



Roj: **ATS 9037/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:9037A**

Id Cendoj: **28079130012019201278**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **19/09/2019**

Nº de Recurso: **137/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 7569/2017,**
ATS 9037/2019

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 19/09/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 137/2018

Materia: IVA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 137/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis Maria Díez-Picazo Gimenez, presidente



D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 19 de septiembre de 2019.

HECHOS

PRIMERO . - 1. El abogado del Estado, en la representación que por ley se le atribuye, presentó escrito registrado en 6 de noviembre de 2017, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 18 de octubre de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso 2527/2013 , sobre devolución de ingresos indebidos relativos al impuesto sobre el valor añadido ("IVA").

2.1. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas el artículo 20.Uno.19º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"], en relación con los artículos 4 y 11 LIVA , 3 del 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 (BOE de 7 de marzo) ["RDL 16/1977"], y 14 y 17.4 (actual artículo 17.5) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2.2. Afirma que la aplicación de la exención regulada en el artículo 20. Uno.19º LIVA constituye el centro del debate y que el precepto ha sido invocado por las partes y es objeto de examen en la sentencia recurrida, en tanto que los artículos 4 y 11 LIVA constituyen el reverso de la exención discutida. Señala que el artículo 3 RDL 16/1977 también se menciona en la sentencia recurrida y que, finalmente, los artículos 14 y 17.5 LGT debieron tomarse en consideración por la Sala de instancia "en la medida en que establecen un criterio interpretativo en materia de exenciones (art. 14 LGT) y afectan de modo directo al alcance en la esfera fiscal de los pactos entre particulares (art. 17.5 LGT)" (sic).

2.2.1. Explica que la exención del artículo 20. Uno.19º LIVA sólo puede aplicarse al sujeto pasivo de la tasa sobre el juego, que es quien sufriría una doble imposición si, adicionalmente, estuviera sujeto y no exento del IVA, ya que este sujeto pasivo de la tasa es el empresario titular de las máquinas y operador de éstas, que es el que obtiene la autorización (artículo 3 RDL 16/1977). La posición del dueño del local o establecimiento en el que se instalan las máquinas es, en su opinión, distinta, ya que la ley le atribuye exclusivamente la condición de responsable solidario. El dueño del local o establecimiento de hostelería realiza una prestación de servicios sujeta al IVA (artículos 4 y 11 LIVA), que consiste en la puesta a disposición del espacio para la instalación de las máquinas, con independencia de que la retribución que perciba pueda determinarse y variar en función de la recaudación que obtenga.

2.2.2. Dice que un supuesto similar fue analizado bajo la vigencia de la anterior LIVA por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en sentencia de 11 de julio de 1990 (recurso 60/1986; ES:TS:1990:5518), que parte del análisis del artículo 3 RDL 16/1977 para afirmar que el operador y el dueño del establecimiento se encuentran en posiciones jurídicas distintas, sin que sea posible extender analógicamente el ámbito del hecho imponible o de la exención, aunque la retribución se fije como un porcentaje de la recaudación total; declarando, en consecuencia, que no procede reconocer a los establecimientos de hostelería la mencionada exención. Esa imposibilidad de aplicar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o de una exención se encuentra actualmente contenida en el artículo 14 LGT .

2.3. Entiende que la cuestión planteada no está vinculada a los hechos, ni a la calificación del contrato, como en principio podría parecer, porque la calificación del contrato no constituye la *ratio decidendi* de la sentencia, puesto que, con independencia de que el contrato pueda presentar carácter asociativo, la Sala de instancia considera posible la realización conjunta del hecho imponible de la tasa sobre el juego por el titular de las máquinas y por el titular del establecimiento o local donde se instalan, vulnerando de este modo los preceptos invocados. Y es esa posibilidad (un hecho imponible compartido por dos sujetos pasivos) la que le conduce a concluir que el titular del establecimiento participa de la exención. Añade a lo expuesto que el artículo 17 LGT prohíbe que los elementos de la obligación tributaria puedan ser alterados por pactos entre las partes, sin perjuicio de su eficacia jurídico-privada.



