Roj: **STS 843/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:843**

Id Cendoj: **28079130022018100083**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **06/03/2018**
Nº de Recurso: **196/2017**
Nº de Resolución: **352/2018**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 352/2018

Fecha de sentencia: 06/03/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 196/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/02/2018

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

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 196/2017

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 352/2018

Excmos. Sres.

D. Jose Diaz Delgado, presidente

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 6 de marzo de 2018.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación nº **196/2017** , interpuesto por el Procurador don Argimiro Vázquez Senín, en representación de **RECREATIVOS PORTAS, S.L.,** contra la sentencia de 21 de septiembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, dictada en el recurso nº 15354/2015 , sobre Impuesto de Actividades Económicas (IAE).

Han comparecido como partes recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** , representada y asistida por el Abogado del Estado y el **AYUNTAMIENTO DE VIGO,** bajo la representación de la procuradora doña Silvia Barreiro Teijeiro.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

ANTECEDENTES DE HECHO

***PRIMERO* .- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 21 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, desestimatoria del recurso nº 15354/2015 . El fallo de dicha sentencia dispone, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de RECREATIVOS PORTAS SL contra la resolución dictada en fecha 19.10.15 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la reclamación económico-administrativa interpuesta por contra el acuerdo del Concelleiro delegado de Economía e Facenda por delegación del alcalde del Ayuntamiento de Vigo por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la inclusión de oficio en el epígrafe 969.4 de la sección primera de las tarifas del IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS, ejercicios 2009,2010, 2011 y 2012 cuota municipal.

Sin expresa imposición de las costas procesales [...]".

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) El proceso de instancia tenía por objeto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia de 19 de febrero de 2015, desestimatoria de la reclamación formulada contra el acuerdo del Concejal de Economía y Hacienda, por delegación del Alcalde de Vigo, que desestimó el recurso de reposición contra la inclusión de oficio a la citada sociedad en el epígrafe 969.4 de la sección primera de las tarifas del IAE, por la cuota municipal.

b) En la citada resolución del TEAR se reseña que se abrió un procedimiento de comprobación limitada del IAE, expediente 43.488-516, en que el alcalde de Vigo dictó resolución que incluía a la sociedad entonces reclamante en el epígrafe 969.4 "Máquinas recreativas y de azar" por la actividad ejercida en el local sito en la calle Gran Vía 180, en el municipio de Vigo.

c) En dicha resolución municipal se recogía que las actuaciones se iniciaron el 26 de marzo de 2012 y que le fue notificada la propuesta de liquidación el siguiente 5 de julio, según los antecedentes que constan en la Administración y de la documentación aportada por la interesada, así como las alegaciones de Recreativos Portas, S.L., en que señalaba su conformidad con la regularización realizada en relación con las actividades realizadas, a excepción de la referida al epígrafe 969.4, ya que por las máquinas recreativas instaladas en el local ya tributa con cuota nacional, por lo que únicamente deberá tributar por la superficie, pues de no ser así se produciría una doble tributación.

d) Dichas alegaciones no fueron admitidas, por el Ayuntamiento de Vigo ni, en vía económico-administrativa, por el TEAR, por considerar que se está ante dos hechos tributarios diferenciados: por un lado, ser propietario de las máquinas, cuya cuota a satisfacer es la nacional; y, por otro, tenerlas instaladas en un local del que es propietario, donde tributaría por cuota municipal, sin que ambos hechos sean incompatibles entre sí.

***SEGUNDO* .- La sentencia de instancia.**

1. Frente al acuerdo desestimatorio del TEAR, la entidad RECREATIVOS PORTAS, S.L. dedujo recurso contencioso-administrativo ante la Sala de esta jurisdicción (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, dando lugar a la sentencia impugnada en esta casación, la cual desestimó el mencionado recurso. La sentencia razona en los siguientes términos (FJ 2º y 3º), sintéticamente expresados:

"[...] SEGUNDO.- [...] El Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, contempla la actividad de los salones recreativos y de juego en el epígrafe 969.6, en función del número de habitantes de la ciudad donde radique, sin perjuicio de que estos establecimientos tengan instaladas máquinas recreativas y de azar, supuesto en el que tributarán además con arreglo a lo prevenido en el epígrafe 969.4. Por consiguiente, el alta y la cuota que se liquide como consecuencia de la explotación del salón de juego es independiente del alta y cuota que se debe abonar por la explotación de las máquinas recreativas, al margen de quién ostente la titularidad en ambos casos; de tal forma que, los salones recreativos y de juego que tienen instaladas máquinas recreativas deberán clasificarse y tributar por el epígrafe 969.6, que grava la actividad empresarial, y por el epígrafe 969.4, que grava "las máquinas recreativas y de azar" (así se viene recogiendo en diversas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia (vid. sentencias Sala de lo contencioso- administrativo Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núms. 234/99, de 17 de marzo , 546/99, de 10 de junio , y 1343/03, de 12 de noviembre).

TERCERO.- De otro lado, el epígrafe 969.4 de las Tarifas del Impuesto prevé dos tipos de cuotas por cada máquina tipo A, B o C del Reglamento que las regula, y que en el caso de las máquinas tipo B o recreativa con premio que nos ocupan en este caso, se concretan en: una cuota mínima municipal por máquina, que se satisfará exclusivamente por "el titular del establecimiento o local en el cual la máquina esté instalada", y una cuota nacional por máquina, que deberá ser satisfecha exclusivamente por "el propietario de las máquinas".

Por su parte, la Regla 12ª de la repetida Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, al contemplar las cuotas nacionales, dispone en su número dos: "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". Y la siguiente Regla 13a de la misma Instrucción añade: "Cuando la actividad de que se trate tenga asignada más de una de las clases de cuotas a que se refiere la Regla 9 (municipales, provinciales y nacionales), el sujeto pasivo podrá optar por el pago de cualquiera de ellas, con las facultades reseñadas en las Reglas 10, 11 y 12, respectivamente".

En interpretación de las indicadas normas, este Tribunal se inclina, modificando el criterio anterior contemplado en la sentencia 502/2002 de 29 de abril por sostener que la posibilidad de opción contemplada en la Regla 13' no resulta aplicable a las cuotas municipal y nacional que regula el epígrafe 969.4 para las máquinas recreativas o de azar, en la medida en que este último asigna distintas cuotas a cada sujeto pasivo, por lo que no se trata de que una misma actividad tenga asignada más de una de las repetidas cuotas, sino que nos hallamos ante una cuota municipal por el ejercicio de la actividad en el municipio y una cuota nacional por la propiedad de las máquinas en explotación, sin que a ello obste que la titularidad pueda corresponder a un mismo sujeto pasivo (en tal sentido se pronuncia la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid de 2 de junio de 1999). Lo que obliga a concluir que no concurre un supuesto de doble tributación, ni tampoco merma de la facultad de elección, contrariamente a lo que sostiene la parte; haciéndose obligado desestimar el recurso en cuanto a la primera de las alegaciones en que se funda aquél [...]".

***TERCERO* .- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La representación procesal de Recreativos Portas, S.L. preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 8 de noviembre de 2016.

2. En dicho escrito, el recurrente considera que la sentencia que impugna infringe la regla 13ª de la Instrucción del IAE por inaplicación, en conexión con los epígrafes 969.6 y 969.4 de las tarifas del impuesto, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto, en cuanto a la forma de tributación en el IAE en aquellos casos en que, como sucede aquí, coinciden en la misma entidad la titularidad del salón recreativo o de juego y la propiedad de las máquinas recreativas o de azar instaladas en él.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 4 de enero de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 5 de abril de 2017, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

4. En el expresado auto se hacen explícitas tanto la cuestión sobre la que este Tribunal Supremo debe pronunciarse, dado su interés casacional objetivo, como los preceptos necesitados, en principio, de interpretación, lo que se reproduce literalmente:

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

Determinar si el titular de un salón recreativo y de juego, que queda sujeto al epígrafe 969.6 de la sección primera de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, cuando sea además propietario de las máquinas recreativas y de azar instaladas en dicho salón, puede tributar en el epígrafe 969.4 de esa misma sección primera

de las tarifas del impuesto, optando por la cuota municipal o por la cuota nacional, al amparo de la regla 13ª de la Instrucción del impuesto sobre actividades económicas, o debe hacerlo por ambas cuotas, municipal y nacional.

3°) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los epígrafes 969.6 y 969.4 de la sección primera de las tarifas, en relación con la regla 13ª de la Instrucción del impuesto sobre actividades económicas, aprobadas ambas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre".

***CUARTO* .-Interposición del recurso de casación.**

1. El Procurador don Argimiro Vázquez Senín, en nombre y representación de la entidad Recreativos Portas, S.L, interpuso el recurso de casación mediante escrito de 1 de junio de 2017, que observa los requisitos legales.

2. Señala en su escrito que se ha infringido la regla 13ª de la Instrucción del Impuesto de Actividades Económicas, aprobada mediante Real Decreto Legislativo 1175/1990, norma que debe ponerse en conexión con los epígrafes 969.6 y 969.4, por haberse realizado, según su parecer, una interpretación errónea y disconforme a Derecho, vulnerando -se dice- los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución Española y el artículo 3.1 del Código Civil .

3. La recurrente expresa varias quejas de diversa naturaleza y significación, para cuyo examen conviene reproducir literalmente lo que en sus alegaciones manifiesta (los subrayados son los del escrito casacional):

"[...] Mi representada considera que la Sentencia recurrida ha infringido la *Regla 13ª de la Instrucción del Impuesto de Actividades Económicas (aprobada mediante el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de diciembre, de Tarifas e Instrucciones del IAE), en relación con los Epígrafes 969.6 y 969.4,* regla y epígrafes que siguen actualmente vigentes, habiendo realizado una interpretación errónea y no conforme a Derecho de la misma, vulnerando de esta manera los artículo 9.3 y 103.1 de la Constitución Española y el artículo 3.1 del Código Civil .

Establece nuestro Código Civil, en su Artículo 3.1 , que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social de su tiempo, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllos.

En consonancia con la normativa de aplicación, diremos que, la interpretación literal de una norma es siempre, un punto de partida imprescindible a la hora de interpretarla, si bien, es necesario, a su vez, la colaboración de otros criterios hermenéuticos que vengan a corroborar o corregir, en caso de ser necesario, los resultados de un puro entendimiento literal de dicha norma,

Por su parte, la Jurisprudencia de aplicación, ha venido confirmando el criterio de interpretación de las normas basado en lo establecido en el Código Civil y además fijando que, todas las normas deben de ser interpretadas conforme a la Constitución, así queremos destacar a título enunciativo las siguientes *Sentencias del Tribunal Supremo* : (que se transcriben)

[...] La evidente doble tributación generada no encuentra justificación alguna en la Sentencia recurrida, ya que siendo la recurrente, propietaria de máquinas recreativas ubicadas en ese local de juego, optó por tributar abonando una Cuota Nacional relativa a todas ellas (Epígrafe 969.4), razón por la que sólo procede mantener un alta censal en el correspondiente Epígrafe 969.6 por la explotación del local de juego (y no un nuevo Epígrafe 969.4 con cuota municipal, como se pretende justificar), teniendo en cuenta expresamente que, *según la Regla 1ª de la Instrucción Reguladora de las Tarifas, cada epígrafe describe y se refiere a una sola actividad, de forma que, si la actividad se incluye en un epígrafe (nuestro supuesto) no puede ser incluida de nuevo en otro distinto* .

Así, una vez dada de alta en el Epígrafe 969.6 (Salón Recreativo Cuota Municipal) y en el Epígrafe 969.4 (Máquinas Recreativas, Cuota Nacional), no debe ser dada de alta de nuevo en el Epígrafe 969.4 (Máquinas Recreativas Cuota Municipal), ya *que éste es un mero apéndice del primero, cuando las máquinas se explotan en el mismo Salón de Juego que da lugar al primer alta, porque en dicho local sólo se lleva a cabo una actividad, esto es, la explotación de máquinas recreativas.*

Al contrario de lo manifestado en la Sentencia recurrida, el Epígrafe 969.4 sí ofrece una opción a favor de la parte ahora recurrentes entre tributar por la Cuota Mínima Municipal y tributar por la Cuota Nacional, de forma que, en el caso de que se opte por tributar por la Cuota Mínima Municipal el obligado al pago es el propietario del Salón, mientras que si se opta por pagar la Cuota Nacional, el sujeto pasivo será el titular de las máquinas (Reglas 9º y 13º de la Instrucción).

Es por ello que, si las máquinas estuvieran ubicadas en locales distintos, la solución sería otra ya que habría actividades distintas y entraría en juego la Nota Común a las Agrupaciones 67 y 68 de las Tarifas, que establecen en este supuesto un incremento de las cuotas que deben pagarse por la actividad ejercida en el

local, con una cantidad asignada a cada máquina en el epígrafe 969.4, sin que tener que darse de alta por este último.

Según el Artículo 78 de la LHL 21/2004, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Hecho Imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas, y según el Artículo 79 de dicha Ley, se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En este sentido, se debe tener en cuenta que **este impuesto tiene un carácter eminentemente censal, de modo que su devengo se produce por la sola incorporación a una matrícula,** independientemente de los beneficios económicos que la actividad efectivamente produzca y que son materia de otros tributos.

Por tanto, **la sola matriculación (alta censal)** como **Salón de Juego,** no genera otra consecuencia material o jurídica que la de estar en condiciones de explotar máquinas recreativas y de azar, de manera que, si no se explotan éstas, el tributo se devenga igualmente. Si además se explotan, dichas máquinas completan la cuantía del Impuesto.

Por tanto, como consecuencia de la existencia de un alta censal, la determinación de la cuota tributaria se materializa conforme los elementos tributarios que la conforman.

La explotación del **Salón de Juego** de acuerdo con el **Epígrafe 969.6 de** las **Tarifas e Instrucciones del IAE** aprobadas por **el Real Decreto Legislativo 1175/90, de 28 de septiembre, supone** una tributación en función del número de habitantes de la ciudad donde radique y la de las **máquinas recreativas,** de acuerdo con el **epígrafe 969.4 de la misma** norma, que establece una **Cuota Mínima Municipal por** máquina que abona siempre el propietario del local donde esté instalada y una **Cuota Fija Nacional** por máquina, que abona siempre el propietario de la máquina.

El anteriormente citado desglose de conceptos impositivos responde a una diferencia real de contenido de las actividades que constituyen el **Hecho Imponible** y a un razonable modo de determinación de sus parámetros, que en último término van referidos a beneficios presuntos de la actividad del sector, según **el Artículo 85.1 4º de la Ley de Haciendas Locales .**

Por consiguiente, el alta censal y la cuota que se liquide como consecuencia de la explotación del Salón del Juego es totalmente independiente del alta censal y de la cuota que se debe abonar por la Explotación de las Máquinas Recreativas.

Ahora bien, esta realidad material y jurídica, supone necesariamente entender que, si se ha optado por pagar la Cuota Nacional por la explotación de las Máquinas Recreativas (ante la circunstancia de tener muchas de su propiedad instaladas en uno o distintos locales conforme a criterios meramente empresariales), *NO PUEDE EXIGIRSE EL PAGO DE LA CUOTA MÍNIMA MUNICIPAL* .

Esta afirmación resulta ineludible, conforme se desprende de lo dispuesto expresamente en las *Reglas 9, 10 y 11 de la Instrucción, que distinguen y definen las distintas Cuotas de este Impuesto (Municipal, Provincial y Nacional), de la Regla 12 que se refiere a las Nacionales,* que dice que *su pago faculta para el ejercicio de la actividad en todo el territorio Nacional, sin necesidad de satisfacer cuota mínima alguna municipal o provincial* y sobre todo de la *Regla 13,* que establece que *cuando la actividad de que se trate tenga asignada más de una de las clases de cuotas a las que se refiere la Regla 9, como ocurre en el supuesto del epígrafe 969.4, contrariamente a lo afirmado por la Sentencia recurrida, el sujeto pasivo del Impuesto podrá optar por el pago de cualquiera de ellas, con las facultades reseñadas en las Reglas 10,11 y 12.*

Esta imposibilidad de exigencia de una nueva tributación por un hecho imponible ya censado y objeto de tributación a nivel nacional, así como la consecuente generación de una doble imposición que tal hecho supone, totalmente contraria a Derecho, han sido reconocidos por diversas sentencias, tal y como se detalla en el Apartado B) siguiente, sentencias que esta parte considera infringidas por la Sentencia recurrida.

B) *La Sentencia objeto del presente Recurso de Casación resulta contradictoria tanto con Sentencias del propio Tribunal Superior de Justicia de Galicia como con Sentencias de otros Tribunales Superiores de Justicia y Juzgados* .

Mi representada considera que *la Sentencia recurrida resulta contradictoria,* en primer lugar, con *dos Sentencias del propio Tribunal Superior de Justicia de Galicia,* y por otro lado, con *una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia* y con una *Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n°. 4 de Sevilla,* tal y como más adelante se expondrá.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Dispone el Tribunal Constitucional en su *Sentencia 71/1993*, de fecha 1 de marzo , en su Fundamento Jurídico Segundo, lo siguiente: "(...) *A través de numerosas resoluciones, este Tribunal ha establecido una constante y uniforme doctrina, según la cual el derecho a la igualdad en la aplicación de la Ley, protegido por el art. 14 de la Constitución y conectado con el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que consagra el art. 9.3 de la Constitución , significa, en relación con el ejercicio de la potestad jurisdiccional, que un mismo Juez o Tribunal no puede modificar el sentido de sus decisiones adoptadas con. anterioridad en casos sustancialmente idénticos, a no ser que se aparte conscientemente de él, ofreciendo una fundamentación suficiente y razonable que motive el cambio de criterio o, en ausencia de tal motivación expresa, resulte patente que la diferencia de trato tiene su fundamento en un efectivo cambio de criterio por desprenderse así de la propia resolución judicial o por existir otros elementos de juicio externo que así lo indiquen] SSTC 49/1982 (RTC 1982149), 108/1988 (RTC 19881108), 185/1988 (RTC 19881185), 200/1990 (RTC 19901200), 2/1991 (RTC 19911201), 143/1991 (RTC 19911143), 201/1991 (19911201), 202/1991 (RTC 19911202), 140/1992 (RTC 19921140), entre otras muchas].*

Por lo tanto, lo que prohíbe el derecho a la igualdad en la aplicación de la Ley es el cambio irreflexivo o arbitrario de criterios generales en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, llevado a cabo por una resolución judicial que responde de manera particular y aislada al concreto supuesto planteado, en contradicción injustificada con dichos criterios generales. Lo que equivale a sostener, como se señaló en las SSTC 201/1991 y 202/1991 , que el cambio es legítimo cuando es razonado, razonable y con vocación de futuro, siendo ilegítimo si constituye tan sólo una ruptura ocasional en una línea que se viene manteniendo con normal uniformidad antes de la decisión divergente (...)".

Pues bien, la Sentencia apelada, dicho sea con todos los respetos y en estrictos términos de defensa, *vulnera el Principio de Igualdad en la aplicación de la Ley, reconocido en el Artículo 14 CE , en relación con el Principio de Interdicción de la Arbitrariedad, reconocido en el Artículo 9.3 CE , y del Derecho a la Tutela Judicial Efectiva, en su vertiente de derecho a obtener una resolución judicial motivada y fundada en Derecho, no irrazonable ni arbitraria, reconocido en el Artículo 24.1 CE* [...]".

***QUINTO* .- Escritos de oposición del recurso de casación.**

1 . El Abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, presentó escrito de oposición al recurso de casación en fecha 11 de julio de 2017, en el que considera que la sentencia recurrida rechaza la posibilidad de opción que establece la regla 13ª ya aludida para las cuotas municipal y nacional que regula el epígrafe 969.4 de las tarifas, en relación con las máquinas recreativas o de azar. Ello es así porque la cuota municipal la tiene que pagar el titular del establecimiento o local en que esté instalada esta máquina, en este caso de tipo B, mientras que la cuota nacional la tiene que satisfacer el propietario de esta máquina B. Por tal razón, el sujeto pasivo de la cuota municipal y de la nacional es distinto, por lo que no es aplicable la regla 13ª.

2. La procuradora doña Silvia Barreiro Teijeiro, en representación del Ayuntamiento de Vigo, presentó su escrito de oposición al recurso de casación el 4 de septiembre de 2017, en el que considera que la sentencia recurrida, en su fundamento de derecho 3º, señala que la aplicación al sujeto pasivo que, a un tiempo, sea titular de las máquinas y propietario del local donde están instaladas, de la cuota municipal como titular del salón (epígrafe 969.4) y de la cuota nacional como propietario de las máquinas, por el epígrafe 969.4, además de la aplicación de la cuota del epígrafe 969.6 por ejercer la actividad de salón de juegos, no supone un supuesto de doble tributación, sino que se dan distintas actividades relacionadas con máquinas recreativas, es decir, existe un doble hecho impositivo, uno la titularidad de la máquina recreativa y otro la que se ostenta sobre el local.

***SEXTO* .- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 24 de noviembre de 2017, fijándose al efecto el día 20 de febrero de 2018, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

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.

***SEGUNDO* .- Algunas consideraciones preliminares.**

Como hemos anticipado más arriba, el escrito casacional incorpora determinadas denuncias frente a la sentencia no estrictamente vinculadas con la interpretación de los preceptos legales de cuyo esclarecimiento se trata en este recurso, reseñados en el auto de admisión y a las que debe darse una sucinta respuesta.

a) En virtud de la primera denuncia, se viene a sostener que la sentencia de instancia habría vulnerado el artículo 3.1 del Código Civil , al haber realizado *"una interpretación errónea del sentido propio de las palabras, que configuran la normativa aplicable"* , y en segundo lugar, ha interpretado dicha normativa de manera *"no conforme a la Constitución, contrariamente a lo establecido por la jurisprudencia de aplicación...*

...Y esto es así porque la Constitución Española, en sus artículos 9.3 y 103.1 , consagra la Seguridad Jurídica y la Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos, así como establece que, la Administración Pública debe de servir con objetividad los intereses generales, con sometimiento a la Ley y al Derecho".

b) Por razón de la segunda de las críticas aducidas, la sentencia dictada es contradictoria tanto con sentencias anteriores del propio Tribunal Superior de Justicia de Galicia como con otras dictadas por otros Tribunales Superiores de Justicia y Juzgados, entre las que se mencionan dos del propio Tribunal de Galicia; una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia y otra del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Sevilla.

La primera de las censuras vertidas encierra una petición de principio, esto es, da por demostrado aquello de cuya demostración se trata en esta casación, pues en el fondo se viene a recriminar a la Sala sentenciadora, bajo la infracción de los preceptos del Código Civil reguladores de la interpretación de las normas, que no haya acogido favorablemente la propugnada en la demanda, lo que significaría que es, en su sentir, la única de las posibles interpretaciones. Otro tanto cabe decir respecto del principio de interpretación conforme a la Constitución que reivindica la recurrente como quebrantado y que vuelve a hacer supuesto de la cuestión, al concluir que sólo se observaría tal principio si la Sala juzgadora y este Tribunal Supremo se adaptan a la exégesis de la regla 13ª de la Instrucción del IAE y de los epígrafes 969.6 y 969.4 de la sección primera de las tarifas del impuesto que patrocina la recurrente en su recurso de casación.

Por lo que hace a la segunda de las críticas vertidas, está aquejada de la misma falta de fundamento, pues el hecho de que la sentencia contradiga otras dictadas en sentido contrario por el propio Tribunal Superior de Justicia de Galicia y por otros Tribunales no determina por sí una infracción del artículo 14 de la Constitución ni de los demás que se suponen vulnerados. En tal denuncia cabe distinguir dos vertientes: la primera, el cambio de criterio de la propia Sala de instancia; y la segunda, la discrepancia con lo declarado en otras sentencias de Tribunales y juzgados.

Pues bien, no podemos acoger la alegación del recurrente. Debe recordarse que, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, para que pueda apreciarse la vulneración del principio de igualdad en la aplicación judicial del Derecho han de darse diversos requisitos:

a) En primer lugar, *«[l]a acreditación de un* tertium comparationis *, ya que el juicio de igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la Sentencia impugnada y las precedentes resoluciones del mismo órgano judicial en que casos sustancialmente iguales hayan sido resueltos de forma contradictoria* ».

b) En segundo lugar, *«[l]a identidad de órgano judicial, entendiendo por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de la Sección, al considerarse cada una de éstas como órgano jurisdiccional con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación de la Ley* ».

c) En tercer lugar, *«[l]a existencia de alteridad en los supuestos contrastados, es decir, de "la referencia a otro" exigible en todo alegato de discriminación en aplicación de la Ley, excluyente de la comparación consigo mismo* ».

d) En cuarto lugar, *«[e]l tratamiento desigual ha de concretarse en la quiebra injustificada del criterio aplicativo consolidado y mantenido hasta entonces por el órgano jurisdiccional o de un antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició (entre otras muchas, SSTC 54/2006, de 27 de febrero, FJ 4 ; 27/2006, de 30 de enero , FJ 3), respondiendo así a una ratio decidendi sólo válida para el caso concreto decidido, sin vocación de permanencia o generalidad, y ello a fin de excluir la arbitrariedad o la inadvertencia* ». Y es que « *lo que prohíbe el principio de igualdad en la aplicación de la Ley es el cambio irreflexivo o arbitrario, lo cual equivale a mantener que el cambio es legítimo cuando es razonado, razonable y con vocación de futuro, esto es, destinado a ser mantenido con cierta continuidad con fundamento en razones jurídicas objetivas que excluyan todo significado de resolución ad personam, siendo ilegítimo si constituye tan*

sólo una ruptura ocasional en una línea que se viene manteniendo con normal uniformidad antes de la decisión divergente o se continúa con posterioridad ». Por esta razón « *no podrá apreciarse la lesión de este derecho fundamental cuando puede constatarse que el cambio de criterio se efectúa con vocación de generalidad, ya sea porque en la resolución se explicitan las razones que llevan a apartarse de sus decisiones precedentes o porque se deduzca de otros elementos de juicio externos, como podrían ser posteriores pronunciamientos coincidentes con la línea abierta en la Sentencia impugnada, que permitan apreciar dicho cambio como solución genérica aplicable en casos futuros y no como fruto de un mero voluntarismo selectivo frente a casos anteriores resueltos de modo diverso* » (STC 339/2006, de 11 de diciembre , FJ 2; en idénticos términos, STC 2/2007, de 15 de enero , FJ 2; y, en la misma línea, entre las más recientes, SSTC 39/2007, de 26 de febrero, FD 2 ; y 105/2009, de 4 de mayo , FD 5).

A la luz de la doctrina expuesta, es evidente que no puede apreciarse la desigualdad de trato o las demás infracciones constitucionales que denuncia el recurrente (arts. 9.3 y 24 CE). La sentencia impugnada se ha apartado de dos precedentes remotos suyos en el tiempo, de 1998 y 2002, pero razonando ampliamente sobre los motivos conducentes a ese cambio de criterio, que no puede tildarse así de arbitrario, injustificado o discriminatorio, ya que además coincide con la misma interpretación de las normas debatidas que han efectuado otras Salas territoriales de esta jurisdicción.

Esta última indicación nos lleva al segundo de los aspectos del reproche que el recurrente dirige a la sentencia, igualmente abocado al fracaso. Es cierto que la misma tesis sostenida en el pasado por la Sala de Galicia fue también mantenida por otros Tribunales de la jurisdicción, aunque el recurrente omita que, en sentido adverso a sus pretensiones se han pronunciado también varias sentencias, algunas de ellas mencionadas en el escrito de oposición suscrito por el Ayuntamiento de Vigo. Siendo ello así, se está en el caso paradigmático definido en el artículo 88.1.a) de la LJCA , toda vez que la sentencia fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido, siendo así que, además, en la resolución impugnada se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia (artículo 88.3.a) LJCA .

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

1. El Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que aprueba las tarifas y la instrucción del IAE, incluye en el Grupo 969. *Otros servicios recreativos, n.c.o.p.* ("no comprendidos en otras partes") una categoría residual donde, entre otros, figura el epígrafe 969.6, para los salones recreativos y de juego.

2. La cuota correspondiente a dichos salones, que en este litigio no ha suscitado polémica, se establece en función de la población en que se localice el salón, para lo cual se fijan cinco categorías demográficas.

3. Es importante reseñar que la nota 1ª de esta agrupación señala: *"1.ª Los establecimientos que tengan instaladas máquinas recreativas y de azar tributarán por éstas con arreglo a lo prevenido en el epígrafe 969.4"* .

4. Ello significa que hay una norma especial de reenvío para el caso, habitual por lo demás, en que los establecimientos tengan instaladas máquinas recreativas y de azar. En tal caso, se ha de tributar, por disposición legal, tanto por el salón (en función de la población) como por las máquinas recreativas, en los términos del epígrafe 969.4:

"Epígrafe 969.4 Máquinas recreativas y de azar.

- Por cada máquina tipo «A» o recreativa del Reglamento que las regula, con independencia del lugar en que se encuentren funcionando:

Cuota mínima municipal: 7.659 pesetas (46,031517 euros) por máquina. Esta cuota la satisfará, exclusivamente, el titular del establecimiento o local en el cual la máquina esté instalada.

Cuota nacional: 7.659 pesetas (46,031517 euros) por máquina. Esta cuota la satisfará, exclusivamente, el propietario de las máquinas".

Y así sucesivamente con las de clase B y C, en que también se prevé una cuota municipal, de mayor importe, que habrá de satisfacer el titular del establecimiento.

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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 imponibles, 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.**

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , estamos ya, en función de todo lo razonado precedentemente, en condiciones de responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en *"determinar si el titular de un salón recreativo y de juego, que queda sujeto al epígrafe 969.6 de la sección primera de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, cuando sea además propietario de las máquinas recreativas y de azar instaladas en dicho salón, puede tributar en el epígrafe 969.4 de esa misma sección primera de las tarifas del impuesto, optando por la cuota municipal o por la cuota nacional, al amparo de la regla 13ª de la Instrucción del impuesto sobre actividades económicas, o debe hacerlo por ambas cuotas, municipal y nacional"*.

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* .- 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.

***SEXTO* .- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en las partes, no procede declaración expresa de condena en costas.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1°) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2°) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Argimiro Vázquez Senín, en nombre y representación de la entidad mercantil **RECREATIVOS PORTAS, S.L.** contra la sentencia dictada el 21 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso nº 15354/2015 .

3°) No formular pronunciamiento expreso sobre las costas causadas en este recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Jose Diaz Delgado

Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