

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 14 de julio de 2011 *

En el asunto C-464/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la cour d'appel de Mons (Bélgica), mediante resolución de 17 de septiembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de septiembre de 2010, en el procedimiento entre

État belge

y

Pierre Henfling, Raphaël Davin y Koenraad Tanghe, en calidad de síndicos de la quiebra de Tiercé Franco-Belge SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. D. Šváby, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. Y. Bot;
Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 18 de mayo de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de los Sres. P. Henfling, R. Davin y K. Tanghe, en calidad de síndicos de la quiebra de Tiercé Franco-Belge SA, por M^e O. Bertin, avocat;
- en nombre del Gobierno belga, por las Sras. M. Jacobs y L. Van den Broeck y por el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. D. Recchia, el Sr. B. Stromsky y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- ¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 6, apartado 4, y 13, parte B, letra f), 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 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Estado belga y los Sres. Henfling, Davin y Tanghe, en su calidad de síndicos de la quiebra de Tiercé Franco-Belge SA (en lo sucesivo, «TFB») en relación con la decisión de dicho Estado de denegar la exención del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») respecto de las prestaciones realizadas por las agencias de apuestas para TFB.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

- 3 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva sujeta 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».
- 4 Según el artículo 5, apartados 1 y 4, letra c), de dicha Directiva, por entrega de un bien se entenderá «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» y «la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta».

5 El artículo 6 de la citada Directiva establece:

«1. 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.

[...]

4. Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se presumirá que ha recibido y suministrado personalmente los servicios de que se trate.

[...]»

6 El artículo 13 de la Sexta Directiva, titulado «Exenciones en el interior del país», dispone:

«[...]

B. Otras exenciones

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;

[...]»

Normativa nacional

- 7 El artículo 10, apartado 1, del code de la taxe sur la valeur ajoutée (Código del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Código del IVA») establece que:

«1. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, entendiendo como tal, en particular, la puesta del bien a disposición del adquirente o cesionario en ejecución de un contrato traslativo o declarativo.»

- 8 El artículo 13, apartados 1 y 2, de dicho código estipula:

«1. El comisionista encargado de la compra tendrá la consideración de comprador y, frente a su comitente, de vendedor del bien adquirido por su intermediación; el comisionista encargado de la venta tendrá la consideración de vendedor y, frente a su comitente, de comprador del bien vendido a través de su intermediación.

2. No sólo tendrá la consideración de comisionista quien actúe en nombre propio o bajo una denominación social por cuenta de un comitente, sino también el intermediario encargado de la compra que recibe del vendedor, o el intermediario encargado de la venta que entrega al comprador, en virtud un título cualquiera, una factura, una nota de adeudo o cualquier otro escrito equivalente redactados en su propio nombre»

9 Con arreglo al artículo 18, apartado 1, del Código del IVA:

«Se considerarán prestaciones de servicios todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el presente Código.

En particular, se considerará que constituye una prestación de servicios la ejecución de un contrato que tenga por objeto:

[...]

3. el mandato;

[...]»

10 El artículo 20, apartado 1, párrafo primero, del Código del IVA dispone:

«[...] cuando un comisionista o un intermediario cualquiera, actuando en las condiciones previstas en el artículo 13, apartado 2, medie en una prestación de servicios, se presumirá que ha recibido y suministrado personalmente los servicios de que se trate.»

- 11 Con arreglo al artículo 44, apartado 3, punto 13, de este código, están exentas del IVA «las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, sin perjuicio de las condiciones y de los límites determinados mediante Real Decreto».

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 12 TFB, que fue declarada en quiebra el 27 de octubre de 2008, es una sociedad anónima inscrita en el registro del IVA en Bélgica, cuya actividad consiste en la recogida de apuestas, concretamente sobre carreras de caballos, en Bélgica y en otros Estados.
- 13 En el marco de su actividad, se sirve de una red de agencias locales, denominadas «buralistes», situadas en todo el territorio del Reino de Bélgica. Estos «buralistes» se encargan de recoger las apuestas de los jugadores sobre las carreras de caballos u otros acontecimientos deportivos, de registrar las apuestas, de emitir boletos o tickets para los jugadores y de pagar las ganancias.
- 14 Cada «buraliste» está vinculado a TFB a través de un convenio denominado «contrato de comisión».
- 15 En virtud de dicho contrato, TFB es propietaria del fondo de comercio que se cede al «buraliste» para que lo gestione. La citada empresa pone a disposición de este último los locales con los suministros de energía necesarios, se hace cargo del seguro inmobiliario y se ocupa de la instalación de la enseña y de mantenerla en buen estado de funcionamiento.