3. Razona que la infracción del artículo 20. Uno.19º LIVA ha sido relevante y determinante del fallo estimatorio de la sentencia de instancia, pues "la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los titulares de los locales o establecimientos de hostelería se fundamenta en el reconocimiento expreso de la exención regulada en ese precepto", en tanto que "[e]l resto de las normas alegadas lo son en relación con la exención del art. 20 LIVA y permiten delimitar su alcance. Así, las normas del RD-ley 16/1977 determinan a quién corresponde la condición de sujeto pasivo de la tasa de juego, cuestión determinante para aplicar una exención que pretende impedir la doble imposición. En el mismo sentido, los artículos 14 y 17 LGT son normas interpretativas del alcance de las exenciones y de la eficacia de los pactos entre particulares" (sic).

4. Subraya que las normas que se denuncian como infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre **interés casacional objetivo** para la formación de la jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA .

5.1. La sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2.a) LJCA]. Trae a colación la precitada sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 1990 y las sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los siguientes órganos jurisdiccionales:

§ Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección 1ª) de 19 de noviembre de 2015 (recurso 1634/2011; ES: TSJCAT: 2015:11469);

§ Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección 3ª) de 28 de septiembre de 2001 (recurso 1966/1997; ES: TSJCAT: 2001:11469);

§ Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sección 1ª) de 22 de septiembre de 2008 (recurso 307/2005; ES: TSJCLM:2008:2901); y

§ Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección 5ª) de 22 de abril de 2010 (recurso 538/2008; ES: TSJM: 2010:5046).

5.2. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], pues, aunque se constriña al territorio de una sola comunidad autónoma, afecta a la tributación por IVA de todos los titulares de locales o establecimientos de hostelería en los que se cede un espacio para la instalación de máquinas recreativas tipo "B".

5.3. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], cuando menos en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil , porque el Tribunal Supremo sólo ha dictado una única sentencia, la mencionada de 11 de julio de 1990 , que además analiza la previa regulación legal del IVA, no la vigente.

6. Por las razones anteriores, considera conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije jurisprudencia sobre la cuestión planteada "para poner fin a la litigiosidad que genera", porque existe doctrina contradictoria al respecto entre los Tribunales Superiores de Justicia y porque la cuestión no ha perdido vigencia tras la entrada en vigor de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (BOE de 28 de mayo), que ha modificado la exención prevista en el artículo 20.Uno.19º LIVA "para adaptarla a la nueva denominación de los organismos públicos contemplados en ella y para excluir la doble imposición en todos los supuestos, ya se trate del Impuesto sobre el juego, creado por la Ley, o de tasas (por eso habla de "tributos sobre el juego")", como también ha modificado "el Real Decreto-ley 16/1977, aclarando que el hecho imponible está constituido por las autorizaciones, "salvo que estuviesen sujetas al Impuesto sobre las actividades del juego", excepción que "solamente se aplicaría a las autorizaciones de carácter estatal", en cuyo caso también "podría darse un procedimiento similar respecto de la exención en IVA" (sic).

SEGUNDO .- La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de diciembre de 2018 , habiendo comparecido ambas partes, Administración General del Estado, recurrente, y la mercantil Máquinas Recreativas Las Vegas, S.L., recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

TERCERO . - En su escrito de personación, la parte recurrida se opuso a la admisión del recurso de casación preparado, al amparo del artículo 89.6 LJCA , argumentando, en síntesis, lo que sigue:



(i) Ausencia de los requisitos reglados de recurribilidad de la resolución impugnada, porque el recurso de casación excluye las cuestiones de hecho, ex artículo 87 *bis* .1 LJCA , pretendiendo el abogado del Estado en casación que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre si existe o no una prestación de servicios, desconociendo que el carácter de la relación mantenida entre las partes contratantes no es independiente de las conclusiones que alcanza la Sala *a quo* en la sentencia impugnada, sino la razón de la decisión que adopta.

(ii) Carencia en el recurso de casación preparado de **interés casacional objetivo** para la formación de la jurisprudencia: en primer lugar, porque no respeta los hechos declarados probados en la sentencia de instancia; en segundo lugar, porque, para justificar la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA , el defensor de la Administración General del Estado considera contradictorias con la que se impugna unas sentencias que no lo son en realidad, pues su fallo es distinto en virtud de las pruebas realizadas en los procesos; en tercer lugar, porque no se da la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA . La sentencia recurrida resuelve un caso concreto sobre la base de las pruebas practicadas en el proceso, particularmente sobre los contratos suscritos entre las partes, sin contener una doctrina generalizada, en el sentido de que todas las relaciones jurídicas entre empresas hosteleras y empresas explotadoras de máquinas tengan la consideración de relaciones con vínculo societario; y, en cuarto y último lugar, con respecto a la invocada presunción del artículo 88.3.a) LJCA , porque el abogado del Estado no dice cuáles son las normas aplicadas por la sentencia de instancia para sustentar la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia, omisión que es suficiente para rechazar su concurrencia.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO . - 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89 LJCA , apartado 1), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89 LJCA , apartado 1).

2. En el escrito de preparación la Administración recurrente acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, identifica con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que considera infringidas, oportunamente alegadas en la demanda y consideradas por la sentencia de instancia o que ésta hubiera debido observar, aun sin ser alegadas, y justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)], por lo que no asiste la razón a la parte recurrida cuando se opone a la admisión del presente recurso preparado.

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre **interés casacional objetivo** para la formación de la jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA], que puede afectar a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], y aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], justificándose especialmente la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA].

SEGUNDO . - 1. Esta Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha considerado que la cuestión planteada en este recurso de casación [determinar si, suscrito entre un empresario titular de un establecimiento hostelero y un empresario titular de máquinas recreativas tipo "B" un contrato calificable como asociativo o de explotación conjunta, existe o no una prestación de servicios del primero al segundo que está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y que no puede considerarse exenta al amparo del artículo 20.Uno.19º LIVA] presenta **interés casacional objetivo** para la formación de la jurisprudencia, al darse las circunstancias recogidas en el artículo 88.2, letras a) y c), y 3, letra a), LJCA , que aquí también se invocan [*vid.* autos de 14 de febrero de 2018 (RCA/4699/2017; ES:TS:2018:1394A); 15 de enero de 2018 (RCA/4406/2017 y RCA/4636/2017; ES:TS:2018:283A y ES:TS:2018:284A, respectivamente) y 17 de enero de 2018 (RCA 4217/2017; ES:TS:2018:150A), entre otros muchos.

Además, la Sección Segunda de este Tribunal Supremo ha dictado sentencia el 12 de marzo de 2019 (RCA/4636/2017; ES:TS: 2019:806), que declaró haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración del Estado recurrente, en un caso sustancialmente idéntico a este.

2. Es, por tanto, notorio el **interés casacional objetivo** para la formación de la jurisprudencia que reúne este recurso, haciéndose así necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca definitivamente la cuestión.

3. La concurrencia de **interés casacional objetivo** por la razón expuesta hace superfluo determinar si concurren las demás alegadas por el representante de la Administración General del Estado para justificar la pertinencia



de admitir a trámite el presente recurso de casación, como también convierte en irrelevantes las otras circunstancias invocadas por la defensa de la entidad otrora demandante y ahora oponente frente a la admisión del recurso de casación.

TERCERO . - 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar **interés casacional objetivo** para la formación de la jurisprudencia, la cuestión enunciada en el punto 1 del anterior razonamiento jurídico.

2. En atención a la concordancia apuntada entre la cuestión planteada en este recurso y la resuelta en la sentencia precitada, la Sala estima pertinente informar a la parte recurrente que, de cara a la tramitación ulterior del recurso, considerará suficiente que en el escrito de interposición manifieste si su pretensión **casacional** coincide, en efecto, con la acogida en la sentencia referida, o si por el contrario presenta alguna peculiaridad.

3. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son el artículo 20. Uno.19º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en relación con los artículos 4 y 11 LIVA , 3 del 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 y 14 y 17.4 (actual artículo 17.5) de la Ley General Tributaria .

CUARTO . - Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

QUINTO . - Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/137/2018, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 18 de octubre de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 2527/2013 .

2º) La cuestión que presenta **interés casacional objetivo** para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, suscrito entre un empresario titular de un establecimiento hostelero y un empresario titular de máquinas recreativas tipo "B" un contrato calificable como asociativo o de explotación conjunta, existe o no una prestación de servicios del primero al segundo que está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y que no puede considerarse exenta al amparo del artículo 20. Uno. 19º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido .

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 20. Uno.19º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en relación con los artículos 4 y 11 LIVA , 3 del 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 y 14 y 17.4 (actual artículo 17.5) de la Ley General Tributaria .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez

Wenceslao Francisco Olea Godoy Antonio Jesús Fonseca Herrero Raimundo

Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia