

*DICTAMEN*

*SOBRE LA FISCALIDAD DE LAS  
TRANSACCIONES ECONOMICAS  
DERIVADAS DE  
« HIPERJUEGO »*

Juan José Enríquez Barbé  
Inspector de Hacienda del Estado (excedente)  
Asesor Fiscal

ENRIQUEZ y ASOCIADOS  
Asesores Tributarios  
Valencia, Febrero 2004

El presente Dictamen se emite a solicitud de D. Javier Ferrer Alós y tiene por objeto el análisis de las repercusiones fiscales derivadas de la implantación de HiperJuego como sistema de fidelización de clientela.

El estudio de la fiscalidad que efectuamos en este informe se realiza en base a los registros de Propiedad Intelectual de la obra HiperJuego @Copyright 1995-2004 que muestra con claridad los principales aspectos del mismo. Una ampliación de sus contenidos se puede ver en el trabajo «*Dictamen sobre protección jurídica de HiperJuego*» realizado por GOMEZ-ACEBO & POMBO (Madrid, 2003).

Si la mecánica del sistema de fidelización atiende a unas transacciones económicas concretas y conocidas a lo largo de toda la obra –objeto del presente trabajo - las normas de participación, flexibles por la propia naturaleza del sistema, se redactarán para cada caso particular de implantación de HiperJuego en los sectores comerciales a los que va dirigido (banca, telefonía, petrolera, distribución etc.). Es por ello que nuestro análisis se basa en unas relaciones jurídicas que se explicitan en los primeros apartados de este informe y que se recogerán finalmente en las normas de participación que se aprueben.

Estructuramos nuestro estudio en los siguientes apartados:

<b>1.- Conclusiones y dictamen -----</b>	<b>3</b>
<b>2.- Aspectos básicos de Hiperjuego. Elementos de hecho -----</b>	<b>5</b>
<b>3.- Aspectos básicos de Hiperjuego. Relaciones contractuales -----</b>	<b>7</b>
<b>4.- Repercusiones fiscales de Hiperjuego en el Impuesto sobre Sociedades operador -----</b>	<b>12</b>
<b>5.- La tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones del operador -----</b>	<b>14</b>
<b>6.- Tributación de los premios obtenidos por el cliente-----</b>	<b>19</b>
<b>7.- Gravamen sobre el juego-----</b>	<b>23</b>

**1.- Conclusiones y dictamen.-**

En las normas de participación de HiperJuego deberá constar con claridad que son los clientes del operador quienes participan de los juegos organizados por la LAE o la ONCE, por lo que el operador se limita a actuar como depositario y gestor del sistema de fidelización. Siendo esto así podemos emitir el siguiente dictamen que se justifica en los apartados posteriores de este estudio:

- 1- Los premios obtenidos por los clientes del operador por su participación en el juego organizado por la LAE o la ONCE están exentos en el IRPF y en su sistema de retenciones a cuenta.
- 2- Los premios obtenidos por los clientes del operador por su participación en la bolsa o bote nutrida por los premios de menor categoría no están exentos en el IRPF y deberá someterse a retención a cuenta cuando su importe exceda de trescientos euros.
- 3- En este último caso será retenedor el propio operador siempre que se configure el sorteo de la forma que se indica en el apartado correspondiente de este informe.
- 4- La entrega de las participaciones por parte del operador no constituye una liberalidad y por tanto su coste, junto con el resto de los costes que suponga HiperJuego, será plenamente deducible en la imposición personal del operador. A su vez el ingreso de los reintegros por parte del operador se configura como una contraprestación parcial de HiperJuego y por tanto como un ingreso a integrar en la imposición personal del operador.
- 5- La recepción de las participaciones por parte de los clientes no constituye renta para éstos y por tanto no está sometida a retenciones a cuenta de su imposición personal.

- 6- Dado que no existen prestaciones efectivamente gratuitas por parte del operador no se produce un autoconsumo de bienes o servicios a efectos de IVA, al margen de que si existiera éste estaría exento del Impuesto. El cobro de los reintegros constituyen contraprestación parcial de las prestaciones del operador en el marco de HiperJuego y está exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
  
- 7- La realización del sorteo del importe de la bolsa o bote nutrida con los premios de menor categoría está sujeta a la tasa que grava las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, en su modalidad de rifa, siendo el tipo aplicable del 15 % y la base imponible el importe de dicha bolsa. Será sujeto pasivo el operador en su calidad de organizador del sorteo.

## **2.- Aspectos básicos de hiperjuego. Elementos de hecho.-**

El sistema de fidelización de clientela HiperJuego consiste en promociones de marketing que tienen como contenido singular para sus titulares el regalo de apuestas de LAE (primitivas, bonoloto, gordo de primitiva, quinielas de fútbol,... etc.) y/o el regalo de números de cupones de la ONCE. Los regalos se efectúan por la compañía promocional (en adelante el operador) a sus clientes por el consumo, transacciones o auto-servicios.

Las apuestas van impresas en una tarjeta de PVC, cartón o cartulina que puede llevar igualmente impreso el nombre del titular. Las mismas apuestas son compartidas por un grupo de clientes (peñas) que se repartirían los premios en metálico en proporción al consumo de cada integrante de la peña en relación al consumo total de la misma durante un periodo de tiempo determinado.

Es también importante destacar que las normas del juego establecerán que los premios de menor cuantía no se repartan y se incluyan en un bote económico. El destino de este bote será el reparto entre los titulares de tarjeta que hayan alcanzado un determinado consumo mediante sorteo realizado por el operador.

Por último los reintegros que se vayan obteniendo se reinvierten constantemente en la compra de nuevas apuestas para los titulares del sistema.

A efectos de nuestro análisis consideramos datos relevantes de HiperJuego los siguientes:

- Los juegos de azar en los que se participa son siempre de los denominados "oficiales", es decir, organizados por la Entidad Pública Empresarial Loterías y Apuestas del Estado (LAE), o bien organizados por la ONCE.
- La operadora, a través del gestor del sistema HiperJuego, adquiere periódicamente de la entidad o entidades organizadoras de los juegos los billetes que dan respaldo real a las apuestas impresas en las tarjetas de sus clientes. El coste de adquisición de las apuestas no es repercutido, al menos

directamente, a los clientes, tratándose por tanto de un gasto efectuado por el operador con fines promocionales.

- El cliente participa por tanto gratuitamente en el juego incluido en la promoción y mediante el número o combinación impresa en su tarjeta. La participación efectiva del cliente depende del cumplimiento de las condiciones establecidas en la promoción, siendo usual que se exija una determinada cadencia de compras de bienes o servicios, o de utilización de servicios, para mantener su participación efectiva en el juego.
- Cada una de las apuestas realizadas por el operador tiene reflejo en un determinado número de tarjetas emitidas a favor de sus clientes. Podemos tomar como referencia el número de 50 tarjetas emitidas por cada una de las apuestas. Por tanto existirán 50 titulares de tarjeta que participan en la misma apuesta, al modo de las denominadas "peñas".
- El porcentaje de participación de cada cliente en la apuesta no es, pese a lo que acabamos de señalar, un 2 % de la misma, ya que la participación es proporcional al volumen de compras o de utilización de servicios del cliente e inversamente proporcional al de los restantes participantes de su peña.
- Debe subrayarse el tratamiento que se da a los premios de menor cuantía: por razones prácticas estos importes no se distribuyen sino que pasan a constituir un bote que se distribuirá posteriormente según un sorteo organizado por el operador.
- Por último debe destacarse igualmente el tratamiento de los reintegros: por las mismas razones de carácter práctico el importe de los mismos se reinvierte por el operador en la compra de las siguientes apuestas. En consecuencia los reintegros suponen un menor coste para el operador.

### **3.- Aspectos básicos de HiperJuego. Relaciones contractuales.-**

En el contrato aleatorio, según el artículo 1709 del Código Civil “...una de las partes, o ambas recíprocamente, se obligan a dar o hacer alguna cosa en equivalencia de lo que la otra parte ha de dar o hacer para el caso de un acontecimiento incierto, o que ha de ocurrir en tiempo indeterminado”. En los juegos de azar, incluidos en la categoría anterior, se produce el desembolso por el jugador de una cantidad (la apuesta) con la esperanza de recibir en contraprestación una cantidad muy superior (el premio) si ocurre un acontecimiento incierto (que salga premiada la combinación o número del jugador o acierte en sus previsiones de resultados del fútbol). La inequivalencia inicial entre ambas prestaciones se justifica por la incertidumbre sobre la obtención del premio, que depende de circunstancias que están al margen de la voluntad del jugador.

¿Y quien es el jugador o apostante en el caso de HiperJuego? En nuestra opinión es claro que el jugador es el titular de la tarjeta: es éste quien espera recibir un premio, consistente en su participación en el número premiado. Para el operador es indiferente el resultar premiado o no, ya que el importe recibido íntegramente se repartirá entre los clientes partícipes de la peña premiada. Obviamente el titular de la tarjeta comparte con el resto de peñistas el boleto correspondiente, por lo que se trata de una copropiedad. El porcentaje de titularidad que cada jugador tenga del boleto vendrá establecido en las normas de participación de HiperJuego aunque ya hemos adelantado que dependerá del nivel de consumo de los jugadores integrados en la peña.