- 16 El mencionado contrato dispone asimismo que TFB pone a disposición del «buraliste» el material informático que debe emplearse para registrar todas las apuestas realizadas y el pago de las ganancias. El material y los documentos cedidos por TFB al «buraliste» lo son a título de depósito gratuito y siguen siendo propiedad exclusiva de dicha empresa. El «buraliste» se compromete a utilizar como un buen padre de familia el material que le confía TFB y a informarla de cualquier anomalía que se produzca en el funcionamiento del citado material; la reparación y el mantenimiento de éste correrán a cargo de TFB.
- 17 Además, en virtud del «contrato de comisión» celebrado con TFB, el «buraliste» está obligado a respetar los reglamentos sobre la recogida de apuestas, en particular el registro, la contabilidad y el pago de éstas. Se compromete a garantizar que su agencia funcione regularmente y a que esté abierta atendiendo a los acontecimientos vinculados a las actividades y a los productos de TFB. No obstante, el «buraliste» tiene derecho a decidir libremente cómo organizar su agencia y es libre de contratar personal para desempeñar sus obligaciones del mejor modo posible.
- 18 TFB autoriza al «buraliste» a recibir todos los tipos de apuestas para las que la empresa cuenta con la debida autorización, tanto conforme a la Ley como en virtud de un mandato, y le permite ejercer cualquier otra actividad siempre que ésta no sea contraria a la ley sobre las agencias hípicas y no se ejerza por cuenta de un competidor directo de TFB.
- 19 Según las disposiciones generales del reglamento de TFB, el titular de la agencia, que es el único habilitado para registrar una apuesta, siempre puede rechazar una apuesta, total o parcialmente, sin estar obligado a justificar su negativa. Asimismo, un apostante ganador sólo puede cobrar sus ganancias en el establecimiento del «buraliste» en el que efectuó su apuesta.

- 20 La remuneración del «buraliste» consiste en una comisión, fijada en un porcentaje de los importes jugados en las apuestas registradas una vez deducidos los importes de los reembolsos efectuados. Esta comisión se calcula y se regula mensualmente al margen de las operaciones oficiales de apuestas. El «buraliste» no emite ninguna factura a TFB por la percepción de sus comisiones.
- 21 En el encabezado del anverso de los boletos emitidos por el «buraliste» y entregados a los jugadores para materializar las apuestas se mencionan el nombre del «buraliste», su número del Registro Mercantil y su número de IVA. En el reverso de dichos boletos figuran, además, unas inscripciones laterales: en la parte inferior de los boletos, «Belgische Tiercé» y posteriormente «Tiercé belge», y en la parte superior de éstos, «Tiercé Franco Belge». En el reverso de los citados boletos figura el texto siguiente: «Mediante su participación, el apostante reconoce que ha leído y acepta las cláusulas de los reglamentos de la S.C. P.M.U. belga, de la S.A. Tiercé Franco-belge y de Bingoal».
- 22 Mientras llevaba a cabo un control, iniciado en julio de 2000, la Administración fiscal belga reparó en que las comisiones percibidas por los «buralistes» entre el 1 de enero de 1997 y el 31 de diciembre de 2000 no habían sido sujetas al pago del IVA. Considerando que los «buralistes» trabajaban en nombre de TFB y que, por tanto, su actividad debía estar sujeta al IVA, en noviembre de 2001 dicha Administración notificó a TFB que debía abonar un importe adicional de IVA, al que se añadían multas e intereses de demora, en concepto del IVA adeudado por dichas comisiones.
- 23 TFB interpuso un recurso ante el tribunal de première instance de Liège solicitando que se declarara que las comisiones controvertidas no estaban sujetas al IVA, a cuyo fin alegaba que a efectos de la legislación sobre el IVA debía considerarse que los «buralistes» eran comisionistas que actuaban en el marco de una prestación de servicios exenta del pago de dicho impuesto.

