografía para indicar el lugar en que, con mayor probabilidad se encontraba, a su juicio, el centro del balón; el importe de la apuesta variaba en función del número de cruces. El concursante cumplimentaba el boleto y lo enviaba a Vernons Games, junto con el correspondiente importe de la apuesta. Un jurado compuesto por tres futbolistas profesionales retirados examinaba la fotografía y establecía el lugar en que con mayor probabilidad se encontraba el balón. El primer premio correspondía al concursante que hubiera

consignado una cruz cuya intersección fuera la más próxima al centro del balón; el concursante que hubiera consignado una cruz cuya intersección fuese la siguiente en proximidad ganaba el segundo premio, y así sucesivamente.

5. Las bases de cada concurso incluían, entre otras, las siguientes:

«1. Por el hecho de participar en el concurso, el concursante acepta cumplir todas las bases y condiciones. Acepta que esta transacción sea sólo moralmente vinculante y que cualquier receptor al que se presente el boleto sea su representante. Acuerda, por lo demás, con tales receptores, que cualquier trato que exista entre ellos y el concursante es sólo moralmente vinculante.

[...]

4. [...] Los premios o, en caso de empate, una parte alícuota de su valor en efectivo, ambos según lo indicado anteriormente, se concederán a los acertantes, siguiendo el orden de aproximación de sus apuestas a juicio del jurado, hasta que se hayan repartido todos los premios.

5. Si el jurado considera que alguna o algunas apuestas constituyen un acierto totalmente exacto se entregará al acertante, o se repartirá a partes iguales entre los acertantes si son varios, el premio gordo consistente en dinero y regalos por un valor de 200.000 GBP (en lugar del referido primer premio) [...]»

6. Según el Derecho inglés, el hecho de que la base 1 contenga los términos «esta transacción es sólo moralmente vinculante» («la cláusula de "sólo moralmente vinculante"») excluye la existencia de cualquier relación jurídica entre el concursante y Vernons Games, con la consecuencia de que la acción de un concursante que demandara a Vernons Games al objeto de que se tratase su pronóstico de acuerdo con las normas, o para que se le pagara o se le remitiera un premio que hubiera ganado sería desestimada.

7. La recaudación relativa a cada concurso puede preverse con un grado de aproximación muy elevado, y en función de este dato se fija el valor de los premios que se entregarán. Los premios consisten en dinero, bienes y servicios. El valor del premio gordo mencionado en la base 5 puede exceder del total de las apuestas recibidas respecto a un concurso determinado, y ello ha ocurrido algunas veces. En ninguna ocasión el importe de las apuestas ha sido insuficiente para el abono de los premios ganados, ni tampoco el promotor del concurso se ha negado nunca a pagar o remitir un premio a su ganador.

8. Aunque ni las bases ni ninguna otra disposición obligaba a Vernons Games a pagar los premios o a abonar su importe con el dinero de las apuestas o con cualesquiera otras cantidades específicas, en la práctica, en cada concurso se utilizó el dinero de las apuestas para el pago de los premios. Ni en virtud de las condiciones generales de contratación ni de la realidad comercial de la transacción estaba obligado Vernons Games a administrar el dinero de las apuestas de una manera determinada o de un modo distinto que su propio dinero.

9. Mediante escrito de 28 de marzo de 1995 los Commissioners of Customs and Excise decidieron que con respecto a los ejercicios contables comprendidos en el período pertinente Town & County debía pagar el IVA sobre el importe total de las apuestas y no, como sostenía ésta, sobre la cuantía de las apuestas menos el importe o el valor de los premios.

10. Town & County impugnó dicha decisión. En su resolución pronunciada el 27 de agosto de 1996 el tribunal que conoce del asunto declaró que:

a) a la luz del apartado 14 de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Tolsma (Rec. 1994, p. I-743), la cláusula «sólo moralmente vinculante», al excluir la existencia de una relación

jurídica entre el concursante y Vernons Games, plantea el interrogante de si esta última presta un servicio a título oneroso a favor de los concursantes en el sentido del artículo 2.1 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (en lo sucesivo, «cuestión Tolsma»);

b) a la luz de los apartados 8 a 13 de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Glawe (Rec. 1994, p I-1679), en el supuesto de que existiera dicho servicio, la base imponible con arreglo al artículo 11, epígrafe A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva sería el importe total de las apuestas recibidas y no la cantidad restante una vez repartidos los premios o pagado su importe (en lo sucesivo, «cuestión Glawe»);

c) la conveniencia de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia sobre la cuestión Tolsma debía examinarse en una vista ulterior.

11. Una vez celebrada la vista sobre la necesidad de plantear la cuestión prejudicial, se presentó ante la High Court of Justice un recurso contra las resoluciones mediante las que se plantearon las cuestiones prejudiciales; dicho tribunal acordó que se plantearan con carácter prejudicial al Tribunal de Justicia la cuestión Tolsma y la cuestión Glawe, y devolvió el asunto al órgano jurisdiccional que conoce del litigio principal para que plantease dichas cuestiones.

12. El Manchester Tribunal Centre - VAT and Duties Tribunals planteó al Tribunal de Justicia con carácter prejudicial las siguientes cuestiones:

«1) Según la correcta interpretación de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967 y de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, y en particular, de los artículos 2, apartado 1, y 6, apartado 1, de esta última y teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular, la sentencia en el asunto C-16/93, Tolsma (Rec. 1994, 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 cuyo cumplimiento, por lo tanto, no pueda exigirse por vía judicial con arreglo al Derecho interno)?

2) En el supuesto de que la cuestión 1) se conteste en sentido afirmativo, según la correcta interpretación de dichas Directivas y, especialmente, del artículo 11, parte A, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE, y teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular, la sentencia en el asunto C-38/93, Glawe (Rec. 1994, p. I-1679), ¿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 en él a cambio del pago de las apuestas efectuado por estos últimos está constituida por

a) el importe de las apuestas, o

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

c) alguna otra cantidad?

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?»

III. Marco jurídico

13. El artículo 2 de la Sexta Directiva 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. Las importaciones de bienes.»

14. El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone:

«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.»

15. De acuerdo con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva:

«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;»

16. El artículo 13, parte B, dispone, en la parte que aquí interesa, que:

«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; [...]

IV. Sobre la primera cuestión

A. Alegaciones de las partes

17. Con carácter preliminar, la demandante en el procedimiento principal, Town & County, señala que el concepto de carácter oneroso de los artículos 2 y 6 de la Sexta Directiva es un concepto jurídico del Derecho comunitario y, por ello, debe ser aplicado de forma uniforme en toda la Comunidad. Además, considera que, de acuerdo con la conclusiones del Abogado General Sr.

Jacobs en el asunto Glawe, hay que tomar en consideración el contexto jurídico y fáctico en su conjunto, lo que en el presente caso significa tener en cuenta la estructura del concurso, típica de los juegos de azar.

18. Town & County considera también, que las transacciones objeto del litigio, cuya particularidad reside en que únicamente constituyen una obligación moral, no están sujetas al IVA. En efecto, como se deduce de la sentencia Tolsma, para que se pueda hablar de la prestación de un servicio es preciso que exista un vínculo jurídico entre la persona que efectúa la prestación y su destinatario, en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas.

19. Añade que, a diferencia del asunto Tolsma, en el presente asunto no se crea una relación jurídica entre el concursante y el despacho de apuestas ni entre el concursante y Town & County. Ello está, además, en consonancia con la jurisprudencia nacional en materia de contratos «sólo moralmente vinculantes», según la cual dichos convenios no producen efectos jurídicos y su cumplimiento no puede ser exigido judicialmente, es decir que no dan lugar al nacimiento de derechos y obligaciones para las partes.

20. Town & County considera asimismo, que la operación controvertida pertenece por ello a una categoría especial de casos, en los cuales a pesar de los aspectos económicos faltan las propiedades del carácter oneroso y de la exigibilidad judicial, es decir que las partes saben que no se puede atribuir valor jurídico alguno a dichos convenios.

21. Town & County concluye que, en estas circunstancias, no puede tratarse de una operación a efectos del IVA y que, por ello, la organización del concurso «Spot-the-Ball» no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA.

22. El Gobierno del Reino Unido alega que en los casos en que un contrato entre dos personas contiene una cláusula «sólo moralmente vinculante», ésta únicamente significa que las partes han decidido que la relación entre ellas no sea exigible jurídicamente. Pero ello no quiere decir en absoluto que no se trate de una relación jurídica.

23. Añade que el presente caso se diferencia del asunto Tolsma en que la cláusula aludida fue pactada entre el promotor y el concursante al celebrarse la operación, en cuyo marco se prestó un servicio de carácter oneroso. En el asunto Tolsma, en cambio, no se creaba ningún vínculo jurídico ni existía operación alguna como sí ocurre en el caso objeto del presente litigio.

24. El Gobierno del Reino Unido considera, además, que a los efectos del IVA es suficiente que exista una relación jurídica entre la persona que presta el servicio y el destinatario, en cuyo marco el operador presta un servicio (imponible) de carácter oneroso. También considera que la exigibilidad judicial es irrelevante y que cualquiera otra interpretación de la Sexta Directiva sería contraria tanto a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia como al principio de neutralidad fiscal e incitaría abiertamente a la evasión fiscal.

25. El Gobierno del Reino Unido alega además, que si, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incluso las operaciones ilegales, que en muchos ordenamientos jurídicos no son judicialmente exigibles, están sujetas al IVA en virtud del principio de neutralidad fiscal, esta consideración debe aplicarse también a una operación como la que es objeto del litigio.

26. Por último, considera también que la aplicación de la Sexta Directiva tampoco puede depender de la exigibilidad judicial de los convenios, porque la exigibilidad judicial de las obligaciones puede variar de Estado miembro a Estado miembro y esto podría perjudicar injustificadamente el tratamiento fiscal uniforme en la Comunidad.

27. En tales circunstancias, el Gobierno del Reino Unido estima que la primera cuestión debe ser contestada en sentido afirmativo.

28. La Comisión también considera que una operación como la controvertida no puede sustraerse del ámbito de aplicación del IVA por el sólo hecho de no ser exigible judicialmente. A su juicio, en el presente asunto existe una operación claramente definida con un *quid pro quo* y la aplicación del artículo 2 de la Sexta Directiva únicamente depende de si se estipuló una prestación de carácter oneroso, y no de si existe una contraprestación exigible por vía judicial.

29. Por lo demás, la Comisión duda de que en Derecho inglés la cláusula «sólo moralmente vinculante» excluya efectivamente toda relación jurídica entre las partes implicadas.

30. La Comisión añade, que a diferencia del caso en cuestión, en el asunto *Tolsma* ni el objeto del litigio era un convenio sólo moralmente vinculante ni se pagó un precio por una prestación de servicios determinada.

31. La Comisión señala que, teniendo en cuenta que en algunos Estados miembros los juegos de azar no son judicialmente exigibles, la interpretación que hace *Town & County* tendría como consecuencia que en muchos Estados miembros las operaciones de diversos juegos de azar no estarían comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, sin que fuera necesaria una excepción como la prevista en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva.

B. Apreciación

32. Con su primera cuestión el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente, si una operación constituye también una operación imponible en el sentido de la Sexta Directiva, cuando en virtud del Derecho nacional la transacción no produce deudas exigibles judicialmente por haberse estipulado una cláusula «sólo moralmente vinculante».

33. A este respecto conviene señalar con carácter previo, que no resulta necesario examinar la Segunda Directiva 67/227/CEE del Consejo de 11 de abril de 1967 mencionada en la primera cuestión, ya que en el momento de hacerse efectivas las operaciones objeto de litigio la Segunda Directiva ya no estaba en vigor. Además, como se desprende de la siguiente apreciación, la respuesta a la primera cuestión no requiere una interpretación del artículo 6, apartado 1, de la Directiva, como solicita el órgano jurisdiccional nacional, en la medida en que dicho artículo únicamente define el concepto de «prestación de servicios» en el sentido de la Sexta Directiva.

34. El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva dispone que estarán 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». Por lo tanto, lo característico de una operación imponible es que una contraprestación pueda imputarse a una prestación de servicios o a una entrega de bienes de tal manera que la prestación de servicios o la entrega de bienes puedan considerarse efectuadas «a título oneroso».

35. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado, entre otros en los asuntos *Aardappelenbewaarsplaats*, *Apple and Pear* y *Naturally Yours Cosmetics* que el concepto de prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, número 1, supone la existencia de una «relación directa» entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. Sólo cuando existe dicha relación entre el servicio y la contraprestación puede tratarse de un servicio a título oneroso y de una operación imponible.

36. En el asunto *Tolsma*, el Tribunal de Justicia introdujo una precisión a este respecto, al señalar que una prestación de servicios únicamente se realiza «a título oneroso» y es, por tanto, 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».

37. A la luz del artículo 2 de la Sexta Directiva y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes citada, no hay que entender el criterio de la «relación jurídica» de forma aislada, en el sentido de que se trata de una cualidad jurídica concreta y especial que debe poseer la operación. Por lo que respecta a la «relación jurídica» se trata, antes bien, de la relación entre la prestación de servicios y la contraprestación.

38. No se puede hacer depender la existencia de una «relación jurídica», en el sentido de la sentencia Tolsma, de la existencia de características jurídicas especiales, en particular de características contractuales o procesales como la exigibilidad judicial. Dado que las condiciones para la existencia y el contenido de las relaciones jurídicas varían según los ordenamientos jurídicos nacionales, ello sería inconciliable con el principio de neutralidad fiscal y con la finalidad de la armonización del IVA. De otro modo, la inclusión de una cláusula «sólo moralmente vinculante» podría permitir el fraude fiscal.

39. Por ello, procede examinar simplemente si las prestaciones se intercambian en el marco de convenios, aunque éstos sean sólo moralmente vinculantes, que muestren que las prestaciones recíprocamente efectuadas guardan una relación directa.

40. En el asunto Tolsma no existía ningún convenio, cualquiera que sea su forma, que constituyese una relación suficiente entre el servicio y la contraprestación, que permitiera considerar que existía una operación «onerosa» en el sentido del artículo 2 de la Directiva: es cierto que quien prestaba el servicio (en aquel caso un músico de la calle) percibió efectivamente ciertas sumas «por» su servicio, pero los «destinatarios del servicio» pagaron éste única y simplemente según su voluntad y recibieron el servicio, en principio, también independientemente de su «contraprestación».

41. A diferencia del asunto Tolsma, en los casos como el del procedimiento principal sí existe, en cambio, un tipo de convenio, según el cual el importe de la apuesta se abona por el servicio del promotor del concurso. Para poder participar en el juego, el apostante debe someterse a las reglas del juego establecidas por el promotor y se obliga a respetar todas las estipulaciones contractuales, incluidas las reglas del juego. Únicamente cuando el apostante entrega, por un lado, el boleto en esas condiciones, puede éste, por otro lado, participar en el concurso y se le ofrece la posibilidad de ganar.

42. Como quiera que en el marco del convenio correspondiente se intercambian prestaciones, que ponen de manifiesto que están en relación directa la una con la otra y con ello cumplen el criterio del artículo 2 de la Sexta Directiva de haber sido realizadas «a título oneroso», existe en todo caso una «relación jurídica» en el sentido de la sentencia Tolsma y, por consiguiente, es irrelevante la exclusión de la exigibilidad judicial del convenio a través de la cláusula «sólo moralmente vinculante».

43. Por último procede señalar, de acuerdo con el Gobierno del Reino Unido procede señalar, que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual incluso los negocios ilegales, que en muchos ordenamientos jurídicos no son exigibles judicialmente, pueden estar sujetos al IVA, se puede deducir que ésta debe aplicarse, a fortiori, a los negocios legales que, como el del procedimiento principal, no son judicialmente exigibles.

44. Por ello, procede concluir que también existe una «relación jurídica» aun cuando se trate de un convenio que no es exigible judicialmente.

45. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que según la Sexta Directiva, en particular su artículo 2, número 1, una transacción que, en virtud de lo pactado entre

las partes constituye una obligación «sólo moralmente vinculante» (y por ello, no es judicialmente exigible con arreglo al Derecho interno) puede constituir una operación imponible.

V. Sobre la segunda cuestión

46. Es cierto que la segunda cuestión se refiere expresamente sólo a la organización del concurso, pero teniendo en cuenta que se trata de un juego de azar, incluye también la posibilidad de ganar un premio.

A. Alegaciones de las partes

47. Town & County alega que el servicio que presta a los participantes se limita a la organización de un concurso y que simplemente ofrece el marco en que dicho concurso debe desarrollarse. A su juicio, la transacción celebrada con los concursantes debe considerarse como una «apuesta» o un «juego de azar» en el sentido del artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva y en virtud de dicha disposición debe estar, en principio, exenta del impuesto. Según Town & County, la aduana británica se propone aparentemente gravar dichas operaciones, pero no porque no puedan ser consideradas «apuestas» o «juegos de azar», sino haciendo uso de la facultad otorgada a los Estados miembros para gravar ciertas operaciones que de otro modo estarían exentas del impuesto en virtud del artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva.

48. Town & County alega además, que al apreciar la contraprestación debería tenerse en consideración la estructura de la operación, con independencia de que se trate de operaciones de juegos de azar o, en todo caso, de operaciones similares a éstos.

49. En este contexto, Town & County se remite a la semejanza de los hechos con las operaciones de los asuntos Glawe y Fischer.

Town & County añade, que en el asunto Glawe, tanto el Tribunal de Justicia como el Abogado General llegaron a la conclusión de que el operador no debía ser gravado tomando como base la suma total de las monedas introducidas en todas las máquinas automáticas, sino únicamente la parte de aquella suma que estaba autorizado a conservar para sí y que no estaba destinada al pago de los premios.

50. Por último, Town & County también alega que las sentencias Glawe y Fischer se basan en los principios generales del IVA, en particular en el principio según el cual la contraprestación debe ser la cantidad efectivamente recibida por el sujeto pasivo del impuesto y no una cantidad mayor. Esta afirmación ha sido confirmada por la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en los asuntos Argos, Elida Gibbs y First National Bank of Chicago.

51. En conclusión, Town & County propone que se responda a la segunda pregunta en el sentido de que la contraprestación sujeta al impuesto que recibe por la prestación de servicios -es decir la organización del concurso «Spot-the-Ball»- a los concursantes es el importe de las apuestas abonadas por éstos menos la cantidad o el valor que, como parte del juego, se reparte en premios entre los acertantes.

52. El Gobierno del Reino Unido alega que según el tenor del artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, la base imponible de la organización de un concurso como el controvertido está constituida por la contraprestación que cada concursante abona al promotor. A su juicio, la Sexta Directiva no autoriza la deducción de la base imponible de la cantidad o el valor de los premios repartidos a los ganadores (ni tampoco de una parte proporcional de dicha cantidad).

53. En opinión del Gobierno del Reino Unido, la sentencia Glawe no es aplicable al presente caso porque al promotor del concurso no se le priva legalmente de su poder de disposición sobre una parte de las apuestas abonadas por los concursantes y tampoco está sujeto éste a ninguna

obligación jurídica de efectuar el reparto de premios utilizando el importe de las apuestas u otras cantidades de dinero específicas.

