



Roj: **STS 806/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:806**

Id Cendoj: **28079130022019100067**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/03/2019**

Nº de Recurso: **4636/2017**

Nº de Resolución: **314/2019**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 314/2019

Fecha de sentencia: 12/03/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4636/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/02/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J. VALENCIA CON/AD SEC. 3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4636/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 314/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 12 de marzo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4636/2017, interpuesto por la Abogacía del Estado en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de fecha 28 de junio de 2017, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 1562/2013, sobre devolución de ingresos indebidos relativos al impuesto sobre el valor añadido. Ha sido parte recurrida don Julio, representado por la procuradora doña Consuelo Rodríguez Chacón, y defendido por el letrado don Bernardo Bande García-Roméu.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia 747/2017, de 28 de junio de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso contencioso-administrativo 1562/2013, interpuesto por la representación procesal de don Julio contra los acuerdos del TEAR de la Comunidad Valenciana de fechas 21 de marzo de 2013 (reclamaciones nº NUM000 y acumuladas NUM001 a NUM002 y NUM003 a NUM004), 24 de mayo de 2013 (reclamaciones nº NUM005 y acumuladas NUM006, NUM007 a NUM008 y NUM009 a NUM010) y 25 de octubre de 2013 (reclamaciones NUM011 y acumuladas desde NUM012 hasta NUM013) que, en síntesis, desestimaron las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los distintos periodos de liquidación de los ejercicios 2008 y 2009, presentadas por establecimientos de hostelería que le repercutían al recurrente el Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de tener instalado en sus establecimientos máquinas recreativas de tipo B, propiedad del recurrente, por importe de 29.748,42 euros.

SEGUNDO. La sentencia de instancia.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana aborda dos cuestiones.

La primera, referida a decidir si el recurrente tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la relación existente entre el mismo como empresa operadora y una serie de titulares de establecimientos de hostelería en los que se han instalado máquinas recreativas de tipo B. En función de la relación entre empresa operadora y establecimiento de hostelería, sostiene el recurrente que los establecimientos de hostelería han ido expidiendo una serie de facturas en las que se recoge el importe de la cantidad recaudada por las máquinas recreativas instaladas en establecimientos de hostelería. A estos efectos, considera que debe procederse a la devolución de ingresos indebidos, por cuanto concurre el supuesto previsto en el artículo 20.Uno.19 de la Ley 37/1992 del I.V.A., siendo de aplicación una exención limitada que le impide poder deducirse el I.V.A. soportado al pagar a los establecimientos de hostelería las facturas correspondientes a la liquidación de la recaudación que ha generado cada una de las máquinas recreativas de tipo B.

La segunda cuestión, determinar si existe prestación de servicios desde la empresa hostelera a la empresa operadora que deba quedar sujeta a tributación por el concepto de I.V.A.

La sentencia 747/2017, de 28 de junio de 2017 acogió las pretensiones de don Julio.

Con relación a la primera cuestión concluyó que:

"En definitiva, concurren todos los requisitos exigidos por el artículo 14, apartado 2, del Real Decreto 520/2005 para que el demandante pueda obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos, al ser una persona o entidad que ha soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiere a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. Así, el primer motivo que esgrime el demandante debe ser admitido, ostentando legitimación para obtener la devolución de ingresos indebidos en los términos referidos."

Respecto de la segunda apuntó en su Fundamento de Derecho Cuarto:

"La segunda cuestión que suscitan los litigantes, viene referida a si los contratos para la instalación de máquinas recreativas tipo B en locales de hostelería constituyen una prestación exenta de IVA para la empresa de hostelería. La Administración muestra su frontal oposición al planteamiento que hace el demandante al



señalar que de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, vinculante para el TEAR, concretada en resolución de 16 de abril de 1998, las operaciones que se derivan de la relación entre una empresa operadora y un establecimiento de hostelería, no suponen la organización de juegos de azar por la empresa de hostelería, sino un mero arrendamiento de una parte de local para que la empresa hostelera desarrolle sus actividades. En tal caso, concluye la Administración que en la relación entre el establecimiento de hostelería y la empresa operadora concurre y existe prestación de servicios desde la primera a la segunda, lo que implica que la recaudación obtenida deba quedar sujeta a IVA. La Administración, además de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, invoca el contenido de sentencias de otros TSJ, como el de Cataluña (sentencia de 28 de septiembre de 2001), Madrid (10 de diciembre de 1993), Galicia (sentencia de 24 de abril de 2007), y Castilla-La Mancha (sentencia de fecha 2 de julio de 2007). Igualmente, indica que este criterio ha sido ratificado por el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 2 de julio de 1987, 4 de julio de 1990 y 11 de julio de 1990, que determina la calificación arrendaticia y consiguiente sumisión a gravamen de contratos de explotación de máquinas de juego entre establecimientos de hostelería y operadores de máquinas.

Pese a ello, como ya pone de manifiesto la Abogada del Estado en su escrito de contestación a la demanda, el criterio seguido por esta Sala es el que defiende el demandante. Así, en la sentencia de 3 de febrero de 2016 (recurso 874/2012, ponente Sr. Baeza Díaz-Portales) se dice lo siguiente:

TERCERO.- Entrando ya en el fondo del asunto, señalamos que esta Sala ha dictado infinidad de sentencias (véanse, a título de mero ejemplo, las dictadas en los recursos números. 789/2003, 1807/2003 y 3404/2008) en las que resuelve la cuestión atinente a la sujeción o no al IVA de las cantidades percibidas por el titular de un establecimiento de hostelería como consecuencia de la relación comercial establecida con una empresa operadora de máquinas recreativas tipo B, en la que el titular de la empresa hostelera percibe una participación en las ganancias derivadas de la explotación de tales máquinas.

[...]

El alcance concreto de la exención que proclama el art. 8º.1.19, antes mencionado de la Ley del IVA, es explicado por la propia exposición de motivos en los siguientes términos: "Puesto que una parte relevante de los juegos de azar son explotados directamente por organismos públicos en régimen de monopolio y, las actividades de esta naturaleza explotadas por los particulares están sujetas ordinariamente a una tasa fiscal, razones económicas y técnicas, justifican su exoneración del impuesto, para evitar la doble imposición y reducir la presión fiscal indirecta". La exención se concede por el legislador en término de gran amplitud, pues si la finalidad perseguida es evitar la doble imposición de una actividad, es evidente que la exención debe abarcar todo lo que conforme y materialice dicha actividad de explotación de juegos de azar, quedando únicamente al margen de la excepción, lo que el legislador se preocupa de aclarar en la dicción reglamentaria, al conjunto de aquellas actividades económicas, consistente en operaciones distintas de la estricta actividad de juego, que pudieran realizarse conjuntamente con estos, (U. Gr. Servicios de restauración en un casino o servicios de cafetería en un bingo).

Piense además, que lo que la ley declara exento, no coincide con el hecho imponible de la tasa, puesto que, mientras este último está integrado por la autorización, lo que la ley exenciona es la actividad autorizada, quedando desamparada y rota la teleología perseguida por el legislador, de evitar la doble imposición, si además de tasa se exigiera tributación por IVA al aspecto de la actividad que ahora se considera.

Resulta además que, si lo que se somete a tributación son los rendimientos obtenidos por una actividad con el objeto de repartir equilibradamente y con rigor las cargas fiscales sería contrario a la igualdad tributaria, considerada desde la perspectiva de la globalidad de una relación que, una misma actividad económica genera ingresos distintos en la Hacienda Pública. De esta manera, el hostelero que al tiempo fuera propietario de la máquina, solo tendría que ingresar al tesoro la cantidad correspondiente a la tasa; mientras que en el supuesto de un hostelero no propietario, caso de autos, en el que la titularidad de la máquina, está aún, aunque temporalmente, en poder de una empresa operadora, hacienda pública pretende obtener dos ingresos, uno por cuenta de la tasa, exigible a esta última y, otro, por cuenta del IVA exigible al titular de la hostelería. De esta forma, el fenómeno de la doble imposición, aquello que pretendía evitar el legislador, cobra toda su virtualidad.

[...]

También resulta cuestionable, la tesis de la administración de que el titular hostelero sea un tercero a la relación de juego que se desarrollan en su local y, en consecuencia sea un responsable solidario a los efectos del art. 37 de la L.G.T, es decir, un tercero que no materializa el hecho imponible de la Tasa. Ello está en contradicción con los elementos objetivos de la actividad, considerada en relación con el local donde se desarrolla el juego, así como con los elementos subjetivos, pues el hostelero en razón de su actividad, debe considerarse como sujeto en quien se materializan titularidades desconectadas directamente con el acto de juego, como por otra parte lo demuestra su estatuto particular en relación con infracciones y sanciones.



Efectivamente, del examen de la normativa concurrente (RD 444/77 de 11 de marzo; RD 2709/78 de 14 de octubre; O.M.I. de 7 de octubre de 1983), se desprende que los locales de hostelería donde se instalan máquinas recreativas con premio, tienen la consideración de locales autorizados para el juego, ya que la autorización de la explotación de una máquina, no es independiente del local donde la máquina hubiera de instalarse; muy al contrario la autorización de la explotación de una máquina, comprende tanto, la autorización del tipo concreto de juego (o tipo concreto de máquina) como la del local en que la máquina habrá de ser explotada, de manera que si un local no cumple con los requisitos reglamentarios, la autorización de explotación de la máquina no podrá otorgarse.

Desde otra perspectiva, el hostelero es un sujeto que activamente interviene en la celebración del juego, de una parte, porque es imprescindible su intervención, ya que sin su actuación el juego con máquina no es autorizable; de otra parte, porque participa activamente en el juego, asumiendo un conjunto de obligaciones estrictamente relacionadas con el mismo, que afecten tanto a su celebración como a su desarrollo; de manera que, es este empresario hostelero el que mantiene contacto directo con el usuario de la máquina, hasta el punto no solo de subsanar las averías que pudieran producirse en la misma, sino, incluso, de abonar los premios en metálico si por un fallo no lo hubiera hecho la máquina. Su posición, le hace responsable frente a la administración de un conjunto de obligaciones, estrictamente relacionadas con el juego, cuyo incumplimiento, se tipifica como infracción sancionable.

De todo ello se desprende que, el propietario del local; el hostelero, es indudablemente un sujeto que participa de forma efectiva y real en la celebración del juego, con lo que por su estatuto personal, no es en modo alguno un tercero, responsable solidario del art. 37 de L.G.T sino un sujeto que, juntamente con la empresa operadora, materializa el hecho imponible de la tasa, y que está integrado en el ámbito operativo que contempla el art. 34 del mismo texto legal. Así pues, no solo desde la perspectiva de la teleología de la norma que se examina, no resulta coherente la interpretación de la administración; también se deduce la falta de coherencia de dicha solución, desde una interpretación sistemática de las normas.

El art. 25 de la L.G.T dispone categóricamente que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica y económica del hecho imponible. El criterio para su determinación tendrá en cuenta las situaciones económicas que efectivamente existan entre los interesados con independencia de las formas jurídicas que utilicen, y consecuentemente, implicará el empleo de cuantos elementos sean precisos para conocer si, efectivamente existe o no discrepancia entre la apariencia jurídica y la realidad económica de la operación.

En este sentido, no se le escapa a la Sala la existencia de una circular de la Dirección General de Tributos nº 8/82 de 20 de julio que a la vista de lo que ella misma denomina "formula generalmente empleada para la explotación de estas máquinas", acaba manifestando que el contrato que liga a la empresa operadora con el titular del establecimiento, "es de carácter múltiple o mixto, en el que concurren notas del arrendamiento de bienes y servicios". De esta manera, la administración pretende desglosar, dentro del campo de las prestaciones que se examinan, una relación de arrendamiento de bienes en la que aparece como arrendador la empresa operadora y como arrendatario el dueño del local y, a su vez una relación de arrendamiento de servicio, en la que los polos se encuentran invertidos, de modo que quien presta los servicios es el titular del establecimiento y, quien los recibe la empresa operadora, satisfaciendo por ello una determinada cantidad que, es precisamente, lo que se somete a tributación por IVA.

Aparte de lo que ya dije en su momento la Jurisprudencia del TS en su sentencia de 30 de mayo de 1985, conforme a lo cual, dicha circular "por tratarse de una norma dirigida a las dependencias internas, carece de fuerza de obligar... y en nada puede modificar la normativa tributaria en la que inciden que exige su regulación por ley". Además, hay que hacer constar que, su pretensión generalizadora, carece por completo de fundamento efectivo, dado el principio de libertad de contratación que preside y proclama nuestro sistema jurídico, lo que hace que cada supuesto en concreto deba examinarse en atención al conjunto de obligaciones que las partes articulan en su relación, y en función de la realidad económica que subyace.

Más de otra parte, lo que no ha visto o no ha querido ver la Administración, es que, el negocio, integra una formula societaria de conjunta explotación de la máquina recreativa, con un ánimo expreso de coparticipación en las ganancias. De esta forma para el cumplimiento de esta finalidad societaria, la empresa operadora se obliga al mantenimiento de la máquina en perfectas condiciones y, el titular hostelero, a su vigilancia o cuidado diario. De aquí que el porcentaje de los beneficios que recibe este último, no lo sea en calidad de retribución, o en concepto de pago por los servicios que la empresa operadora presta, sino en virtud de vínculo societario que con ella mantiene.

Es evidente pues que, no existe en modo alguno, prestación de servicios desde la empresa hostelera a la empresa operadora a que deban quedar sujeta a tributación por IVA.

[...]



De tal doctrina de la Sala, resulta que, con independencia de que la misma se aplicase -por razones temporales- a la Ley 30/1985, en la misma, y en examen del negocio jurídico de que se trata, se sentaban, entre otras, las dos siguientes conclusiones: 1.- El hostelero materializa, junto con la empresa operadora, el hecho imponible de la tasa; y 2.- El negocio integra una fórmula societaria de conjunta explotación de la máquina recreativa, con un ánimo expreso de coparticipación en las ganancias, por lo que los beneficios que percibe el hostelero no lo son en concepto de retribución o pago por los servicios que presta a la operadora, sino en virtud del vínculo societario que con ella mantiene.

Siendo ello así, y dada la diferencia de redacción de la exención en una y otra Ley (que, como se comprueba de la transcripción más arriba efectuada, consiste exclusivamente en adicionarse en la Ley 37/1992, respecto de lo establecido en la Ley 30/1985, que la exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de las referidas tasas), no cabe otra solución que la de estimación del recurso, pues, de un lado, el supuesto entraría en la definición del párrafo primero del nº 19 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, ya que, como se ha visto (conclusión "1.-" anterior) el hostelero materializa, junto con la empresa explotadora, el hecho imponible de la tasa; y, de otro, y como igualmente se ha visto (conclusión "2.-" anterior), los de autos no pueden considerarse como servicios de gestión ni ninguna otra de las operaciones a que se refiere el párrafo segundo de la precitada norma legal."

Proyectando el contenido de la resolución transcrita al supuesto que nos ocupa, la conclusión a la que cabe llegar es que no existe prestación de servicios desde la empresa hostelera a la empresa operadora que deban quedar sujeta a tributación por IVA.

Así las cosas, el recurso no puede más que ser estimado, dejando sin efecto la resolución recurrida y reconociendo el derecho del demandante a la devolución de IVA indebidamente ingresado..."

TERCERO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La Abogacía del Estado en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, mediante escrito presentado el 28 de julio de 2017, preparó recurso de casación contra la referida sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. 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"]. Razonó que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, tuvo por preparado el recurso mediante auto de 7 de septiembre de 2017, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 15 de enero de 2018, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "1º) Admitir el recurso de casación RCA/4636/2017, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 28 de junio 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 1562/2013 .

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 el artículo 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 los artículos 14 y 17.4 (actual artículo 17.5) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ."



3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La Abogacía del Estado, en representación y asistencia letrada de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 12 de febrero de 2018, que observa los requisitos legales.

La parte recurrente afirma que la exención regulada en el art. 20.Uno , 19º LIVA solamente puede aplicarse al sujeto pasivo de la tasa de juego que es el que podría dar lugar a un supuesto de doble imposición si, adicionalmente, el mismo hecho imponible estuviera sujeto al IVA.

Sobre esta base entiende que el hecho imponible está constituido por la autorización relativa a las máquinas recreativas tipo B y se realiza por el titular de las máquinas, quien obtiene la mencionada autorización. La posición del dueño del local o establecimiento en que se instalan las máquinas es distinta, ya que no realiza el hecho imponible de la tasa.

La colaboración que presta el "hostelero" puede coadyuvar a una mejor explotación de esa máquina recreativa, pero no constituye el hecho imponible de la tasa. Apunta que un supuesto similar fue analizado bajo la vigencia de la anterior LIVA por la Sección Primera de 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 situaciones 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 .

Por eso, puede afirmarse que la exención del IVA por ese mismo hecho imponible no le incumbe, no está dirigida a él, circunstancia que, adicionalmente, puede extraerse del propio RD Ley 16/1997 cuando atribuye a los dueños de los locales o establecimientos la condición de responsable solidario en relación con la tasa, no la de sujeto pasivo.

Considera que el dueño del local o establecimiento de hostelería realiza una prestación de servicios sujeta a IVA (art. 4 y 11 LIVA), que consiste en la puesta a disposición de un espacio para la instalación de las máquinas, con independencia de que la retribución que perciba pueda variar en función de la recaudación que se obtenga.

Asimismo, aduce que el art. 17 LGT (art. 36 LGT 1963) prohíbe que los elementos de la obligación tributaria puedan ser alterados por pacto entre las partes, sin perjuicio de su eficacia jurídico-privada, de modo que, primero, cualquiera que sea el alcance de los pactos suscritos entre el recurrente y los titulares de los establecimientos hoteleros, la condición de sujeto pasivo de la tasa solamente puede atribuirse a quien realiza el hecho imponible en los términos establecidos en la ley y, segundo, el concepto de base imponible a efectos del IVA, constituido por la contraprestación percibida por el titular del establecimiento hostelero no puede alterarse por la calificación que las partes otorguen a la retribución percibida.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña Consuelo Rodríguez Chacón, en nombre y representación de don Julio , fue emplazado como parte recurrida en este recurso de casación y presentó escrito de oposición de fecha 7 de mayo de 2018, argumentando, en síntesis, lo que sigue a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación.

Esgrime, en primer término, el principio de libertad de contratación, al amparo de lo dispuesto en el art. 1.255 del Código Civil , en cuya virtud las partes han reglamentado, a través del cauce del negocio jurídico asociativo, las condiciones de la explotación en común, con ánimo expreso de coparticipación en las ganancias, de modo que el beneficio que las partes obtienen no procede de un intercambio de prestaciones sino de una colaboración organizada.

Apunta que esa tesis se encuentra refrendada por el Ministerio de Economía y Competitividad, a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en la consulta 7 de su boletín nº 97/2014, así como por la Dirección General de Tributos (DGT) en la CV3409-16, de 19 de julio de 2016.

Por lo que se refiere al alcance de la exención considera que se concede por el legislador en términos de gran amplitud pues, si la finalidad perseguida es evitar la doble imposición de una actividad, es evidente que la exención debe abarcar todo lo que conforme y materialice dicha actividad de explotación de juegos de azar. Pone de manifiesto, además que, de gravarse por IVA una parte de los rendimientos de la actividad del juego, teniendo en cuenta que lo que se somete a tributación en la tasa de juego son los rendimientos obtenidos por la actividad, tal gravamen sería contrario al principio de igualdad tributaria.



Apunta que en ningún momento restringe el art. 20.Uno. 19ª LIVA la exención a los sujetos pasivos de la tasa. Tal y como establece el art. 3 RDL 16/1977, el hecho imponible de la tasa que grava los juegos está constituido tanto por la autorización, como por la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar. Por tanto, limitar la aplicación de la exención únicamente a una de las actividades que constituyen el hecho imponible, en concreto a la actividad de autorización, como pretende la parte recurrente, supone una aplicación sesgada de la norma reguladora de la exención por cuanto el hecho imponible de la tasa de juego, está constituido por "la autorización, celebración u organización".

Añade que la sentencia del Tribunal Supremo nº 390/2017, en un caso análogo, donde las dos partes del "negocio conjunto" participan en la organización y se reparten porcentualmente el producto obtenido de la explotación conjunta, concluye que quien participa en la organización del juego con el objetivo de disfrutar de las ganancias que se obtengan, realiza el hecho imponible de la tasa de juegos de suerte, envite o azar, y tiene por tanto la condición de sujeto pasivo de la misma.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 31 de mayo de 2018, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 19 de diciembre de 2018 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y señaló para votación y fallo de este recurso el día 26 de febrero de 2019, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La controversia jurídica.

En el contexto de la explotación de máquinas recreativas tipo "B", el núcleo de este recurso gira en torno a la naturaleza de la relación jurídica entre dos empresarios, el titular de dichas máquinas y el titular del establecimiento hostelero en el que se ubican.

En general, el empresario hostelero, a cambio de una retribución que suele consistir en un porcentaje de la recaudación de la máquina, cede un espacio de su local para emplazar la máquina en un lugar visible y accesible para la clientela, la mantiene conectada a la red eléctrica durante el horario en que el establecimiento permanece abierto, se compromete a avisar a la empresa operadora en caso de avería, a abonar, en su caso, los premios si no lo hiciese la máquina, vigilando su utilización.

Por un lado, la Administración del Estado considera que el dueño del establecimiento de hostelería realiza una prestación de servicios sujeta a IVA, que identifica principalmente con la puesta a disposición de un espacio para la instalación de las máquinas -cesión del uso del local- y que, a su juicio, implica la realización del hecho imponible del IVA (art. 4.2.b) LIVA) al constituir una prestación de servicios conforme al art. 11.Dos.3º LIVA .

Por otro lado, el dueño de la máquina recreativa -con la finalidad de argumentar la devolución de ingresos indebidos que solicita respecto de las cantidades que le han sido repercutidas por el dueño del local-, niega sustantividad a la cesión del espacio para la instalación de las máquinas, esgrimiendo, sobre la base del principio de libertad contractual (art. 1.255 del Código Civil), la existencia de un negocio jurídico asociativo, en el que, en su opinión, el beneficio para cada uno de los empresarios no deriva de un intercambio de prestaciones sino de una colaboración organizada, evocando una fórmula societaria de conjunta de explotación de la máquina con ánimo expreso de coparticipación en las ganancias.

Estas diferentes posturas traslucen también distintas consecuencias jurídicas en el plano del IVA.

La que sostiene el Abogado del Estado comporta reconocer como un servicio -y, por tanto, como hecho imponible de IVA- el que el hostelero presta al titular de la máquina al permitirle su emplazamiento en el local, de manera que la cantidad facturada por el dueño de local -recibida como contraprestación por la cesión del espacio en beneficio del dueño de la máquina- debería reflejar el IVA al tratarse de la prestación de un servicio oneroso.

En cambio, de considerar -como hace la sentencia de instancia- que existe una explotación conjunta de una actividad de juego, mediante un contrato asociativo entre el dueño de la máquina y el dueño del local, no resultaría posible apreciar una prestación de servicios desde la empresa hostelera a la empresa operadora sujeta a tributación por IVA por lo que, sobre la base del vínculo societario entre ambos, la cantidad percibida por el titular del local no constituiría, en realidad, una retribución sino un porcentaje de los beneficios y, en consecuencia, la exención se extendería a la totalidad de lo recaudado.

SEGUNDO.- La delimitación del caso desde la perspectiva de la sujeción a IVA y de la exención de IVA.

El escrito de interposición del recurso delimita con precisión la perspectiva tributaria de este asunto: por un lado, identifica la existencia de una prestación de servicios onerosa -sujeta a IVA- y, por otro lado, entiende que dicha prestación no se encuentra amparada por ninguna exención (negando, expresamente, la aplicación del artículo 20.Uno.19º de la LIVA).

Por el contrario, el titular de la máquina recreativa centra su línea discursiva en defender la exención del IVA (del artículo 20.Uno.19º de la LIVA) sobre las cantidades que le fueron repercutidas por el titular del local. A estos efectos, como ha quedado expresado, niega la existencia de una prestación de servicios entre ambos empresarios. Ahora bien, en la medida que invoca la exención, parece dar por supuesto que la participación del hostelero -que cede el local- se encuentra sujeta de algún modo a IVA, a cuyo efecto lo considera -junto con él- organizador del juego y copartícipe de los beneficios derivados por dicha actividad.

A partir de aquí, el titular de la máquina recreativa parece considerar que el IVA se devenga, en realidad, sobre la propia actividad del juego, es decir, como una operación sujeta, cuyo sujeto pasivo es el operador (organizador) del juego, pero exenta por el artículo 20.Uno.19º de la LIVA . El colofón de su argumento sería que si no hay IVA que ingresar de las cantidades recaudadas por las máquinas tragaperras (teniendo en consideración que, según califica el escrito de oposición el titular del local se queda con un porcentaje de la recaudación), tampoco debió habersele repercutido IVA.

Para disipar cualquier confusión al respecto y con el fin de abordar de forma sistemática este recurso cabe subrayar que para apreciar la aplicabilidad de la exención, previamente habrá que concluir que una determinada actividad económica se sujeta a IVA.

Ésta es, por lo demás, la hoja de ruta que sugiere el auto de admisión al poner de manifiesto que hay que determinar si en el contexto del contrato suscrito entre el titular de un establecimiento hostelero y el titular de máquinas recreativas tipo "B" *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 LIVA .

En consecuencia, la resolución de esta controversia jurídica exige tener en consideración dos planos diferenciados, por un lado, la sujeción a IVA y, por otro lado, la exención, en su caso, aplicable.

Por lo que se refiere a la sujeción (definición del hecho imponible), el marco jurídico de referencia de este asunto es la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA que, en lo sustancial y por lo que a efectos de lo debatido en este recurso, sigue en lo esencial las determinaciones de la Sexta Directiva de 1977). Específicamente, en cuanto a la noción de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, adelantamos ya que esta Sala no alberga dudas sobre su interpretación.

Por lo que se refiere a la exención, deberán ser objeto de interpretación normas de derecho nacional como el artículo 20.Uno.19º de la LIVA y el artículo 3 del Real Decreto- Ley 16/1997, 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.

Asimismo, la correcta delimitación del asunto reclama interpretar el contrato que une al titular de la máquina y al titular del establecimiento, como presupuesto a partir del cual deberán analizarse las consecuencias jurídicas en su caso aplicables.

TERCERO.- La noción de "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" como hecho imponible del IVA.

Como premisa de general conocimiento conviene recordar que los conceptos autónomos del derecho de la Unión Europea no deben interpretarse a la luz del derecho nacional.

Como hemos expresado, el marco jurídico de referencia de este recurso es la Directiva IVA, en cuya virtud quedan sujetas al impuesto las *prestaciones de servicios realizadas a título oneroso* en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal (art 2.1 c), definiendo las *prestaciones de servicio* de forma complementaria -como hecho imponible del IVA- al *concepto de entrega de bienes*, de manera que son prestaciones de servicio todas las operaciones que no constituyan una entrega de bienes (art 24.1).

Sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, hemos recordado en nuestra sentencia 370/2018, de 7 marzo (rec. 1536/2017) que la noción de *entrega de bienes* contenida en la Directiva IVA es un concepto autónomo del Derecho de la Unión que debe recibir una interpretación uniforme en todo su territorio, por lo que cabe censurar aquellas interpretaciones basadas en el ordenamiento jurídico nacional, en particular, soluciones derivadas del régimen de propiedad del Derecho civil nacional, premisa que resulta trasladable



también al concepto de *prestaciones de servicio onerosas* que, como se acaba de expresar, se definen de forma complementaria al concepto de entrega de bienes.

Por eso, los argumentos de las partes y de la sentencia de instancia sobre el *contrato calificable como asociativo o de explotación conjunta* -expresión que recoge el propio auto de admisión- quedarían huérfanos de sentido si no se enmarcasen en el análisis de la jurisprudencia en torno a la noción de prestación de servicios como hecho imponible del IVA.

Como punto de partida, hay que entender que de las disposiciones, estructura y finalidad de la Directiva IVA se desprende que toda actividad de naturaleza económica está, en principio, sujeta al impuesto (sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14, apartado 31).

No obstante, a efectos de la realización del hecho imponible del IVA, es evidente que no se puede definir lo que constituye una actividad gravada desde una perspectiva puramente abstracta, sino que, como ha recordado la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2013, Becker (C-104/12, apartados 21 y 22), depende de las características específicas de la relación o contrato que una a las partes.

Como juez nacional nos corresponde calificar las actividades controvertidas en este litigio en atención a los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia (sentencia Sudaçor, ya citada, apartado 33).

Y, con dicha finalidad, debe advertirse que una cosa es analizar el negocio jurídico que contextualiza la relación de las partes y otra muy distinta que sean éstas las que a través de un determinado contrato puedan alterar los términos de la obligación jurídico tributaria pues, a este respecto debe tenerse en cuenta el artículo 17.5 LGT, en el sentido de que los elementos de la obligación tributaria no son disponibles por los particulares, dado que no pueden ser alterados por sus actos o convenios, que no producen efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Consecuentemente, el hecho imponible del IVA y la propia configuración de la exención no pueden alterarse por voluntad de las partes.

Por el contrario, como se ha expresado, habrá que indagar las pautas que al respecto proporciona la jurisprudencia sobre el particular. Y, a estos efectos, la noción de "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" como hecho imponible del IVA implica la relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, apartados 13 y 14 y la ya citada Sudaçor, apartado 32).

Desde luego, la relación jurídica entre el titular de la máquina y el titular del establecimiento hostelero reúne todas las condiciones para ser considerada, desde la perspectiva del derecho de la Unión, como una verdadera prestación de servicios realizada a título oneroso: de un lado, cabe identificar la existencia de una prestación realizada por el titular del establecimiento, materializada en la cesión del local y en una serie de obligaciones anejas que, a su vez, de otro lado, resulta remunerada por el titular de la máquina.

Hay, por tanto, certeza sobre la prestación y sobre su contravalor efectivo, con independencia de que la retribución pueda variar en función de la recaudación que se obtenga, desde el momento que esa circunstancia no obsta a la existencia de un vínculo directo entre la prestación de los servicios y la compensación a abonar (sentencia Sudaçor, apartado 37).

Desde otra perspectiva, cabe destacar que la prestación de servicios de carácter oneroso que realiza el titular del local, mediante la cesión de un determinado espacio para ubicar la máquina recreativa, es reconocible de forma autónoma e individualizada, del mismo modo que lo sería cuando la decisión de ceder espacio viniera animada por otras causas diferentes, por ejemplo, para ubicar una máquina expendedora de bebidas, de tabaco o un simple expositor a los efectos de publicidad, de acuerdo -en cada uno de estos casos-, con la correspondiente normativa sectorial de aplicación.

Aunque no sea determinante, dado el contexto armonizado en el que se desenvuelve el tributo, la jurisprudencia nacional ha negado la existencia de un vínculo societario entre ambas empresas. Así, la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo ha señalado en su sentencia 34/1993 de 4 de febrero que los negocios de explotación de máquinas recreativas no revisten la condición de personalísimos y tampoco son constitutivos de contrato de sociedad, ya que cada parte conserva sus propias titularidades; la empresa operadora, la de las máquinas, y el dueño del local, la de éste, y sólo se da una convergencia en la explotación. Para esa sentencia, "la finalidad de estos contratos es la explotación de las máquinas por la empresa operadora, que las podrá comercializar, bien como propietaria de las mismas, bien en régimen de arrendamiento "leasing", o valiéndose de cualquier



otra modalidad admitida en Derecho. Los titulares de los locales, como dueños o simple arrendatarios, son colaboradores interesados que afluyen al negocio en cuanto son portadores de los espacios para las actividades de las máquinas que en los mismos se instalen."

Por otro lado, aunque el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) haya aclarado (consulta 7 de su boletín nº 97/2014) cómo debe determinar en estos casos la empresa explotadora del juego, titular de la máquina recreativa, el importe neto de la cifra de negocios, concluyendo que el partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta "(...) reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto..." dicha apreciación ha sido aceptada por Resolución vinculante de Dirección General de Tributos, V3409-16 de 19 de Julio de 2016, únicamente a afectos del impuesto sobre sociedades "teniendo en consideración que la LIS no contempla ninguna corrección al resultado contable determinado según estos criterios, el citado ingreso contable será el que se integrará en la base imponible. Es decir, la entidad consultante integrará como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades exclusivamente la parte de la recaudación que le corresponda, al amparo del contrato suscrito con el propietario del establecimiento."

Sin embargo, la misma Resolución vinculante de Dirección General de Tributos, V3409-16 de 19 de Julio de 2016 niega esta tesis con relación al IVA por cuanto concluye, por lo que aquí interesa:

-que la actuación del titular del salón recreativo o del establecimiento de hostelería en favor de la empresa operadora debe calificarse, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de prestación de servicios de la empresa de hostelería a la empresa operadora conforme a lo previsto en el artículo 11 de la LIVA .

-que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la LIVA , están sujetas al Impuesto las referidas prestaciones de servicios efectuadas por los titulares de salones recreativos o de establecimientos de hostelería en donde estén instaladas las máquinas recreativas tipo 'B' o de azar, a las empresas operadoras propietarias de las referidas máquinas.

-que, en virtud de lo establecido en el artículo 78 de la misma LIVA , la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las citadas prestaciones de servicios estará constituida por el importe total de la contraprestación a percibir por el titular del salón recreativo o establecimiento de hostelería del propietario de las máquinas, cualquiera que sea la forma en que se determine (comisión, porcentaje sobre la recaudación u otras análogas).

CUARTO.- La exención del artículo 20.Uno.19º de la LIVA .

Consideramos que admitir la conclusión de la sentencia de instancia comportaría privar a la Unión Europea de un recurso propio (como son los ingresos derivados del IVA), básicamente, a partir de una interpretación extensiva de una exención nacional (la del artículo 20.Uno.19º de la LIVA con relación al artículo 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) cuya justificación, además, no es plenamente coincidente, como veremos, con la justificación que anima la exención en el ámbito de la Directiva IVA (artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva de 1977 y artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva de 2006).

Es constante la jurisprudencia en torno a que los términos empleados para designar las exenciones previstas en la Directiva IVA se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencias de 3 de marzo de 2005, Arthur Andersen, C-472/03, apartado 24 y sentencia de 13 de julio de 2006, United Utilities, C-89/05 , apartado 21).

Pues bien, en lo que concierne concretamente a las apuestas, loterías y otros juegos de azar, hay que destacar que la exención de la que gozan (artículo 13, parte B, letra f) de la Directiva de 1977 y artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva de 2006) se justifica por razones de índole práctica, dado que la aplicación del IVA en las operaciones relativas a los juegos de azar resulta difícil (sentencias United Utilities, apartado 23, y de 10 de junio de 2010, Leo-Libera, C-58/09 , apartado 24) por lo que, a la hora de examinar si una determinada actividad entra dentro del ámbito de la exención del IVA prevista en la Directiva será necesario tomar como referencia estas consideraciones (sentencia United Utilities, apartado 24).

De los propios términos del artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva resulta un amplio margen de apreciación para los Estados miembros en lo relativo a la exención o a la tributación de las operaciones afectadas, ya que permite a los Estados miembros fijar las condiciones y los límites a los que se puede supeditar la aplicación de dicha exención (sentencia Leo-Libera, apartado 26).

En efecto, es amplia la libertad de los Estados miembros a la hora de configurar y definir la exención, hasta el punto que la Directiva IVA les autoriza a eximir de dicho impuesto solamente determinados juegos de azar o de



dinero, no necesariamente todos (sentencia Leo-Libera, apartado 39) o a recaudar de forma cumulativa el IVA y otro tributo general sobre los juegos de azar que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios (sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de octubre de 2013, Metropol Spielstätten C-440/12, apartado 30).

Pues bien, el legislador español exime del IVA en el art. 20.Uno, 19º LIVA, entre otras, las siguientes operaciones:

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

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyen el hecho imponible de las referidas tasas, con excepción de los servicios de gestión del bingo."

Y, en efecto, como explicaba la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, la exención a nivel nacional vino inspirada por la necesidad de evitar la doble imposición así como reducir la presión fiscal indirecta. No se discute aquí esta determinación de política fiscal, que encaja en el marco de la libertad del Estado miembro siempre que la interpretación del tenor literal de las exenciones previstas en la Directiva se ajuste a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respete las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (sentencia de 6 de noviembre de 2003, Dornier, C-45/01, apartado 42).

Ahora bien, siendo éstos los designios a los que responde la exención en el plano nacional, fruto de esa amplia libertad a la que hemos aludido, resulta difícil considerar que esa misma finalidad de evitar la doble imposición impida al titular del local facturar con IVA la contraprestación recibida cuando (1) el hostelero despliega una prestación de servicio onerosa sujeta a IVA que no puede ser considerada como actividad de juego y (2) el espíritu de la exención en la Directiva responde a *razones de índole práctica* sin que la doble imposición, dada la libertad del Estado miembro a la hora de configurar la exención, deba necesariamente coincidir con ellas.

Con independencia de lo expresado, el escrito de oposición explica que, en realidad, son tres las autorizaciones que se exigen y que conforman el hecho imponible de la tasa sobre el juego, elemento determinante, en su opinión, para la aplicación de la exención:

-La que debe obtener el propietario de la máquina recreativa, "autorización de explotación de máquinas recreativas".

-La que debe obtener el establecimiento de hostelería, "autorización para la instalación de máquinas recreativas".

-Y la que ambas partes, una vez obtenidas las autorizaciones indicadas previamente, deben solicitar de forma conjunta, "autorización de instalación de máquinas recreativas".

Entendemos que esta argumentación tampoco permite construir la tesis mantenida en la instancia en torno a la exención del artículo 20.Uno.19º de la LIVA, básicamente por dos razones:

a) En primer lugar, porque en nuestra opinión únicamente la primera de las autorizaciones, es decir, la que debe tener el propietario de la máquina, puede considerarse una verdadera autorización *de explotación*, mientras que las otras son autorizaciones para la *instalación*.

El propietario de la máquina recreativa y el titular del establecimiento están en posiciones diferentes. Como pone de manifiesto el escrito de interposición, así lo sostuvimos en nuestra sentencia de 11 de julio de 1990, en la que bajo la vigencia de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA consideramos que a los efectos del art. 3 del Real Decreto Ley 16/1977 el operador y el dueño del establecimiento se encuentran en situaciones distintas sin que sea posible interpretaciones analógicas sobre el hecho imponible de la tasa ni sobre la aplicación de la exención de IVA, aunque la retribución se fije como un porcentaje de la recaudación total, sin que a la vista de lo razonado existan motivos para modificar o revisar dicha conclusión.

Así, su Fundamento de Derecho Cuarto expresa:

"El documento y encomiable esfuerzo dialéctico desplegado para equiparar a efectos de la exención a los titulares de los locales y empresas operadoras a través de la unidad de propósito, en la explotación de esa especialidad comercial, interdependencia entre los titulares de ambas actividades y exigencia compartida de autorizaciones distintas sólo eficaces en su concurrencia, quiebra a nuestro juicio, cuando el artículo 3.º.2 del Real Decreto Ley 16/1977, de 23 de febrero, al crear la tasa de juego, separa a los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar, de los dueños y empresarios de



los locales en donde se celebre, considerando sujetos pasivos sólo a los primeros y responsables subsidiarios a los segundos, cuando tal distinción era innecesaria si a estos últimos hubiera querido otorgarles la condición de sujetos pasivos. Se trata, sin duda, de actividades coincidentes o relacionadas a través de un vínculo jurídico-privado, pero desde luego distintas, a las que no es posible asimilar por el hecho de que concurren hacia una finalidad común y ambas reclamen un acto de autorización. La Ley General Tributaria, contempla separadamente el sujeto pasivo que configura en el artículo 30 como la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o sustituto del mismo, y los responsables del tributo, que asumirán la deuda tributaria previa declaración inexcusable de fallido del sujeto pasivo en los casos de responsabilidad subsidiaria (artículo 37 de la Ley General Tributaria). Se trata, por tanto, de conceptos distintos, que no permiten una interpretación analógica para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones y bonificaciones, y es claro que en la explotación de máquinas recreativas tipo "B" instaladas en establecimientos de hostelería, cuyo titular no sea la empresa operadora coexistente al lado de las operaciones relativas a la explotación por la empresa operadora, prestaciones de servicios al margen de la explotación propiamente hostelera que realiza el titular del establecimiento en que estén instaladas, percibiendo un porcentaje en la recaudación total obtenida, actividad esta última no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la Ley y Reglamento del Impuesto, aclaratorio este último (artículo 13.1.19 del Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre) en su normal función de desarrollo que lo que no son loterías, juegos o apuestas del Estado, ONCE o Cajas de Ahorros o las actividades cuya autorización o realización no autorizada constituyan los hechos imposables de las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que gravan los juegos de suerte, envite o azar, serán servicios no exentos del tributo."

b) En segundo lugar y con independencia de lo anterior, la argumentación del titular de la máquina recreativa sobre el análisis del hecho imponible de la tasa de juego (art. 3 del Real Decreto-ley 16/1977) si bien podría llegar a justificar, en su caso, la aplicación de la exención del artículo 20 LIVA -lo que se niega sobre la base de lo que se acaba de razonar- en modo alguno puede servir para negar o desnaturalizar la existencia de una "prestación de servicios onerosa" entre el titular de la máquina y el del local, configurada - recordémoslo de nuevo- como una noción autónoma del derecho de la Unión.

Así es, entendemos que la configuración del hecho imponible de la tasa de juego no puede incidir en la definición del presupuesto previo del cual debe partirse para valorar la aplicación de la exención, esto es, la existencia o no de un supuesto de *sujeción al IVA* y, por tanto, de la prestación de servicios que constituye el *hecho imponible del IVA*.

Esta es la razón fundamental por la que advertíamos con anterioridad que, para evitar confusión, debe procederse a realizar un examen secuencial sobre dos situaciones claramente diferenciadas, es decir, aislar los dos análisis (1) el de la existencia de una prestación de servicios como presupuesto de sujeción al impuesto y, una vez delimitado, (2) abordar, en su caso, la aplicación de la exención.

Lo que no resulta posible aquí es considerar las razones que pueden determinar la aplicación de la exención para apreciar o no la sujeción.

Dicho de otro modo, una particular interpretación de la norma nacional de la exención (artículo 20.Uno.19º de la LIVA) a partir de otra norma nacional que regula la tasa del juego (Real Decreto-ley 16/1977) en modo alguno deben condicionar la interpretación y aplicación de una normativa de la Unión Europea que, como es el caso de la Directiva IVA, encierra un importante número de conceptos autónomos, como el de la prestación de servicios de carácter oneroso.

QUINTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, 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 ", procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que los artículos 20.Uno.19º de la LIVA , con relación al artículo 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 a los artículos 14 y 17.4 (actual artículo 17.5) de la LGT deben interpretarse, en el contexto descrito en este recurso, de la siguiente manera:

Con independencia de la calificación del contrato entre un empresario titular de un establecimiento hostelero y un empresario titular de máquinas recreativas tipo "B", el titular de máquinas recreativas tipo "B" realiza, por un lado, la actividad económica de juego, sujeta a IVA pero exenta por aplicación del artículo 20.Uno.19º de



la LIVA y el titular del establecimiento hostelero realiza, por otro lado, una prestación de servicios sujeta a IVA (art. 4 y 11 LIVA), que junto a otras obligaciones anejas, consiste principalmente en la puesta a disposición de un espacio para la instalación de las máquinas a cambio de una contraprestación con independencia de que la retribución que perciba pueda variar en función de la recaudación que se obtenga de la máquina, prestación que no puede considerarse exenta al amparo del artículo 20.Uno.19º de la LIVA .

SEXTO.- Decisión del recurso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA , y con arreglo a la doctrina consignada en el fundamento de derecho anterior, debe estimarse el recurso de casación contra la sentencia de 28 de junio de 2017, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 1562/2013 , sobre devolución de ingresos indebidos relativos al IVA, sentencia que se casa y anula.

Consecuentemente, conforme a todo lo razonado, procede desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por don Julio , contra los acuerdos del TEAR de la Comunidad Valenciana de fechas 21 de marzo de 2013 (reclamaciones nº NUM000 y acumuladas NUM001 a NUM002 y NUM003 a NUM004), 24 de mayo de 2013 (reclamaciones nº NUM005 y acumuladas NUM006 , NUM007 a NUM008 y NUM009 a NUM010) y 25 de octubre de 2013 (reclamaciones NUM011 y acumuladas desde NUM012 hasta NUM013) que desestimaron las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los distintos periodos de liquidación de los ejercicios 2008 y 2009, presentadas por establecimientos de hostelería que le repercutían al recurrente el IVA como consecuencia de tener instalado en sus establecimientos máquinas recreativas de tipo B, propiedad del recurrente, por importe de 29.748,42 euros.

SEPTIMO.- Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

A tenor del artículo 139.1 LJCA por lo que se refiere a las costas de la instancia cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido
1º) Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el siguiente:

Declarar que los artículos 20.Uno.19º de la LIVA , con relación al artículo 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 a los artículos 14 y 17.4 (actual artículo 17.5) de la LGT deben interpretarse, en el contexto descrito en este recurso, de la siguiente manera:

Con independencia de la calificación del contrato entre un empresario titular de un establecimiento hostelero y un empresario titular de máquinas recreativas tipo "B", el titular de máquinas recreativas tipo "B" realiza, por un lado, la actividad económica de juego, sujeta a IVA pero exenta por aplicación del artículo 20.Uno.19º de la LIVA y el titular del establecimiento hostelero realiza, por otro lado, una prestación de servicios sujeta a IVA (art. 4 y 11 LIVA), que junto a otras obligaciones anejas, consiste principalmente en la puesta a disposición de un espacio para la instalación de las máquinas a cambio de una contraprestación con independencia de que la retribución que perciba pueda variar en función de la recaudación que se obtenga de la máquina, prestación que no puede considerarse exenta al amparo del artículo 20.Uno.19º de la LIVA .

2º) Declarar haber lugar al recurso de casación nº 4636/2017, interpuesto por la Abogacía del Estado en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de fecha 28 de junio de 2017, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 1562/2013 , sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Julio , contra los acuerdos del TEAR de la Comunidad Valenciana de fechas 21 de marzo de 2013 (reclamaciones nº NUM000 y acumuladas NUM001 a NUM002 y NUM003 a NUM004), 24 de mayo de 2013 (reclamaciones nº NUM005 y acumuladas NUM006 , NUM007 a NUM008 y NUM009 a NUM010) y 25 de octubre de 2013 (reclamaciones NUM011 y acumuladas desde NUM012 hasta NUM013) que desestimaron las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los distintos periodos de liquidación de los ejercicios 2008 y 2009, presentadas por establecimientos de hostelería que le repercutían al recurrente el Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de tener instalado en sus establecimientos máquinas recreativas de tipo B, propiedad del recurrente, por importe de 29.748,42 euros.



4º) Respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

5º) Por lo que se refiere a las costas de la instancia cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CEJDOJ