- 24 Mediante resolución de 20 de septiembre de 2004, el citado tribunal estimó el recurso de TFB. Ante el recurso de apelación interpuesto por el État belge, la cour d'appel de Liège confirmó en todos sus puntos la mencionada resolución mediante resolución de 5 de octubre de 2005. La Cour de cassation casó dicha resolución y remitió el asunto al órgano jurisdiccional remitente.
- 25 Dicho órgano jurisdiccional examinó, en primer lugar, el contrato que vinculaba a TFB a los «buralistes» y consideró que de la combinación de los elementos intrínsecos y extrínsecos del citado contrato resulta que los corredores de apuestas habían recibido de TFB la misión contractual de recoger y registrar apuestas en virtud de un contrato de comisión y no de un contrato de mandato. Además, el citado órgano jurisdiccional destacó que el artículo 13, apartado 2, del Código del IVA priva de todo interés a la cuestión de si el intermediario ha actuado como mandatario y no como comisionista. Concluyó que los «buralistes» actuaban directamente en su propio nombre, en virtud de un contrato de comisión, prestando un servicio que consistía en el registro de apuestas y en el pago de ganancias por cuenta de TFB.
- 26 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente trató de determinar si las comisiones que TFB pagaba a los «buralistes» están exentas del IVA. Por estimar que, a este respecto, la solución del litigio principal dependía de la interpretación del Derecho de la Unión, la cour d'appel de Mons decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Deben interpretarse los artículos 6, apartado 4, y 13, parte B, letra f), de la [Sexta Directiva] en el sentido de que se oponen a que se conceda una exención del impuesto a los servicios prestados por un comisionista que actúa como intermediario en su propio nombre, pero por cuenta de un comitente que organiza prestaciones de servicios recogidas en [el citado] artículo 13, parte B, letra f), [...]?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 27 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los artículos 6, apartado 4, y 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que se conceda una exención del IVA a los servicios prestados por un comisionista que actúa como intermediario en su propio nombre, pero por cuenta de un comitente que organiza prestaciones de servicios recogidas en el citado artículo 13, parte B, letra f). Más concretamente, esta cuestión se refiere a cómo debe tratarse desde el punto de vista del IVA la relación entre una empresa que ejerce una actividad de recogida de apuestas y un operador económico que lleva a cabo la recogida de apuestas como intermediario, actuando en su propio nombre pero por cuenta de la mencionada empresa.
- 28 Según el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero están exentos del IVA, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro.
- 29 Esta exención está justificada por razones de índole práctica –dado que la aplicación del IVA en las operaciones relativas a los juegos de azar resulta difícil– y no por la voluntad de dar un trato más favorable en materia de IVA a esas actividades, como ocurre en el caso de ciertas prestaciones de servicios de interés general que se realizan en el ámbito social (véanse las sentencias de 13 de julio de 2006, *United Utilities*, C-89/05, Rec. p. I-6813, apartado 23, y de 10 de junio de 2010, *Leo-Libera*, C-58/09, Rec. p. I-5189, apartado 24).
- 30 La operación de apuestas contemplada en dicha disposición se caracteriza por atribuir a los apostantes una posibilidad de ganancia a cambio de aceptar el riesgo de tener que financiar esa ganancia (sentencia *United Utilities*, antes citada, apartado 26).

- 31 El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de 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 constituye una operación de apuestas en el sentido del artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva y, por tanto, no puede gozar de la exención del IVA prevista en esa disposición (sentencia *United Utilities*, antes citada, apartado 29).
- 32 El litigio principal difiere en varios aspectos del que dio lugar a la sentencia *United Utilities*, antes citada. Por una parte, la actividad de los «buralistes» es diferente a la de la denominada «central de llamadas», en particular porque los apostantes conocen a los «buralistes», éstos pueden rechazar una apuesta sin estar obligados a justificar su negativa y también están encargados de pagar las ganancias a los apostantes. Por otra parte, el asunto que dio lugar a la mencionada sentencia versaba sobre la aceptación de apuestas en nombre del corredor de éstas, mientras que la cuestión planteada en el litigio principal se refiere expresamente a la situación de un operador económico que realiza la recogida de dichas apuestas por cuenta del corredor de apuestas, pero actuando en su propio nombre.
- 33 Esta intermediación en su propio nombre significa que, a diferencia de lo que ocurría en el asunto que dio lugar a la sentencia *United Utilities*, antes citada, como se precisa en el apartado 27 de ésta, 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.
- 34 En lo que respecta al régimen de dicha intermediación desde el punto de vista del IVA, el artículo 6, apartado 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.

- 35 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.
- 36 Dado que el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva está comprendido en el título V de dicha Directiva, que lleva por rúbrica «Hecho imponible», y que está redactado en términos generales, sin incluir restricciones sobre su ámbito de aplicación o su alcance, la ficción creada por esta disposición se refiere asimismo a la aplicación de las exenciones del IVA previstas por la Sexta Directiva. En consecuencia, 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.
- 37 Esta conclusión también es válida en lo que respecta a la exención establecida en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, relativo a las operaciones de apuestas. En efecto, comparada con otras exenciones, ésta no presenta particularidades que justifiquen una limitación del ámbito de aplicación del artículo 6, apartado 4, de dicha Directiva que excluya de él a las apuestas. Además, para aplicar esta última disposición carece de pertinencia que el mencionado artículo 13, parte B, letra f), no establezca una exención de las prestaciones intermediarias o de la negociación, aunque la citada exención esté prevista expresamente en el artículo 13, parte B, letras a) y d), de la Sexta Directiva.
- 38 En contra de cuanto sostiene el Gobierno belga, el principio de neutralidad fiscal tampoco se opone a que la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva se aplique a la relación entre el comitente y el comisionista, a pesar de que la comisión pagada a un mandatario que actúe en nombre y por cuenta del

mandante esté sujeta al IVA. Como resulta del artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva, la propia Directiva establece reglas particulares para las prestaciones de servicios realizadas por un comisionista –que actúa en nombre propio pero por cuenta ajena– que difieren de las que regulan las prestaciones realizadas por un mandatario –que actúa en nombre y por cuenta ajenos–.

³⁹ En cuanto a la cuestión de si los «buralistes» del litigio principal, al recoger las apuestas, actúan efectivamente en su propio nombre en el sentido del artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva –planteada por el Gobierno belga– ha de señalarse que dicha cuestión, que reproduce el enunciado del citado apartado, se basa en la premisa de que los mencionados «buralistes» están comprendidos en el ámbito de aplicación de éste.

⁴⁰ En el marco del procedimiento contemplado en el artículo 267 TFUE, corresponde al juez nacional que conoce de un litigio relativo a la aplicación del artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva, analizar, a la luz de todos los datos del caso concreto y, en particular, de la naturaleza de las obligaciones contractuales del operador económico frente a sus clientes, si se cumple o no dicho requisito de aplicación (véanse, en este sentido, en relación con el artículo 26 de la Sexta Directiva, las sentencias de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec. p. I-5723, apartado 21, y de 13 de octubre de 2005, iSt, C-200/04, Rec. p. I-8691, apartados 19 y 20).

⁴¹ No obstante, el Tribunal de Justicia, llamado a facilitar una respuesta útil al juez nacional, es competente para proporcionar indicaciones, basadas en los autos del procedimiento principal y en las observaciones escritas y alegaciones que le hayan sido presentadas, que puedan permitir al órgano jurisdiccional nacional pronunciarse sobre el litigio concreto del que conoce (véanse las sentencias de 11 de diciembre de 2007, International Transport Workers' Federation y Finnish Seamen's Union, C-438/05, Rec. p. I-10779, apartado 85, y de 13 de abril de 2010, Bressol y otros, C-73/08, Rec. I-2735, apartado 65).

42 En cuanto a la actividad de los «buralistes» de que se trata en el litigio principal, debe destacarse que, si bien la condición relativa al hecho de que el contribuyente debe actuar en su propio nombre pero por cuenta ajena, que figura en el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva, debe interpretarse sobre la base de las mencionadas relaciones contractuales, como se desprende del apartado 40 de la presente sentencia, el buen funcionamiento del sistema común del IVA establecido por esta Directiva requiere que el órgano jurisdiccional remitente lleve a cabo una verificación concreta que permita determinar si, a la vista del conjunto de los datos del caso de autos, los citados «buralistes» actuaban efectivamente en su propio nombre al recoger las apuestas.

43 A este respecto, debe tenerse en cuenta, en particular, el hecho de que para el ejercicio de su actividad sea preciso o no contar con la autorización de las autoridades públicas; que los boletos emitidos por los «buralistes» mencionan el nombre de TFB; que, de acuerdo con las menciones que figuran en esos boletos, los clientes aceptan someterse a las cláusulas del reglamento de dicha sociedad; que los fondos de comercio explotados por los «buralistes» llevan la enseña de la citada sociedad, que es su propietaria, y que, antes de que tuvieran lugar los hechos del litigio principal, los «buralistes» actuaran o no como mandatarios. En cambio, la eventual existencia de una disposición nacional en materia de IVA que extiende la ficción jurídica prevista en el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva más allá de los criterios establecidos en esa disposición no puede tomarse en consideración al tratar de determinar si los «buralistes» actúan o no en su propio nombre. En efecto, si no se cumplen esas condiciones tal y como resultan únicamente del artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva, la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte B, letra f), de dicha Directiva en relación con las apuestas no podría aplicarse al litigio principal.

44 De cuanto antecede se deduce que procede responder a la cuestión planteada que los artículos 6, apartado 4, y 13, parte B, letra 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 citado artículo 13, parte B, letra f), como intermediario en su propio nombre, pero por cuenta de una empresa que ejerce una actividad de recogida de apuestas, se considera que, en virtud del mencionado artículo 6, apartado 4, esta última empresa lleva a cabo para dicho operador una prestación de apuestas comprendida en esa exención.

Costas

- ⁴⁵ 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

Los artículos 6, apartado 4, y 13, parte B, letra f), 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, 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 impuesto sobre el valor añadido prevista en el citado artículo 13, parte B, letra f), como intermediario en su propio nombre, pero por cuenta de una empresa que ejerce una actividad de recogida de apuestas, se considera que, en virtud del mencionado artículo 6, apartado 4, esta última empresa lleva a cabo para dicho operador una prestación de apuestas comprendida en esa exención.

Firmas