54. Considera asimismo, que tampoco el asunto Fischer es aplicable al presente juego de azar, porque, a diferencia de aquél, en el caso que nos ocupa el reparto de premios no consiste en la devolución de la cantidad apostada, aumentada en su caso en proporción a la probabilidad de que se realice la apuesta, y no guarda relación directa con el importe de la apuesta abonada por el ganador. De ahí que el promotor del concurso haya de ser equiparado a cualquier persona que presta servicios y que utiliza la remuneración que recibe por éstos para financiar sus negocios en curso. El Gobierno del Reino Unido afirma que tampoco el hecho de que la cantidad repartida en premios se calcule en función de los ingresos que se espera realizar le distingue de cualquier otro operador económico en cualquier otro sector de actividad económica.

55. Por todo ello, el Gobierno del Reino Unido estima que procede responder que la base imponible en los casos de organización de concursos, que, como en el presente caso, son juegos de azar, es la suma de los importes de las apuestas abonado por cada uno de los concursantes.

56. La Comisión considera que la respuesta a la segunda cuestión se encuentra en la sentencia del asunto Glawe y en las conclusiones del Abogado General en el asunto Fischer. Estima asimismo, que no parece razonable distinguir entre el concurso objeto del litigio y los juegos de azar (máquinas automáticas, ruleta).

57. A mayor abundamiento, la Comisión se remite a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en los asuntos Naturally Yours y Boots, según la cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida por quien presta el servicio. En un caso como el presente es necesario examinar en qué consiste el servicio prestado y qué parte del importe de la apuesta corresponde a la remuneración de dicho servicio.

58. Afirma que el servicio prestado por el promotor del concurso consiste en la organización del mismo, que se remunera mediante la cantidad que conserva una vez deducidos los premios. Ésta es la cantidad con la que el promotor cubre los costes de explotación y los impuestos y la que le procura un margen de beneficios.

59. Por consiguiente, una parte de las apuestas se ingresa en el fondo para premios, mientras que la otra parte sirve para remunerar el servicio prestado por el promotor del concurso. Pues bien, la Comisión estima que únicamente esta última parte, es decir, la suma del importe de las apuestas una vez deducidos los premios repartidos, está sujeta al IVA, y ello a pesar de que, a diferencia del caso Glawe, la cuantía del beneficio no está «legalmente prescrita», sino que puede fijarla el propio promotor. Se trata simplemente de que una parte de las apuestas abonadas por cada concursante constituye no una remuneración para el promotor, sino una aportación al fondo para premios.

60. La Comisión señala que el presente caso se diferencia, además, de los casos Glawe y Fischer, en que no se reparten únicamente premios en dinero, sino también en forma de bienes y servicios. Esta circunstancia puede considerarse de dos formas: o bien se considera al promotor como el consumidor final de los bienes y servicios, que aporta en la práctica como su «apuesta», por la cual no puede practicar ninguna deducción del impuesto soportado, o bien se considera que los bienes y servicios son gastos efectuados por el promotor del juego en razón de organización del mismo, y entonces éste tiene derecho a deducir el impuesto soportado.

61. Por último, para la Comisión no es relevante la cuestión de si la base imponible ha de fijarse como una parte proporcional del importe de todas las apuestas de cada concurso o a pro rata en relación con cada prestación de cada concursante. La circunstancia de que no se pueda determinar con exactitud la cuantía de la componente contraprestación del importe de la apuesta en el momento de su abono, no obsta para que la operación sea tratada como se ha expuesto a

efectos del IVA. Considera que sería suficiente, y en la práctica no supondría ningún problema, determinar el valor de la contraprestación a posteriori. Además, de acuerdo con la sentencia *First National Bank of Chicago*, el destinatario del servicio no tiene que conocer exactamente la cuantía imponible.

62. Por consiguiente, la Comisión llega a la conclusión de que la base imponible de una transacción como la controvertida está constituida por la cuantía total del importe de las apuestas menos el importe o el valor de los premios repartidos entre los acertantes.

B. Apreciación

63. Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pretende que se dilucide fundamentalmente, si en las operaciones como las del litigio principal la base imponible con arreglo a la Sexta Directiva debe calcularse teniendo en cuenta los ingresos de las apuestas, o dichos ingresos menos la cantidad destinada al pago de los premios, o de otra manera.

64. En el marco de la primera cuestión debía examinarse si, con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, la operación efectuada en el presente caso está comprendida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva, es decir si existía una prestación que hubiese sido realizada de cualquier forma a título oneroso.

65. Cómo ha de calcularse exactamente la base imponible y qué elementos hay que incluir en concreto es una cuestión que ha de examinarse a la luz del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Con arreglo a dicha disposición, la base imponible en casos de entrega de bienes y de prestación de servicios está constituida «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».

66. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida por quien realiza la entrega de bienes o la prestación de un servicio, que constituye un valor subjetivo, que debe poder expresarse en dinero y que está en relación directa con la entrega de bienes o la prestación de un servicio.

67. Por consiguiente, para poder determinar la base imponible procede examinar en primer lugar qué prestaciones recíprocas integran una operación como la del procedimiento principal, es decir, qué cantidad ha de considerarse que constituye la remuneración por la prestación realizada.

1. Los juegos de azar en el derecho en materia de IVA

68. Como ya han señalado el Abogado General Sr. Jacobs en sus conclusiones en el asunto *Glawe* y recientemente también el Tribunal de Justicia, por regla general, las operaciones referentes a juegos de azar son poco aptas para que se les aplique el IVA. Por ello, en su propuesta de Sexta Directiva la Comisión defendía la postura de que sería mejor que los juegos de azar y las loterías estuvieran sujetas a un impuesto especial.

69. En la Sexta Directiva se han tenido en cuenta las dificultades de orden práctico en la aplicación del IVA a este tipo de operaciones, al menos en la medida en que en virtud del artículo 13, parte B, letra f), los juegos de azar o de dinero están, en principio, exentos del impuesto. Sin embargo, del tenor de dicha disposición se desprende que los Estados miembros tienen la facultad, aunque respetando el principio de neutralidad fiscal, de determinar las «condiciones y límites» de dicha exención, por lo que les está permitido a los Estados miembros gravar con el IVA ciertas formas de juegos de azar que, por su estructura, se prestan a ello.

70. La especial dificultad en la aplicación del IVA a juegos de azar con respecto a su aplicación a otras operaciones deriva de la naturaleza de aquéllos, que no tienen como primer objetivo el

consumo (final) de bienes o servicios a título oneroso, en los que se basa el IVA, sino el pago de un premio que está en relación con la contraprestación del jugador a través de un elemento de azar, que es la posibilidad de ganar.

71. El IVA adopta como criterio de conexión, principalmente, el desplazamiento patrimonial que se produce entre el sujeto pasivo del impuesto y el destinatario del servicio o de la entrega. Esto se refleja en el principio fiscal según el cual el IVA debe recaudarse en proporción al volumen de negocios que el sujeto pasivo del impuesto realiza efectivamente mediante sus entregas o sus servicios y que la administración fiscal no debe recaudar una cantidad superior a la que le haya sido abonada al propio sujeto pasivo.

72. Junto a las posibles formas de intercambio de prestaciones, que dependerán de la estructura del juego de azar, es decir la prestación de servicios o la entrega de bienes a título oneroso, en los juegos de azar tiene lugar una forma diferente de «intercambio de prestaciones», que depende de la suerte, y que se aviene mal con los conceptos del Derecho fiscal.

73. En el juego de azar, el desplazamiento patrimonial efectivo se concreta, en último término, mediante la realización de la probabilidad de ganar. Desde un punto de vista económico, el desplazamiento patrimonial se lleva a cabo mediante la interposición de un «fondo patrimonial» que contiene un elemento compensador (las pérdidas de un jugador alimentan las ganancias de otro jugador). De ahí que los conceptos del Derecho fiscal («contraprestación», «entrega», etc.) sólo se puedan aplicar en determinadas condiciones a las operaciones de juegos de azar, tras efectuar un análisis exacto de la estructura del juego.

74. Como, debido a la incongruencia que existe entre la naturaleza del juego de azar, caracterizado por la posibilidad de ganar, y los conceptos «clásicos» de intercambio de prestaciones en los que se basa el IVA, todo depende de la configuración concreta de la estructura así como del desarrollo de cada juego, resulta no solamente que «no parece oportuno extraer conclusiones generales de la imposición de dichas operaciones para su aplicación a la imposición de entregas ordinarias de bienes», sino que, además, tampoco es posible aplicar sin más una base imponible determinada para un juego de azar concreto a otro juego de azar.

2. La jurisprudencia Glawe

75. La demandante en el litigio principal así como la Comisión se basan en la sentencia del Tribunal de Justicia y en las conclusiones del Abogado General en el asunto Glawe y consideran que la prestación de servicios efectuada por el promotor del juego consiste únicamente en la organización de éste y que sólo una parte del importe de las apuestas constituye la remuneración de este servicio, en concreto el importe de las apuestas menos la parte correspondiente al reparto de premios entre los jugadores. Por ello, consideran que en el presente asunto, como en el caso de las máquinas de juego automáticas en el asunto Glawe, no habría que incluir los premios pagados en la base imponible.

76. Sin embargo, por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar la jurisprudencia Glawe a un juego de azar como el del procedimiento principal, conviene ser prudentes.

3. La aplicación de la jurisprudencia actual a un caso como el del procedimiento principal

77. En primer lugar conviene señalar que la estructura de un juego de azar como el controvertido en el litigio principal se diferencia en puntos esenciales de la estructura de un juego de azar con máquinas automáticas de dinero (máquinas tragaperras) como en el asunto Glawe.

78. En efecto, el Tribunal de Justicia, en la constatación que hizo en el asunto Glawe, según la cual la contraprestación recibida por el promotor del juego está únicamente constituida por la parte de las apuestas efectuadas que queda después de haber distribuido los premios, tuvo

expresamente en consideración el hecho de que, en virtud de disposiciones legales imperativas, las máquinas de juego automáticas están diseñadas de tal forma que, por término medio, como mínimo el 60 % de las apuestas efectuadas les son pagadas a los jugadores en concepto de premios. En el asunto Glawe, se cumplió con la obligación de distribuir en premios una parte determinada de las apuestas efectuadas preparando técnicamente las máquinas de juego automáticas utilizadas de tal manera, que la parte destinada al reparto de premios se acumulaba en un depósito propio desde el cual se repartían.

79. Con ello, se pueden identificar al menos dos principios del cálculo del IVA que el Tribunal de Justicia ha tenido (implícitamente) en consideración en el asunto Glawe.

a) Primer principio

80. En virtud del primer principio, mediante el sistema del IVA únicamente se pretende gravar al consumidor final. Esto excluye sin embargo, que en el caso de cuotas de premios impuestas con carácter obligatorio por la ley también se grave el valor de los premios distribuidos. En efecto, en el caso de una cuota de premios como la mencionada, el sujeto pasivo no tiene la posibilidad de repercutir económicamente sobre el consumidor (el concursante), mediante la correspondiente adaptación de la cantidad destinada a premios, el IVA recaudado sobre la suma total las apuestas efectuadas. Cuando no existe una posibilidad de este tipo, puede suceder que el impuesto adeudado por el sujeto pasivo sea superior a la parte de las apuestas que le queda una vez deducidos los premios distribuidos. Por el contrario, esto no puede ocurrir cuando la base imponible está constituida únicamente por la parte de las apuestas efectuadas que le queda una vez deducidos los premios distribuidos.

81. En relación con el juego de azar objeto del litigio, el problema de la transferencia del gravamen económico del impuesto no se presenta porque, a tenor de los hechos descritos por el órgano jurisdiccional nacional, no existe una cuota de premios legalmente prescrita, sino que esta última se establece por el promotor del concurso en función de las circunstancias económicas concretas.

b) Segundo principio

82. El segundo principio es aquél según el cual la base imponible solamente puede estar constituida por la contraprestación realmente recibida por el servicio prestado.

83. En la medida en que, como mínimo, el 60 % de las apuestas efectuadas debía ser obligatoriamente repartido en premios, y dado que existía una separación técnica de las cantidades apostadas, el Tribunal de Justicia consideró en el asunto Glawe que la persona que explotaba las máquinas nunca había obtenido realmente las monedas utilizadas para pagar los premios y que, por ello, esa parte de las apuestas no formaba parte de la contraprestación.

84. A diferencia de ello, en el caso de un juego de azar como el del procedimiento principal no se produce este tipo de «desdoblamiento» de las cantidades apostadas. Al promotor del juego no se le priva de parte alguna de las cantidades apostadas, sino que obtiene realmente la suma total y puede disponer de ella. El pago de los premios puede realizarse finalmente con ese dinero o de otra forma, en particular bajo forma de premios en especie (bienes o servicios).

85. Luego en contra de lo que alegan Town & County y la Comisión, en el presente juego de azar la cuestión de en qué consiste la prestación y en qué la contraprestación debe valorarse de una forma distinta a la de un juego de azar con máquinas de juego automáticas como en el asunto Glawe.

86. Y la eventual existencia de una cuenta propia, en la cual se ingresan determinadas cantidades apostadas con las que se pagan los premios, es una circunstancia que no altera en absoluto lo

expuesto en el apartado anterior.

4. Prestaciones del promotor del juego en un caso como el del procedimiento principal

87. Haciendo abstracción de la contraprestación que el promotor del juego obtiene del apostante, para determinar la base imponible resultan decisivas las prestaciones que él le ofrece al apostante.

88. Cuáles son las prestaciones que integran la operación que realiza un sujeto pasivo del impuesto, esto es, si se trata de una prestación de servicios o de una entrega de bienes, y si existe una prestación uniforme, es una cuestión que ha de resolverse en el marco de una valoración de conjunto para la cual es preciso situarse en la perspectiva del consumidor medio.

89. La prestación del promotor del juego en el presente asunto consiste en una prestación de servicios que comprende tanto la organización del juego como la concesión de la posibilidad de ganar un premio. En el caso de un juego de azar como el del procedimiento principal sería artificial desdoblarse la prestación del promotor del juego y referir la contraprestación (importe de la apuesta) únicamente a la organización del juego y no a la concesión de la posibilidad de ganar un premio. En efecto, el jugador medio abona la cantidad apostada precisamente con el fin de obtener la posibilidad de ganar un premio y solamente por ello también por la organización del juego. Por otra parte el promotor del juego no lo organizaría ni concedería la posibilidad de ganar un premio si para ello no recibiese las cantidades apostadas.

90. Además, la posibilidad de ganar un premio es proporcional a la cantidad apostada: cuanto más apueste el jugador, más cruces podrá hacer y mayores serán sus posibilidades de ganar.

91. Por consiguiente, existe también la relación directa exigida entre la prestación de servicios del promotor del juego, consistente en la organización y en la concesión de la posibilidad de ganar un premio, y las cantidades apostadas como contraprestación.

92. Pero precisamente, la concesión de la posibilidad de ganar, pero no el pago de los premios, forma parte de la prestación del promotor en el sentido del IVA. En efecto, en el caso de la distribución de los premios falta la relación directa con la contraprestación: el jugador realiza su apuesta no bajo la condición de ganar, sino de que obtendrá la posibilidad de ganar, es decir la esperanza de obtener un premio. El hecho de que un jugador no pueda contar con un premio seguro constituye la esencia de los juegos de azar.

93. Luego el pago de los premios no constituye, desde este punto de vista, ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2 o del artículo 11 de la Sexta Directiva. Para el promotor constituye más bien un «coste» de la prestación del servicio, y en concreto de la concesión de la posibilidad de ganar.

94. De las consideraciones anteriores se desprende que en el caso de un juego como el del procedimiento principal, el promotor realiza una prestación de servicios en forma de la organización del juego y de la concesión de la posibilidad de ganar un premio por la cual recibe realmente como contraprestación las cantidades apostadas. Por consiguiente, la base imponible comprende la totalidad de las cantidades apostadas.

5. Dedución del impuesto soportado

95. Teniendo en cuenta que en virtud del principio de neutralidad fiscal del sistema del IVA, el sujeto pasivo debe quedar exento del impuesto que grave distintos elementos del coste de su prestación, procede examinar en qué medida el promotor del concurso está autorizado a deducir el impuesto soportado por los premios en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva.

96. El que los premios del juego no guarden una relación directa de carácter oneroso con las cantidades apostadas no altera en absoluto el derecho a la deducción del impuesto soportado, porque con arreglo al artículo 17, apartado 2, esta última simplemente exige que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las propias operaciones gravadas del sujeto pasivo. Sin lugar a dudas, esto último también puede aplicarse a los obsequios repartidos en concepto de premio por el promotor del juego, es decir a los correspondientes bienes y servicios, como por ejemplo los viajes.

97. En los casos de premios en metálico, en cambio, no se produce la exigibilidad del impuesto respecto del sujeto pasivo que organiza el concurso, por lo que tampoco existen gastos que puedan ser neutralizados fiscalmente mediante el derecho a deducir el impuesto soportado.

98. El promotor del concurso tiene derecho, sin embargo, a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios que adquiere con el fin de transmitirlos a su vez como premios a los ganadores del concurso.

6. La cuestión subsidiaria

99. Por último, en el marco de la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional plantea además una cuestión subsidiaria para el caso de que se considere que el promotor presta los servicios del concurso a cada concursante como contrapartida por el pago del importe de su apuesta. A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si, desde este punto de vista, la base imponible consiste en el importe de la apuesta, o en el importe de la apuesta menos una parte proporcional del importe o valor de los premios pagados, o en alguna otra cantidad.

100. El motivo de la cuestión parece ser el problema de la compensación de las pérdidas de algunos jugadores con las ganancias de otros, lo que se plantea, en general, respecto del gravamen exacto de la contraprestación de cada jugador, cuando se acepta que habría que calcular el importe exacto de la componente de remuneración menos el «reflujo» obtenido en forma de premios. Por tanto, la cuantía de la contraprestación individual variaría en función de que alguien gane o no.

101. No obstante, el problema de la compensación no se plantea en la solución aquí propuesta, si el pago de los premios no se considera como una prestación del promotor del juego. Los premios son elementos del coste que solamente están presentes en la prestación de servicios por la que se otorga la posibilidad de ganar un premio. Por la concesión de dicha posibilidad el promotor del concurso recibe, sin embargo, de cada jugador la misma cantidad, independientemente de que este último se encuentre más tarde entre los perdedores o entre los ganadores.

102. Por consiguiente, resulta indiferente que la base imponible se refiera a cada jugador individualmente o al concurso en su totalidad. Por ello, no es necesario efectuar un examen más pormenorizado de la cuestión subsidiaria.

103. *Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial en el sentido de que con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, la base imponible del IVA de una prestación de servicios consistente en la organización de un concurso en favor de los concursantes por el promotor a cambio del pago del importe de las apuestas efectuadas por estos últimos, está constituida por las cantidades apostadas.*

VI. Conclusión

104. *A la luz de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales de la siguiente forma:*

1. *Con arreglo a 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, 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 en 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.*