



Roj: **ATS 11059/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:11059A**

Id Cendoj: **28079130012019201554**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **17/10/2019**

Nº de Recurso: **2583/2019**

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 1143/2019,**
ATS 11059/2019,
STS 224/2020

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 17/10/2019

Tipo de procedimiento: R. **CASACION**

Número del procedimiento: 2583/2019

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: CPPM

Nota:

R. **CASACION** núm.: 2583/2019

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 Diez-Picazo Gimenez, presidente



D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Jose Luis Requero Ibañez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 17 de octubre de 2019.

HECHOS

PRIMERO. - 1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito registrado el 26 de marzo de 2019, preparando **recurso de casación** contra la sentencia dictada el 20 de febrero de 2019, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el **recurso** 490/2016, sobre liquidación del 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 solo 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 estas, 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 Tercera 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" (sic.), 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 citada 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 Sala *a quo* tuvo por preparado el **recurso** de **casación** en auto de 4 de abril de 2019, habiendo comparecido dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA únicamente la Administración General del Estado recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

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 esta 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 de 12 de marzo de 2019 (RCA/4636/2017; ES:TS: 2019:806), que declaró haber lugar al **recurso** de **casación** interpuesto por la Administración recurrente, en un caso sustancialmente idéntico a este. Se han dictado también las sentencias de 19 de marzo de 2019, (RCA 5342/2017, ES:TS: 2019:1057, y de 11 de julio de 2019 (RCA 6052/2017; ES:TS: 2019:2476).

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

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 anterior fundamento 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/2583/2019, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 20 de febrero de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el **recurso** 490/2016.



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 Jose Luis Requero Ibañez

Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia