

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 6 de marzo de 2018, rec. 196/2017

Ponente: D. Francisco José Navarro Sanchís

Impuesto sobre Actividades Económicas. Tarifas. Máquinas recreativas y de azar propiedad del titular del salón recreativo en el que están instaladas.

El titular de un salón recreativo y de juego, sujeto al epígrafe 969.6 de la sección primera de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, en los casos en que sea además propietario o titular de las máquinas recreativas y de azar instaladas en dicho salón, debe tributar por éstas en el epígrafe 969.4, debiendo hacerlo conjuntamente por ambas cuotas, municipal y nacional, la primera en su calidad de titular del salón y la segunda por la titularidad de las máquinas recreativas o de azar. En tales casos no es posible acogerse a la opción que prevé la regla 13ª de la Instrucción del IAE, aprobada mediante el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Fundamentos de derecho

(...)

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación:

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, impugnada por Recreativos Portas, S.L., es o no conforme a Derecho, en lo que atañe a la interpretación que efectúa de los epígrafes 969.6 y 969.4 de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, así como en la negativa a admitir la posibilidad en el sujeto pasivo que reúna esa doble titularidad (del salón recreativo o de juego y de las máquinas recreativas que en él son objeto de explotación) de ejercitar la opción que permite la regla 13ª, en relación con las reglas 9ª y 12ª, de las propias tarifas.

[...]

TERCERO. Sobre la interpretación de los preceptos legales mencionados en el auto de admisión.

[...]

5. Del expresado régimen, esto es, del juego combinado de los epígrafes 969.6 y 969.4 -aplicable siempre que en el salón recreativo y de juego haya instaladas máquinas recreativas y de azar-, resulta que el titular del salón debe abonar no sólo la cuota correspondiente al epígrafe 969.6, es de reiterar que cuantificada en función de la pertenencia a uno de los grupos de población en que se ubique aquél sino que, además, debe satisfacer también una cuota municipal, determinada en el epígrafe 969.4, que toma en consideración el número de máquinas instaladas y la clase A, B o C de éstas. Al margen de tales gravámenes, el titular de las máquinas debe satisfacer una cuota nacional por cada máquina, también bajo el mismo epígrafe 969.4.

6. La razón por la que se tributa por los dos epígrafes en la hipótesis de que en el salón recreativo estén instaladas máquinas recreativas o de azar (epígrafe 969.6 que se remite, como hemos visto, al 969.4) responde, a nuestro juicio, a una doble finalidad: de una parte, modula el importe de la cuota tributaria introduciendo el elemento decisivo del número de máquinas que en el local se explotan, esto es, que se ponen a disposición de los clientes del establecimiento, porque tal número de máquinas es un signo o índice particularmente significativo y relevante de la actividad. No es lo mismo un salón donde se explotan, por ejemplo, tres máquinas que ese mismo salón, localizado en la misma población y calle, en que haya instaladas treinta máquinas. La segunda razón es que cabe apreciar tres actividades económicas que, aunque conexas, son perfectamente susceptibles de deslinde: de una parte, la titularidad del salón como tal (epígrafe 969.6); de otra, la puesta a disposición del local o cesión del espacio necesario para la explotación de las máquinas recreativas (epígrafe 969.4, cuota municipal, a cargo del titular del salón); y, finalmente, la titularidad de las máquinas (epígrafe 969.3, cuota nacional, que debe abonar el titular de las máquinas recreativas o de azar).
7. A nuestro juicio, que la cuota mínima municipal deba satisfacerla el titular del establecimiento o local y que la cuota nacional corra a cargo del propietario de las máquinas hace imposible aplicar al caso las invocadas reglas 12ª y 13ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas (Anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas).

Así, la regla 12.ª, bajo la rúbrica de Cuotas nacionales , dispone:

- "1. Son cuotas nacionales las que con tal denominación aparecen expresamente señaladas en las Tarifas.
2. El pago de las cuotas nacionales faculta para el ejercicio de las actividades correspondientes en todo el territorio nacional, sin necesidad de satisfacer cuota mínima municipal o provincial alguna" .

Por su parte, la regla 13.ª, sobre Tributación por cuota mínima municipal provincial o nacional , dispone:

"Cuando la actividad de que se trate tenga asignada más de una de las clases de cuotas a que se refiere la Regla 9.ª, el sujeto pasivo podrá optar por el pago de cualquiera de ellas, con las facultades reseñadas en las Reglas 10.ª, 11.ª y 12.ª, respectivamente" .

8. Ambas reglas son inaplicables al caso: en primer lugar, la regla 12ª parte de la idea de una misma actividad en ámbito superior al municipal o provincial, mientras que, por el contrario, el epígrafe 969.4 presupone dos actividades distintas, la titularidad del local (o, si se quiere, la habilitación del espacio para la explotación de la máquina) y la titularidad de la máquina recreativa. Este epígrafe constituye *lex specialis* respecto a la previsión de la regla 12ª, pues la asignación de una cuota nacional lo es por máquina, con independencia pues del ámbito en que desarrolle su actividad el titular de ésta.
9. Por su parte, la regla 13ª permite la opción en caso en que una misma actividad tenga asignada más de una de las clases de cuotas a que se refiere la regla 9ª -cuotas mínimas municipales, provinciales, y nacionales-. Se trata de un caso distinto al que aquí contemplamos, porque en éste hay dos actividades diferenciadas y dos sujetos pasivos distintos, que deben tributar también separadamente. El hecho de que coincidan ambas titularidades en una misma persona o entidad es puramente circunstancial y no permite reinterpretar la regla 13ª en el sentido de que, en tales casos, las dos actividades gravadas se convierten en una sola.
10. Aceptar la posibilidad que suscita la recurrente supondría que en el caso de que una misma persona o entidad fuera, a la vez, titular del salón recreativo y de las máquinas que en él se han instalado y se

ponen a disposición de los clientes, las dos obligaciones fiscales distintas previstas en el epígrafe 969.4 pasarían a ser una sola, con reducción al 50 por 100 de la carga fiscal preceptiva, pese a que no estamos en presencia de una actividad que "...tenga asignada más de una de las clases de cuotas a que se refiere la Regla 9.ª", en el decir de la regla 13ª, sino ante dos actividades, que se corresponden con dos distintas manifestaciones de la actividad económica, a cargo además de sujetos pasivos también diferentes. No es una actividad única encuadrada en más de una clase de cuotas, que es la hipótesis que origina el derecho a la opción previsto en la regla 13ª, sino dos actividades que expresan una capacidad económica singularizada en cada una de ellas, como ya hemos indicado.

11. Además, la pura contingencia de que el titular del salón recreativo lo fuera también de las máquinas, lo que en la tesis de la recurrente supondría un ahorro fiscal del 50 por 100 de la cuota (atendido el hecho de que la municipal y la nacional, referidas a cada máquina, son de idéntica cuantía), quedaría desvanecida si tal coincidencia subjetiva en ambas titularidades se deshiciese por razón de actos o negocios posteriores, en virtud de los cuales el inicial titular conjunto dejara de serlo, bien del salón recreativo o de juego, bien de las máquinas.
12. Además, no se da en el presente supuesto la doble imposición que denuncia el recurrente, porque los hechos imposables, las actividades, difieren en ambos casos y los sujetos pasivos son también distintos, como hemos venido diciendo, pues el titular del salón que, a la vez, lo sea de las máquinas recreativas, tributa por la cuota municipal y por la nacional en un doble concepto, expresivo de una doble manifestación de la actividad económica, de un lado como cedente del local para la explotación de las máquinas y de otro como beneficiario de la explotación de éstas.

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia:

[...]

Obviamente, las consideraciones expresadas en el fundamento jurídico anterior nos llevan a concluir, lo siguiente, en interpretación de las normas expresadas:

1. El titular de un salón recreativo y de juego, sujeto al epígrafe 969.6 al que hemos hecho continua alusión, en los casos en que sea además propietario o titular de las máquinas recreativas y de azar instaladas en dicho salón, debe tributar por éstas en el epígrafe 969.4, debiendo hacerlo conjuntamente por ambas cuotas, municipal y nacional, la primera en su calidad de titular del salón y la segunda por la titularidad de las máquinas recreativas o de azar.
2. En tales casos no es posible acogerse a la opción que prevé la regla 13ª de la Instrucción del IAE, aprobada mediante el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, porque la aplicación de dicha regla y el acogimiento a la opción prevista presuponen que una misma actividad tenga asignada más de una de las clases de cuotas a que se refiere la Regla 9ª - municipal, provincial o nacional-, mientras que las actividades del epígrafe 969.4 son distintas y se refieren a distintos sujetos pasivos, siendo indiferente que coincidan ambas condiciones en la misma persona o entidad.

[...]

QUINTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia:

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso. La anterior interpretación sobre las reglas 12ª y 13ª, en relación con los epígrafes 969.6 y 969.4 de las tarifas del IAE conduce a la declaración de no haber lugar al recurso de casación interpuesto por Recreativos Portas, S.L., por ser conforme a Derecho la sentencia impugnada en la exégesis de esos mismos preceptos.

[...]