No obstante sería perfectamente posible que las relaciones contractuales se establecieran de forma que fuera el operador quien participara efectivamente en el juego pero se obligara con los peñistas a la entrega de los premios que hubiera obtenido. Las consecuencias fiscales serían en este caso muy distintas. Es por ello que consideramos que en las normas de participación se deberá explicitar claramente que la titularidad de los boletos adquiridos pertenece a los peñistas, de forma que el operador adquiere los boletos en nombre de aquellos. Partimos de esta premisa en el resto de nuestro análisis.

Las prestaciones que el operador realiza a favor del cliente son diversas, pero ¿cuál es la causa de tales prestaciones? Puede considerarse, que duda cabe, que las

prestaciones que va a realizar el operador a favor del cliente van a encajar en el concepto usual de liberalidad. Adelantamos que no es ésta nuestra opinión, y nos explicamos.

La liberalidad se define por el diccionario de la Real Academia como “virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”, o también “Disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya”. La **Audiencia Nacional**, analizando la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las liberalidades en su sentencia de 8 de octubre de 1996 las define como “...un acto por el cual una de las partes, sin estar obligado a ello, proporciona, a la otra parte, una ventaja o enriquecimiento patrimonial, que dona con espíritu de liberalidad y sin contraprestación de ningún tipo”. Sigue diciendo la Audiencia Nacional en la sentencia citada: “Ahora bien, lo importante del concepto estudiado es que la parte que dona con espíritu de liberalidad lo hace de manera gratuita y sin esperar nada a cambio, de tal manera que se puede entender que no existe tal liberalidad cuando la realización del acto se hace por estar obligado a ello, o esperando algún tipo de recompensa como contraprestación”.

Observamos fácilmente como el acto de liberalidad exige, en todo caso, la ausencia de todo tipo de contraprestación. No es, por tanto, la liberalidad la causa de la implantación de HiperJuego. El operador pretende a través de la tarjeta conseguir o bien el incremento de sus ventas o, cuanto menos, el mantenimiento de las mismas. El operador sí que persigue, por tanto, su propio beneficio.

En nuestra opinión las prestaciones que el operador realiza a favor del cliente deben entenderse (entendemos que ese es el ánimo que mueve a las partes) como una prestación adicional a la usual o habitual contraprestación del pago realizado por el cliente. El operador va a “regalar” las apuestas a quien sea efectivamente cliente y no a otro. Así, en una campaña promocional el operador podría, por ejemplo, efectuar un descuento al precio habitual de sus productos o puede, como es el caso, efectuar prestaciones adicionales a las habituales. Ni en el primer caso el operador estaría donando el importe descontado, ni en el segundo donaría las prestaciones adicionales que a continuación detallaremos.

Por tanto la causa de las prestaciones del operador la encontramos en la compra de bienes o servicios que efectúa el cliente. El contrato de HiperJuego no puede entenderse, por tanto, de forma aislada de las restantes relaciones contractuales que vinculan al operador con su cliente, sino que forman parte de éstas. Así el cliente no podrá demandar del operador el cumplimiento de las obligaciones derivadas de HiperJuego si no cumple él mismo las condiciones de participación en el juego que, usualmente, van a consistir en la adquisición de cierto volumen de bienes o servicios.

¿Y cuales son las prestaciones a las que se obliga el operador? Podemos esquematizarlas de la siguiente forma:

- en primer lugar el operador se obliga al pago de los boletos correspondientes, por cuenta de sus clientes. Se trata por tanto de una obligación pecuniaria.
- en segundo lugar se obliga a la custodia de dichos boletos, encajando en este caso en las características propias de un contrato de depósito
- por último se obliga a la gestión de juego (aunque ésta, y las anteriores, en virtud de otro contrato que aquí no estudiamos, queden externalizadas): cobro de los premios, reparto según las normas, información a los clientes... Nos encontramos en este caso con las prestaciones propias de un contrato de arrendamiento de servicios.

Por tanto concluimos que nos encontramos ante un contrato oneroso complejo, atípico, en el que la prestación del cliente consistirá habitualmente en la compra de bienes y servicios (o en la simple utilización de éstos) y las prestaciones del operador serán tanto pecuniarias como de depósito y de gestión.

Hasta aquí lo que se desprende, en nuestra opinión y a los simples efectos del análisis tributario objeto de este dictamen, de las características generales de HiperJuego. Pero quedan otros aspectos de indudable importancia que deben estudiarse también con carácter previo a nuestro estudio fiscal: nos referimos aquí al caso de los reintegros y al de los premios de menor categoría. Empezaremos por estos últimos.

Como ya dijimos los premios de menor cuantía no se reparten, sino que van a formar parte de una bolsa que se repartirá posteriormente en base a otro sorteo realizado por el operador.

Consideramos que las circunstancias descritas no son óbice para seguir entendiendo que el cliente-apostante ha obtenido su premio. No puede ser de otra manera si partimos del hecho (que en las normas deberá figurar con claridad) de que él sigue siendo el titular (parcial) del boleto premiado. Lo que ocurre es que lo reinvierte para participar en el nuevo juego. La decisión de reinvertir estos premios menores no la adopta el cliente desde luego en cada caso, sino que lo hizo cuando se adhirió a las normas de participación de HiperJuego, donde figurará con claridad esta circunstancia.

Nos encontramos por tanto ante un nuevo juego, en el que la apuesta de cada jugador es el premio que le correspondía del boleto premiado y el premio del nuevo juego será el montante del bote constituido.

Asimismo es destacable que la participación en el sorteo no va a depender del importe del reintegro obtenido por cada jugador. El bote se va a constituir con los premios obtenidos por el conjunto de boletos de las distintas peñas y en el sorteo van a participar todos los peñistas con indiferencia de la "aportación" que cada peña haya efectuado a dicho bote. Nos encontramos aquí, por tanto, con una nueva *alea*: el cliente renuncia de antemano (al adherirse a las normas de HiperJuego), desconociendo por tanto su importe, al cobro de los premios de menor cuantía y los aporta a una bolsa común con los restantes peñistas. Por tanto en este caso es aleatoria tanto la aportación como el premio, en su caso, obtenido.

A diferencia del caso anterior el nuevo juego no es organizado ya por Loterías y Apuestas del Estado o por la ONCE, sino por el propio operador, lo que conllevará, como luego veremos, importantes repercusiones fiscales para el operador y para los premiados.

Nos queda, por último, analizar el caso de los reintegros. Inicialmente se considera que éstos serán percibidos por el operador, quien los hará suyos, de forma que reducirá su coste de adquisición de nuevos boletos. Planteado así parece claro que el operador también es partícipe de los premios ofrecidos por el juego (el reintegro

también es un premio). Pero si, como decíamos, son los clientes los titulares de las apuestas, ¿en base a que título tiene tal derecho el operador?

En nuestra opinión para poder mantener las conclusiones que sentamos anteriormente será preciso entender que el reintegro sigue siendo un derecho de los clientes pero que, por alguna causa, pasa a ser propiedad del operador.

Podríamos considerar simplemente que HiperJuego no da derecho a reintegros, pero en tal caso los clientes apostantes no estarían participando en los juegos, por ejemplo, de la ONCE, pues estos sí que dan reintegros. Debemos desechar, por tanto, esta idea.

Si el reintegro es propiedad del cliente pero queda finalmente en propiedad del operador habrá que entender que el primero lo entrega al segundo en contraprestación de las prestaciones anteriormente enunciadas del operador. Pago o prestación del cliente que matemáticamente no puede cubrir los costes del operador (por lo que podemos mantener, aunque matizadas, nuestras afirmaciones anteriores) y que tiene la característica de su aleatoriedad. Apuntamos que en las condiciones de HiperJuego debería constar con claridad el carácter de esta "renuncia" al cobro del reintegro como contraprestación parcial al operador y cuyo destino será la compra de las siguientes apuestas para todos los titulares.

#### **4.- Repercusiones fiscales de HiperJuego en el Impuesto sobre Sociedades del Operador.-**

Como hemos indicado HiperJuego supone la realización por parte del operador de una serie de prestaciones que entrañarán, obviamente, unos costes. Los costes consistirán básicamente en la compra de los boletos, los pagos al titular del copyright y los costes internos y externos de gestión.

La deducibilidad de todos estos costes es, en nuestra opinión, indudable. Ya dijimos que los mismos no se asumen con un ánimo de liberalidad, y así se establece rotundamente en la actual regulación del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido el artículo 14 de la Ley 43/1995 de 27 de Diciembre del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) establece:

*“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

*...*

*e) Los donativos o liberalidades.*

*No se entenderán comprendidos en esta letra....los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios,...*”

Es evidente que los costes asumidos por el operador se realizan con el ánimo de promocionar sus bienes o servicios, directa o indirectamente, por lo que también es indudable, como ya adelantábamos, que están expresamente excluidos del criterio de no deducibilidad de las liberalidades.

Aunque HiperJuego principalmente ocasiona unos gastos al operador, ya dijimos que inicialmente está previsto que también pueda producirle unos ingresos: los derivados de los reintegros. Tales ingresos son por supuesto computables en la base imponible del operador, rigiendo aquí significativamente el principio contable de no compensación, por lo que deberá contabilizarse de forma separada los gastos de compra de boletos y los ingresos derivados del cobro de reintegros.

En cuanto a los ingresos derivados de premios de menor categoría que pasará a formar parte de un posterior juego entendemos que su efecto será neutro en el Impuesto sobre Sociedades: si se estableciera en las condiciones de HiperJuego

que tales importes pertenecen al conjunto de jugadores y que el operador se limita a gestionar el sorteo para su reparto podrían contabilizarse los importes correspondientes en cuentas acreedoras, sin efecto por tanto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En otro caso podrían considerarse ingresos del operador pero que se compensarían con los gastos derivados del pago del premio.

