

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 19 de julio de 2012 (*)

«Sexta Directiva IVA — Artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), 17, apartado 5, y 19, apartado 1 — Organización del juego de bingo — Obligación legal de destinar una proporción del precio de venta de los cartones de juego al pago de premios a los jugadores — Cálculo de la base imponible»

En el asunto C-377/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial presentada, en virtud del artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mediante resolución de 18 de mayo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de julio de 2011, en el procedimiento entre

International Bingo Technology SA

y

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. M. Safjan, A. Borg Barthet, E. Levits y J.-J. Kasel (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno español, por la Sra. S. Centeno Huerta, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agente;

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 11, parte A, apartado 1, letra a), 17, apartado 5, y 19, 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 su versión modificada por la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998 (DO L 281, p. 31) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esa petición se ha presentado en el marco de un litigio entre International Bingo Technology SA (en lo sucesivo, «International Bingo») y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) acerca del cálculo de la prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») debido por esa sociedad en relación con el ejercicio 1999.

Marco jurídico

El Derecho de la Unión

3 El artículo 11 de la Sexta Directiva dispone:

«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;

[...]»

4 En la versión resultante del artículo 28 séptimo de la Sexta Directiva, el artículo 17, apartados 2, letra a), y 5, de ésta tiene la siguiente redacción:

«2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del [IVA] que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de

su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

- b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;
- d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;
- e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del IVA que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.»

5 El artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva establece:

«La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el [IVA], relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;
- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el [IVA], relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 [de la parte A] del artículo 11.

La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.»

El Derecho español

6 El artículo 104, apartado 1, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nº 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), prevé:

«En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.»

7 El artículo 104, apartado 2, párrafo primero, de la Ley del IVA dispone:

«El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto

pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.»

8 El artículo 104, apartado 4, párrafo primero, de la Ley del IVA tiene la siguiente redacción:

«A los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.»

9 El artículo 78, apartado 1, de la Ley del IVA establece:

«La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.»

10 La Orden del Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya, de 9 de enero de 1979, en su redacción según la Orden de 18 de enero de 1995, establece que «la cantidad a distribuir en premios en cada partida o sorteo consistirá en el 69 % del valor nominal de la totalidad de los cartones vendidos, correspondiendo el 10 % a la línea y el 59 % al bingo».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 International Bingo es una sociedad explotadora del juego de bingo. Es sujeto pasivo del IVA, pero el volumen de negocios correspondiente a la organización de ese juego está exento de ese impuesto.

12 International Bingo ejerce sin embargo otras actividades por las que no disfruta de una exención del IVA. Entre ellas figura en especial la recaudación e ingreso del «impuesto sobre el juego del bingo», impuesto que corresponde a una parte del precio de venta de los cartones, que los organizadores reciben de los jugadores y abonan a la Administración tributaria competente. Estos organizadores perciben como contrapartida por esa recaudación un premio de cobranza igual al 10 % del importe del citado impuesto. La cuantía de ese premio de cobranza, que está sujeto al IVA, constituye la base imponible para el cálculo del IVA devengado a cargo de los organizadores por su prestación de servicios.

13 Dado que los organizadores realizan en las salas destinadas al juego de bingo otras operaciones no exentas del IVA, como la explotación de un bar o de un restaurante, están sujetos a la regla de prorrata para la determinación del IVA deducible, en virtud del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

14 Para el cálculo de esa prorrata, International Bingo dedujo de su volumen de negocios el importe de los premios que debía distribuir a los ganadores en aplicación de la Ley del IVA, importe que corresponde a un porcentaje fijo del precio de venta de los cartones de bingo. La Agencia Estatal de la Administración Tributaria mantiene un criterio opuesto. Decidió que debía incluirse el importe de los premios pagados a los ganadores en el volumen de negocios que sirve como base para el cálculo de esa prorrata.

15 Como quiera que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) desestimó la reclamación presentada por International Bingo contra la referida resolución de la

citada Agencia, esa empresa interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, alegando que la resolución impugnada es contraria a la Sexta Directiva, conforme a su interpretación por el Tribunal de Justicia.

16 Según el tribunal remitente, para resolver el litigio del que conoce es preciso determinar en qué consiste la «contraprestación realmente percibida» por International Bingo por la organización del juego. Acerca de ello, ese tribunal observa que algunas apreciaciones enunciadas en las sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de mayo de 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679), y de 17 de septiembre de 2002, Town & County Factors (C-498/99, Rec. p. I-7173), permitirían considerar que un organizador del juego de bingo, como el que es objeto de litigio del que conoce, no tiene realmente a su disposición la parte del precio de venta de los cartones destinada al pago de los premios que deben abonarse a los ganadores.

17 En efecto, en primer lugar, las cantidades que corresponden al importe de los premios están predeterminadas por la normativa aplicable, que dispone que la cantidad que debe distribuirse en forma de premios por cada partida o sorteo corresponderá al 69 % del «valor nominal» de la totalidad de los cartones vendidos.

18 Además, al estar preestablecido por la normativa el porcentaje del precio de venta del cartón que corresponde a los premios, no existe ninguna incertidumbre al respecto. La cantidad que se paga en concepto de premio en cada partida depende sólo del número de cartones vendidos y puede determinarse con una sencilla operación aritmética.

19 Por último, puesto que la parte del precio de venta de los cartones correspondiente a los premios que deberán distribuirse a los ganadores sólo está a disposición del organizador del juego de bingo durante el tiempo que transcurre entre el comienzo y la terminación de la partida, ese organizador puede ser considerado como un mero depositario temporal del premio.

20 El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña señala que la solución decidida por los tribunales españoles en lo concerniente al cálculo de la base imponible de una prestación como la que es objeto del litigio del que conoce y la adoptada por los tribunales de otros Estados miembros son sustancialmente opuestas. Por tanto, considera preciso determinar si las disposiciones de la Sexta Directiva para el cálculo de la prorata de deducción armonizan las formas de ese cálculo.

21 Por otro lado, ese tribunal ha enumerado algunos aspectos que, a su juicio, conviene tener en cuenta en relación con la presente petición de decisión prejudicial. De tal forma, puntualiza que:

– en el presente caso, es posible diferenciar jurídica y económicamente, dentro del precio que el jugador paga por la compra de cada cartón de bingo, la cantidad destinada a premios y la destinada a otros fines. Así sucede con la parte que se aplica al pago del impuesto sobre el juego de bingo y con la que constituye la contraprestación del servicio prestado por el organizador del juego en la recaudación del referido impuesto. A la luz de esa diferenciación, no debería caber duda sobre el hecho de que la parte del precio destinada a pagar los premios no puede considerarse una remuneración por la prestación de servicios realizada por ese organizador;

– el organizador del juego no tiene la posibilidad de repercutir económicamente sobre los ganadores del IVA que grava los importes destinados a premios. Así pues, no es posible la transferencia de la carga económica de ese impuesto. Ahora bien, la distorsión que nace de ello en relación con la neutralidad del sistema del IVA podría atenuarse si los premios distribuidos no se integraran en la base imponible.

22 En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El hecho de abonar los jugadores de bingo la parte del precio de los cartones correspondiente a los premios, ¿supone un auténtico consumo de bienes o servicios, a los efectos de integrar el hecho imponible del IVA?

2) ¿Los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), con relación a los artículos 17.5 y 19.1 de la Sexta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que imponen tal grado de armonización que impide que, en los distintos Estados miembros, se adopten a nivel legislativo o jurisprudencial soluciones diferentes, respecto de incluir en la base imponible del IVA la parte del precio de los cartones destinada a abonar los premios, a los efectos de la regulación del denominador del cálculo del porcentaje de prorrata?

3) ¿Los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), con relación a los artículos 17.5 y 19.1 de la Sexta Directiva, a los efectos de integrar el denominador del cálculo del porcentaje de prorrata, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una jurisprudencia nacional que, en el caso del juego del bingo, incluye en la base imponible del IVA las cantidades correspondientes al importe de los premios, abonadas por los distintos jugadores a través de la adquisición de los cartones?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

23 Mediante su primera cuestión el tribunal remitente pregunta en sustancia si el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de la venta de cartones de bingo como la que es objeto del asunto principal, la base imponible del IVA comprende la parte del precio de esos cartones, fijada previamente por la normativa, que se destina al pago de los premios a los jugadores.

24 Para responder a esta cuestión, debe recordarse que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva prevé 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 [...]».

25 Es oportuno 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 *Town & County Factors*, antes citada, apartado 27).

26 El Tribunal de Justicia también ha juzgado ya que, en el caso de máquinas tragaperras que, en virtud de obligaciones imperativamente establecidas por la ley, distribuyen en concepto de premios un porcentaje específico de las apuestas efectuadas por los jugadores la contraprestación realmente recibida por la persona que explota la máquina por el hecho de ponerla a disposición del público está constituida sólo por la parte de las apuestas que esa persona hace suya (sentencia *Glawe*, antes citada, apartado 9).

27 Pues bien, tratándose de un juego como el que es objeto del asunto principal, es preciso

constatar que las condiciones de su práctica están fijadas por la normativa, y que el porcentaje del precio de venta de los cartones que debe distribuirse como premio a los jugadores está imperativamente prescrito por la propia normativa.

28 Como quiera que la parte del precio de venta de los cartones que se distribuye a los jugadores en concepto de premios está fijada de antemano con carácter obligatorio, no puede considerarse que esa parte forme parte de la contraprestación obtenida por el organizador del juego por el servicio que presta (véase en ese sentido la sentencia Glawe, antes citada, apartado 12).

29 De ello se deduce que, en el contexto de un juego como el que es objeto del litigio principal, la contraprestación realmente recibida por el organizador del juego a cambio del servicio prestado está integrada por el precio de venta de los cartones, una vez deducida la parte de ese precio, fijada por la normativa, que debe distribuirse como premio a los jugadores. En efecto, ese organizador sólo hace suya realmente la parte restante del precio de venta.

30 Finalmente, es preciso observar que esa interpretación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva es concordante con la enunciada por el Tribunal de Justicia en su sentencia *Town & County Factors*, antes citada.

31 A este respecto, como resulta de los apartados 29 y 30 de la sentencia *Town & County Factors*, antes citada, el Tribunal de Justicia ha declarado que la interpretación de la Sexta Directiva que había enunciado en su sentencia Glawe, antes citada, no era aplicable a una prestación como la que era objeto del asunto que dio lugar a la referida sentencia *Town & County Factors*. En efecto, mientras que las máquinas de juego automáticas de las que se trataba en el asunto que dio lugar a la citada sentencia Glawe se caracterizaban por el hecho de que, en virtud de disposiciones legales imperativas, estaban diseñadas de tal forma que un determinado porcentaje 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 asunto en el que recayó la citada sentencia *Town & County Factors* no presentaba ninguna de esas dos características esenciales, de forma que el promotor de esa clase de concurso podía disponer libremente de la totalidad de las apuestas percibidas.

32 Ahora bien, precisamente en el contexto de un juego como el que es objeto del litigio principal, el organizador no puede disponer con libertad de la totalidad del precio de venta de los cartones de bingo puesto que está obligado a reservar para los jugadores en concepto de premio un porcentaje, fijado previamente por la normativa, de ese precio de venta.

33 Por tanto, se debe responder a la primera cuestión que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de la venta de cartones de bingo como la que es objeto del asunto principal, la base imponible del IVA no comprende la parte del precio de esos cartones, fijada previamente por la normativa, que se destina al pago de los premios a los jugadores.

Sobre las cuestiones segunda y tercera

34 Con sus cuestiones segunda y tercera, que es oportuno examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta en sustancia si los artículos 17, apartado 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que los Estados miembros pueden establecer que, a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA, la parte, fijada previamente por la normativa, del precio de venta de los cartones de bingo que debe abonarse a los jugadores en concepto de premios forma parte del volumen de negocios que se ha de incluir en el denominador

de la fracción prevista en ese artículo 19, apartado 1.

35 Para responder a esa cuestión hay que recordar, en primer lugar, la redacción del duodécimo considerando de la Sexta Directiva, según el cual «el régimen de deducciones debe ser armonizado en la medida en que incide sobre la cuantía real de la recaudación y [que] el cálculo de la prorrata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros».

36 Debe añadirse que el texto del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva es claro y que esa disposición no confiere ningún margen de apreciación a los Estados miembros para determinar lo que debe considerarse la contraprestación obtenida o que obtendrá el prestador por parte del destinatario.

37 Por lo demás, el Tribunal de Justicia ya ha estimado al respecto que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a operaciones específicas una regla de determinación de la base imponible distinta de la regla general establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, sin haber seguido previamente el procedimiento previsto en el artículo 27 de la misma Directiva a fin de conseguir la autorización para adoptar tal medida de inaplicación de dicha regla general (véase, en ese sentido, la sentencia de 9 de junio de 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Rec. p. I-5059, apartado 40).

38 En segundo lugar, se ha de constatar que, según resulta de la respuesta a la primera cuestión, en una situación como la que es objeto del asunto principal la parte, fijada de antemano por la normativa, del precio de venta de los cartones de bingo que se ha de abonar a los jugadores en concepto de premio no debe ser integrada en la base imponible, y por tanto no puede considerarse como parte del volumen de negocios del organizador del juego. Por consiguiente, las cantidades correspondientes no deben figurar en el denominador de la fracción que sirve para calcular la prorrata de deducción del IVA soportado, en aplicación del artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva.

39 En consecuencia, debe responderse a las cuestiones segunda y tercera que los artículos 17, apartado 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que los Estados miembros no pueden establecer que, a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA, la parte, fijada previamente por la normativa, del precio de venta de los cartones de bingo que debe abonarse a los jugadores en concepto de premios forma parte del volumen de negocios que se ha de incluir en el denominador de la fracción prevista en el citado artículo 19, apartado 1.

Costas

40 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 Primera) declara:

1) **El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), 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 su versión modificada por la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de la venta de cartones de bingo como la que es objeto del asunto principal, la base imponible del impuesto sobre el valor añadido no comprende la parte del precio de esos cartones, fijada previamente por la normativa, que**

se destina al pago de los premios a los jugadores.

2) Los artículos 17, apartado 5, y 19, apartado 1, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 98/80, deben interpretarse en el sentido de que los Estados miembros no pueden establecer que, a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido, la parte, fijada previamente por la normativa, del precio de venta de los cartones de bingo que debe abonarse a los jugadores en concepto de premios forma parte del volumen de negocios que se ha de incluir en el denominador de la fracción prevista en el citado artículo 19, apartado 1.

Firmas

* Lengua de procedimiento: español.