

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC066505

DGT: 29-11-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3095/2017

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos de personal. Liberalidades. Propinas.** Se plantea el tratamiento fiscal de las propinas abonadas a los crupieres en las salas de juego. Desde el punto de vista de las salas de juego, las propinas tienen la consideración de ingreso contable, en consecuencia, su importe deberá integrarse en la base imponible del IS del periodo correspondiente. El gasto contable originado por la remuneración a los empleados a cargo de las propinas, solo será deducible en el IS cuando así figure recogido en el contrato celebrado entre el trabajador y la entidad, en caso contrario se tratará de una liberalidad y por tanto no será fiscalmente deducible.

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Delimitación.** Las propinas tienen la consideración de rendimientos del trabajo para sus perceptores, quedando sujetas igualmente a retención, que deberá ser calculada en los términos previstos en el Rgto. IRPF.

**IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Conceptos no incluidos.** No forman parte de la base imponible del IVA las propinas satisfechas voluntariamente y de manera unilateral por los clientes a los empleados de la entidad.

**Tasa fiscal sobre el juego.** La base imponible de la tasa fiscal solo alcanza a las cantidades que los jugadores en casinos de juego destinan a la participación en el juego, por lo que quedan excluidas aquellas otras cantidades que pueden abonarse en el contexto del juego pero que no comportan participación en el mismo, como es el caso de propinas y liberalidades.

**Impuesto sobre actividades de juego.** La base imponible del Impuesto se determinará ya sea por los ingresos brutos o netos de la actividad, pero en todo caso se circunscribe a los ingresos derivados exclusivamente de la participación en el juego, organización o celebración, debiendo excluir las propinas de la base imponible del Impuesto.

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 11 y 15.

RD 1514/2007 (PGC), disp. trans. 5.ª.

RDL 16/1977 (Aspectos fiscales juegos de suerte, envite o azar), art. 3.

Orden de 9 de enero de 1979 (Reglamento del juego del bingo), art. 28.

RD 2221/1984 (regulador de la tasa que grava la autorización u organización de juegos de suerte, envite o azar), art. 5.

Ley 13/2011 (Juego), art. 48.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 78.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17 y 99.

**Descripción sucinta de los hechos:**

Ver cuestión planteada

**Cuestión planteada:**

Tratamiento fiscal de las propinas en la Tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar. Tributación de las mismas en el Impuesto sobre Sociedades, Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Actividades de Juego.

**Contestación:**

En relación con la consulta planteada, este Centro Directivo informa lo siguiente:

Con carácter previo, ha de advertirse que si bien el escrito de consulta plantea directamente como única cuestión la procedencia o no de que las propinas abonadas por los jugadores a los “crupier” de los Casinos de Juego se excluyan de la base imponible de la Tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, a lo largo del texto se pasa revista al régimen fiscal de tales propinas en los principales impuestos de nuestro sistema tributario, lo que hace conveniente, antes de abordar aquella cuestión, constatar si esta Dirección General es conforme con los criterios interpretativos que se proponen.

Tratamiento fiscal de las propinas en el Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), establece que

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

En este sentido, la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 20 de noviembre), prevé que

“1. Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.

En particular, las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación en los términos dispuestos en el párrafo anterior, debiendo aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de PYMES en todos aquellos aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas.

(...).”

La Orden de 23 de junio de 1978 por la que se aprueban las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad para los Casinos de Juego (BOE de 15 de septiembre) regula entre los ingresos que debe contabilizar un casino la cuenta 739. Ingresos, art. 28 Reglamento. Esta cuenta se está refiriendo al artículo 28 de la Orden de 9 de enero de 1979 por la que se aprueba el Reglamento de Casinos de Juego (BOE de 23 de enero). Dicho precepto establece:

“1. La Sociedad titular del Casino podrá acordar la no admisión de propinas por parte de los jugadores; en cuyo caso habrá de advertirse a éstos en forma claramente visible en el acceso al Casino en el Servicio de Recepción. Si se admitiesen las propinas, su entrega será siempre discrecional, en cuanto a su ocasión y cuantía.

2. La Comisión Nacional del Juego, a propuesta del Gobernador civil, y previa audiencia de la Sociedad titular, podrá prohibir temporal o definitivamente la admisión de propinas cuando se hubieran cometido abusos en la exigencia o percepción de las mismas.

3. Queda prohibido al Director de juegos, a los Subdirectores, a los Miembros del Comité de Dirección y al restante personal de juegos solicitar propinas de los jugadores o aceptarlas a título personal. En las salas de juego,

las propinas que por cualquier título entreguen los jugadores deberán ser inmediatamente depositadas en las huchas que a tal efecto existirán en las mesas de juego y, en su caso, en los departamentos de Recepción y Caja, sin que puedan ser guardadas de otra forma, en todo o en parte. En caso de error o abuso, el Director de Juegos dispondrá lo procedente en cuanto a su devolución.

El importe de las propinas se contará al finalizar el horario de juego y se anotará diariamente en una cuenta especial.

4. La Sociedad titular del Casino deberá someter a la autorización de la Comisión Nacional del Juego los criterios de distribución del tronco de propinas. El tronco estará constituido por la parte de la masa global de propinas con cargo a la cual habrán de abonarse necesariamente los salarios del personal del Casino, las cuotas de la Seguridad Social y las atenciones y servicios sociales en favor del indicado personal y de los clientes. En la misma forma deberán ser autorizadas las modificaciones de la distribución.

5. Los Agentes encargados del control del Casino podrán exigir en cualquier momento la exhibición de los contratos de trabajo de los empleados que se remuneren con cargo al tronco de propinas.”

Por tanto, en la medida en que las propinas recibidas por la entidad consultante tenga la consideración de ingreso contable, el importe de las mismas deberá integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo correspondiente, en los términos previstos en el artículo 11 de la LIS.

Por otra parte, el gasto contable originado por la remuneración a los empleados con cargo al tronco de propinas, en los términos previstos en el artículo 28 de la Orden de 9 de enero de 1979, será fiscalmente deducible, en la medida en que no se trata de un gasto que no tiene la consideración de fiscalmente no deducible con arreglo a la LIS y siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental.

No obstante, en el caso de que la remuneración de los empleados con cargo al tronco de propinas no se derive del contrato celebrado entre el trabajador y la consultante, dicho gasto tendría la consideración de liberalidad y, en consecuencia, no sería fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.e) de la LIS.

#### Tratamiento fiscal de las propinas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las cantidades percibidas en concepto de "propinas" constituyen rendimientos del trabajo para sus perceptores, sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 17 y 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF.

En concreto, el artículo 17 de la LIRPF dispone -en su apartado 1- que "se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

En consecuencia, dichas cantidades percibidas en concepto de "propinas" se califican como rendimientos del trabajo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas.

En lo que respecta a la práctica de retenciones, se debe tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 76 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo) que establece:

"1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago.

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

No tienen la consideración de operaciones de simple mediación de pago las que se especifican a continuación. En consecuencia, las personas y entidades antes señaladas estarán obligadas a retener e ingresar en los siguientes supuestos:

1º Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.

2º Cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social.

3º Cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares.

4º Tratándose de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios”.

En consecuencia, de acuerdo con lo expuesto las propinas estarán sujetas a retención, siendo de aplicación el procedimiento general para determinar el importe de la retención sobre rendimientos del trabajo establecido en el artículo 82 del Reglamento del Impuesto.

#### Tratamiento fiscal de las propinas en el Impuesto sobre el Valor Añadido

El consultante es una sociedad que tiene por actividad la explotación de un casino de juego y que se plantea la posible inclusión del importe de las propinas que satisfacen los jugadores a los crupieres en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), que establece la regla general de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

(...).”.

En este sentido, este Centro Directivo se ha pronunciado, entre otras, en la contestación a la consulta general, de 11 de diciembre de 2003, con número de referencia 2174-03, manifestando que las propinas satisfechas

con carácter voluntario por los clientes a los empleados de una entidad no formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La contestación a la citada consulta señala que “las cantidades que en concepto de propinas satisfagan con carácter voluntario y unilateral los destinatarios de los servicios de restaurante, y que no los sean exigibles por la prestación de tales servicios, no constituirán un crédito efectivo a favor de la sociedad consultante ni tampoco contraprestación de dichos servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que no formarán parte de la base imponible de dicho Impuesto correspondiente a los referidos servicios de hostelería que prestará la sociedad consultante”.

Por lo tanto, las propinas que de manera voluntaria y unilateral satisfagan los clientes de la consultante a los crupieres trabajadores de la ésta no formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dicha conclusión resulta avalada por los criterios recogidos por el Tribunal de Justicia de las Unión Europea, entre otras, en su sentencia de 3 de marzo de 1994 en el asunto C-16/93 (Tolsma) y en la de 29 de marzo de 2001 en el asunto C-404/99 (Comisión contra República Francesa), especialmente en el apartado 16 de esta última.

Tratamiento fiscal de las propinas en la Tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite y azar.

El artículo 3, apartado 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 prevé que, en el caso de los Casinos de juego, la base imponible de la Tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar estará constituida por “los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar”. El artículo 5 del Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, reguladora de dicha tasa, reitera esa vinculación de la base imponible de la tasa fiscal con las cantidades que los jugadores dediquen a la participación en los juegos, para precisar luego, en relación con los Casinos, que por ingresos brutos procedentes del juego se entenderá “la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias”.

El precepto reglamentario delimita la base imponible precisando que “no se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego”.

Esta precisión determina que, tal y como resulta del sentido propio de los términos utilizados en el Real Decreto Ley 16/1977 y refrenda la interpretación al respecto del Tribunal Supremo, en diversas Sentencias de las que se hace eco el escrito de consulta, la base imponible de la Tasa fiscal ha de vincularse con el hecho de la participación en el juego, de forma y manera que conceptos como las propinas, liberalidad del jugador producida en el contexto del juego pero que, como es obvio, no comporta participación en el mismo, deben quedar excluidos de la base imponible. De lo contrario, como dice el Tribunal, en su Sentencia de 18 de diciembre de 1997, se produciría una extensión arbitraria de los estrictos límites del hecho imponible.

Tratamiento fiscal de las propinas en el Impuesto sobre Actividades de Juego.

Configurada la base imponible en el Impuesto sobre Actividades de Juego, regulado en el artículo 48 de la Ley 13/2011, de regulación del juego, ya por los ingresos brutos, ya netos, pero en todo caso vinculados directamente a la participación en el juego o su organización o celebración, la conclusión ha de ser la misma que en el caso anterior, es decir, la exclusión de las propinas de la base imponible por el impuesto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.