**5.- Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones del operador.-**

La Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) somete a gravamen, en su artículo 4 las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios a título oneroso. En aquellos casos en que las prestaciones del empresario se efectúan a título gratuito los artículos 9 y 12 de la LIVA los asimilan a entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso, denominándolos, respectivamente, autoconsumo de bienes o autoconsumo de servicios. Esta asimilación permite el gravamen de estas prestaciones gratuitas, si bien con reglas específicas de cuantificación de la deuda tributaria.

La lógica del autoconsumo de bienes o de servicios es, inicialmente, sencilla: el legislador fiscal no puede impedir que el empresario decida regalar algunos de sus bienes o servicios, pero, al tratarse de un impuesto que grava el consumo, tal consumo también se va a producir en el caso de que el bien o el servicio se haya obtenido de forma gratuita, por lo que también debe ser gravado.

Por lo tanto el primer interrogante que debemos responder es la cuestión de si las prestaciones del operador podemos considerarlas gratuitas y calificarlas, por tanto, como autoconsumo.

Como ya dijimos anteriormente, en HiperJuego el operador sí que percibe una contraprestación a sus prestaciones: principalmente tal contraprestación consistirá en la compra de sus bienes o servicios o, en algunos casos, en el uso de los mismos.

La contraprestación que en cada caso haya existido ya se habrá sometido a las reglas de tributación del IVA por lo que las prestaciones adicionales del operador no deben volver a ser gravadas. No existe, por tanto, autoconsumo. Veámoslo mejor a través de un ejemplo:

Supongamos el caso de un distribuidor de productos derivados del petróleo. Si este operador quiere promocionar sus productos podría, por ejemplo, conceder un descuento a sus clientes del 1 % del precio de venta, o bien, como es nuestro caso, "regalar" a sus clientes participaciones en sorteos oficiales con unos costes (incluyendo los de gestión) del 1 %.

En el primer caso por una venta por importe inicial de 100 euros la base imponible del impuesto ascenderá a 99 euros, al aplicarse el descuento del 1 %. En el segundo, por el contrario, la base imponible ascenderá a 100 euros, ya que no se aplica un descuento sobre el precio de venta. Podríamos considerar que en este segundo caso cuando el cliente satisface 100 euros se destinan 99 al pago del carburante y 1 al pago de la participación en HiperJuego.

Se observa, por tanto, que el efecto en base imponible y en recaudación del IVA es diferente en uno y en otro caso: la promoción a través de HiperJuego no reduce la recaudación ya que el descuento implícito en la promoción se compensa en el coste de la misma. Existe, en consecuencia, contraprestación y existe, como vemos, repercusión por las prestaciones del operador.

Ahora bien, según el esquema anterior las prestaciones del operador son gravadas conforme a la tributación que corresponda a la operación promocionada. Así en el caso de venta de carburante las prestaciones son gravadas (al incluirlas en la base imponible de la venta del carburante) al 16 %, mientras que si el objeto de la promoción son productos alimenticios la tributación sería al 7 % o incluso al 4 %. ¿Es correcta esta tributación que no depende de la naturaleza de HiperJuego sino de la del producto promocionado?

La respuesta la encontramos en el artículo 79.Dos de la LIVA, a cuyo tenor:

*“Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza ,..., la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto”*

En nuestra opinión es indudable que HiperJuego es una prestación accesoria de otra principal sujeta al impuesto: la compra del bien o del servicio, o la utilización del servicio, promocionada, por lo que nos encontramos en el segundo párrafo del precepto citado. A tenor del mismo en este caso no hay que distinguir, como hace

en el primer párrafo, la base imponible correspondiente a cada operación, por lo que se aplica a la accesoria el régimen de tributación de la principal.

¿Es esta conclusión beneficiosa para el operador? La respuesta a este interrogante no es sencilla pues depende, como en seguida veremos, del punto de vista con que se analice.

Desde el punto de vista de gestión es indudablemente beneficioso: el operador no debe preocuparse del coste de HiperJuego para la liquidación y repercusión del IVA. La base imponible y el IVA correspondiente será el mismo para una venta a un cliente que participe en HiperJuego que para otro que no lo haga.

Desde el punto de vista cuantitativo la respuesta es contraria. Para ello hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 20.1.19ª LIVA:

*“Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:*

...

*19ª Las loterías, apuestas y juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imposables de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar.*

...”

Por tanto la entrega de la participación estaría exenta de tributar de forma separada de la operación principal, por lo que se reduciría el coste de IVA del operador acogido a HiperJuego.

Podría plantearse la posibilidad de separar, en el precio de venta de los productos promocionados, la contraprestación correspondiente a los mismos de la participación en HiperJuego, para que de esta forma no fuera aplicable el artículo 79 anteriormente citado (que parte de la existencia de un precio único) y tributar cada operación de forma separada. Sin embargo vemos difícil esta opción (al margen de su valoración desde un punto de vista promocional) ya que el operador

no conoce, en el momento de la entrega del producto, el coste de la apuesta que se va a asignar al cliente, ya que esto dependerá de sucesos, en parte, futuros. En adelante no consideraremos esta opción.

Nos queda todavía referirnos a los efectos fiscales que se derivarán de la percepción por parte del operador de los reintegros y de los premios de menor categoría.

Respecto de estos últimos ya comentamos en el apartado anterior de este informe que, según se establezca en las condiciones de HiperJuego, puede considerarse que las cantidades cobradas por el operador lo son a título de depósito, contabilizándolas en cuentas acreedoras, o bien considerarlo un ingreso para el mismo que se compensará con el gasto que derivará de la entrega del premio correspondiente a este "bote".

En el primer caso no existiría operación sujeta al IVA ya que la percepción de las cantidades por parte del operador no son contraprestación de operación alguna.

En el segundo caso las cantidades recibidas serían la contraprestación por la participación en un nuevo juego que estaría sujeta, como luego veremos, a la correspondiente tasa, por lo que sería de aplicación la exención del artículo 20.1.19 anteriormente transcrito.

En cuanto a la percepción del reintegro nos encontramos con una contraprestación, parcial, de las prestaciones efectuadas por el operador. A diferencia de lo que comentábamos al principio de este apartado el reintegro es contraprestación exclusiva (aunque parcial, insistimos) de las prestaciones del operador en el marco de HiperJuego. Es decir, antes señalamos que el precio pagado por el cliente-apostante es contraprestación tanto del producto vendido por el operador como de las prestaciones adicionales de éste en el marco de HiperJuego. Ahora, por el contrario, hay que considerar que los reintegros que los apostantes ceden a favor del operador son contraprestación exclusiva de aquellas prestaciones adicionales.

En consecuencia la tributación del reintegro obedecerá a la naturaleza de las prestaciones del operador en el marco de HiperJuego. Ya indicamos que éstas son

de diversa naturaleza, pero no cabe duda de que existe una prestación principal: la entrega de los boletos, y las restantes son meramente accesorias. Siendo esto así, y en base al artículo 79.2 LIVA anteriormente transcrito, conforme al cual debe atenderse en estos casos únicamente a la naturaleza de la operación principal, será de aplicación la exención del artículo 20.1.19 que también hemos transcrito.

Resta por señalar que la exención referida está incluida entre las denominadas "limitadas" en el sentido de que no da derecho a deducir. Esto podría llevar a aplicar al operador el régimen de prorrata en IVA. Sin embargo si tenemos en cuenta que en el cálculo de la prorrata el redondeo es siempre por exceso y que con toda probabilidad el importe de los reintegros (o incluso de los premios de menor categoría en su caso) no se acercará ni con mucho a un 1% de los ingresos del operador, el resultado en la práctica será la no inclusión del operador en régimen de prorrata por esta causa.

**6.- Tributación de los premios obtenidos por el cliente.-**

Hemos partido en este informe de la premisa de que es el cliente del operador el titular, en el porcentaje correspondiente, de la propiedad del boleto. Esta propiedad compartida por los peñistas constituye a la peña en una comunidad de bienes. Las comunidades de bienes, como entidades sin personalidad jurídica, no son sujetos pasivos ni de IRPF ni del Impuesto sobre Sociedades. Las rentas que obtengan este tipo de entidades se atribuyen a sus socios, comuneros o partícipes según las reglas aplicables en cada caso, según el artículo 72 y 74.3 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF).

Atribuida una renta procedente de una entidad sin personalidad jurídica, dicha renta no pierde la naturaleza que posee, es decir, no se configura una nueva categoría de renta a integrar en el IRPF del comunero. Así se establece en el artículo 73 LIRPF:

*“Las rentas de las entidades en atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.”*

Por tanto aunque el premio sea percibido por la “peña”, se atribuye al jugador y para éste tributa en el impuesto que grava su renta conforme a la naturaleza de dicha renta.

Si el cliente-jugador es persona física (lo que entendemos será el caso general dada la naturaleza de HiperJuego) es de aplicación, en cuyo artículo 7 letra ñ se establece:

*“Estarán exentas las siguientes rentas:*

...  
ñ) *Los premios de las loterías y apuestas organizadas por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado y por las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y por la Organización Nacional de Ciegos”*

Por tanto, si consideramos que el premio obtenido no es más que la participación del cliente en alguna de las loterías enunciadas en la norma, la conclusión es la exención en el IRPF de los premios recibidos.

Estando la renta exenta no procede practicar retención al establecerlo así el artículo 70 del reglamento de IRPF, aprobado por Real Decreto 214/1999 de 5 de Febrero:

*“3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:*

*a) Las rentas exentas...”*

En cuanto a los premios obtenidos de la participación en los sorteos de la bolsa o “bote” nutrida por los premios de menor categoría, su problemática es distinta, ya que no es de aplicación la exención citada ni por tanto la ausencia de retención correspondiente a rentas exentas. Como indicamos anteriormente se trata del premio de un nuevo sorteo realizado por el conjunto de los partícipes de HiperJuego.

En consecuencia los premios obtenidos como consecuencia del sorteo efectuado entre los partícipes del importe de la bolsa nutrida con los premios de menor categoría están sujetos y no exentos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concreto dichos premios tributarán como ganancias patrimoniales, integrándose en la parte general de la base imponible, por lo que se someterán a la tarifa general del impuesto.

El pago de los premios está sujeto a retención, conforme establece el artículo 70.2.c) del Reglamento de IRPF:

*“2. También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas, independientemente de su calificación:*

...

*b) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.”*

No obstante lo anterior es importante subrayar que en algunos casos los premios no estarán sujetos a retención, lo que no significa su exención en el IRPF. Así el artículo 70.3.g) del mismo reglamento establece:

*“3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las siguientes rentas:*

...

*g) Los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de Febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, así como aquellos cuya base de retención no sea superior a 300 euros.”*

Por tanto cuando el premio obtenido sea inferior a 300 euros no se practicará retención sobre el mismo. Destacamos que en este caso el juego es individual, es decir, no se realiza a través de peñas sino que cada jugador participará individualmente, por lo que la retención, si procede conforme a lo anterior, se practicará al jugador, y no a la peña.

¿Y quien es el obligado a retener? Será aquella persona o entidad, tenga o no personalidad jurídica, que satisface una renta sujeta a retención. Esto nos plantea la cuestión de dilucidar si quien entrega los premios de la bolsa o bote es el operador o la simple agrupación de partícipes.

Como indicamos anteriormente cabe la posibilidad de considerar que el operador, respecto al sorteo de esta bolsa, actúa como simple depositario y gestor del juego, no haciendo suyas en ningún momento las cantidades percibidas. Siendo esto así entendemos que sería la agrupación de partícipes quien realmente satisfaría los premios correspondientes, por lo que sería esta agrupación, entidad sin personalidad jurídica, quien debería practicar la retención e ingresar su importe, actuando por medio de un representante.

Por el contrario si en las normas de participación se estableciera que los premios de menor categoría recibidos se aportan al operador, siendo éste quien organiza el

sorteo y quien efectúa, en consecuencia, los pagos, sería el operador el obligado a practicar las correspondientes retenciones.

En el supuesto, por último, de que el premiado fuera un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, los premios recibidos estarían sujetos a retención, conforme establece el artículo 56 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 537/1997 de 14 de Abril:

*"1. Deberá practicarse retención, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor, respecto de :*

...

*b) Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios."*

No obstante lo anterior, al igual que ocurría cuando el perceptor es persona física, no está sujeto a retención los premios de cuantía inferior a 50.000 pesetas (en este caso la norma todavía cuantifica en pesetas) al establecerlo así el artículo 57.r) del mismo reglamento.

Ya para finalizar este apartado una brevísima referencia a la recepción de las participaciones por parte de los clientes del operador. Como ya dijimos anteriormente la entrega efectuada por el operador no constituye una liberalidad de éste, incluso hemos podido comprobar que existe una contraprestación, aunque indirecta, de tal entrega. Es por ello que no puede considerarse que dicha adquisición constituya renta para los partícipes de HiperJuego.

### **7- Gravamen sobre el juego.-**

Nos referimos en este apartado al sorteo que se efectuará para el reparto de la bolsa nutrida con los premios de menor cuantía. El gravamen del juego oficial al que se adhiere HiperJuego no es, obviamente, objeto de este informe.

La tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias grava la autorización o celebración de los juegos enunciados en su propio nombre. Su regulación actual la encontramos básicamente en el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tasas Fiscales, norma muy antigua pero que ha sido objeto de numerosas modificaciones mediante leyes mucho más recientes.

La cuantía de la tributación por esta tasa depende de la naturaleza del juego sometido a tributación, por lo que se hace preciso, en primer lugar, la calificación del sorteo de la bolsa o bote de HiperJuego como rifa, tómbola, apuesta o combinación aleatoria.

En nuestro caso se plantean dudas principalmente entre la calificación como rifa o combinación aleatoria con fines publicitarios. Ante la falta de definición concreta en la norma de cada una de las modalidades de juego sujetas a la tasa, es preciso acudir a la definición que ha venido sentando la jurisprudencia existente.

En este sentido puede decirse que *“Las combinaciones aleatorias con fines publicitarios es una categoría de carácter residual en relación con los restantes juegos viniendo singularizadas por su carácter publicitario y la inexistencia de contraprestación”*, conforme a la Resolución del TEAC de enero de 2000. El mismo Tribunal, en su resolución de 12 de junio de 1975 las definió como *“sorteo y otra combinación y modalidad gratuita o sin precio específico”*.

En un sentido similar se expresa la sentencia de 30 de julio de 1993 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana:

*“La llamada combinación aleatoria no es más que un concepto residual, que integra una modalidad de juego comprensiva de aquellos sistemas de adjudicación de*

*premios, en los que interviene la suerte, que no son rifas, ni tómbolas ni apuestas. El elemento diferenciador en la combinación aleatoria consiste precisamente en que la participación no exige satisfacción de cantidad alguna, aunque sí es preciso adquirir algún producto o servicio. Así, tras la entrega de un título que da derecho a la participación en un juego, y por el que no se abona nada directamente, existe un ánimo de promoción o publicidad de quien ofrece el premio y es precisamente esta promoción o publicidad lo que da lugar a gravamen."*

Por el contrario en el caso de las rifas sí que existe un precio, caracterizándose estas operaciones, conforme a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 1998 por la *adjudicación de premios mediante la sola combinación del azar.*

Ya expusimos que, en nuestra opinión, para participar en el reparto mediante sorteo de la bolsa o bote sí que se exige contraprestación. Ésta viene establecida mediante la renuncia al cobro de los premios de menor categoría para su inversión en la citada bolsa. La contraprestación, por tanto, tiene también carácter aleatorio pero esto no obsta su existencia. De hecho, si no fuera así, el organizador del juego soportaría directamente el coste de los premios entregados y, como sabemos, el reparto de la bolsa o bote de HiperJuego no supone ningún quebranto para el organizador de dicho sorteo.

Calificado, por tanto, el sorteo de la bolsa o bote de HiperJuego como rifa, su tributación viene establecida en el artículo 38 del Decreto citado, a cuyo tenor:

*"1. Rifas y tómbolas:*

*a) Las rifas y tómbolas tributarán con carácter general al tipo del 15 por 100 del importe total de los boletos, billetes o medios de participación ofrecidos o, en defectos de soportes físicos, del importe total de los ingresos obtenidos.*

*Cuando por cualquier causa no pudieran conocerse con carácter previo los ingresos a obtener, se practicará una liquidación a cuenta según los ingresos susceptibles de obtención, de conformidad, en su caso, con el órgano autorizante, sin perjuicio de la liquidación tributaria que proceda una vez acreditado el importe definitivo de los ingresos obtenidos."*

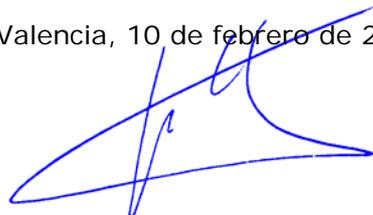
Por tanto la tributación será de un 15 % del importe total de la bolsa, debiéndose repartir en premios un 85 % del mismo, al objeto de evitar un quebranto económico como consecuencia del sorteo. Evidentemente en las normas de participación deberá figurar con claridad dichas circunstancias.

Son sujetos pasivos de la tasa, conforme al artículo 37 del mismo Decreto:

*"...los organizadores de rifas y tómbolas y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de apuestas o desarrollen combinaciones aleatorias con fines publicitarios."*

Por tanto nos encontramos aquí con la misma cuestión que comentamos respecto al retenedor de los premios entregados: si es el operador quien ingresa los premios de menor cuantía (precio de la participación en sorteo del bote) y quien entrega los premios obtenidos del sorteo parece claro que será el mismo operador el organizador del juego y, por tanto, el sujeto pasivo de la tasa. Si, por el contrario, el operador se limitara a actuar como depositario y como gestor del juego, podría defenderse que el organizador es la propia agrupación de partícipes y, en consecuencia, esta última sería sujeto pasivo de la tasa. Sin embargo, esta última afirmación debe matizarse: la norma no define al organizador del juego pero es indudable que, en todo caso, es el operador quién va a diseñar las reglas del mismo y quién va a ejecutarlas en cada caso, por lo que podría entenderse, y así lo hacemos nosotros, que aún en el caso en que se entienda que es la agrupación de partícipes quien recauda las participaciones y efectúa el pago del premio, es siempre el operador quien organiza el juego y, por tanto, el sujeto pasivo de la tasa.

Valencia, 10 de febrero de 2004



Fdo: Juan José Enríquez Barbé

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

Asesor Fiscal