

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089151

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de marzo de 2023

Sala 2.^a

R.G. 3126/2021

SUMARIO:

IAE. Cuota. Elementos tributarios. *Afectación de un elemento tributario a la actividad gravada. Condiciones objetivas.* Alega la interesada la incorrecta determinación por parte de la Inspección del elemento tributario «mesas de juego» afectas a la actividad de casino de juego, epígrafe 969.2 de las Tarifas del Impuesto.

En el cómputo realizado por la Administración no se han tenido en cuenta aquellas mesas que están guardadas en algún almacén o en reparación y que a lo largo del ejercicio no han estado afectas en ningún momento a la actividad. De tal manera que únicamente se han tomado en consideración aquellas mesas de juego que efectivamente han servido para el desarrollo de la actividad económica de la interesada en algún momento del año, es decir, las que han estado afectas o disponibles para el ejercicio de la actividad de casino de juego. De acuerdo con el criterio adoptado por la Administración, el cómputo del elemento tributario de mesa de juego debe efectuarse mediante un criterio de afectación-disponibilidad. De tal manera que este elemento tributario se contabilice por un criterio objetivo que prescindiera de un resultado productivo concreto, de una ganancia real.

Por su parte, la entidad discrepa de este criterio de cómputo, indicando que el supuesto número de mesas afectas a la actividad no se corresponde con las que integran la matrícula ni con «las que ha tenido afectas de forma real y efectiva en el momento del devengo del impuesto».

Pues bien, la afectación viene impuesta por condiciones objetivas, computándose todo el número de elementos tributarios de que disponga el que realiza la actividad, al margen de las condiciones o circunstancias en que la misma se desarrolle.

No puede quedar la determinación de la base imponible del IAE -en este caso, número de mesas-, indeterminada por voluntad del interesado, que es de quién depende la utilización o no de las mismas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), regla 14^a.

RD 243/1995 (Gestión IAE), arts. 6 y 10.

Ley 58/2003 (LGT), art. 239.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03126-2021	18/12/2020	29/04/2021
00-06920-2021	26/04/2021	23/09/2021

Segundo.

Consta en todo lo actuado que en fecha 20 de marzo de 2019 se le notifica el inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), por la realización de las actividades incluidas en los epígrafes 969.2, 969.4, 969.1, 965.1, 671.4, 672.2, 646.4, 645.5, 819.6, 646.4, 646.5 de las Tarifas de Impuesto y cualquier otra que pudiese ser detectada, por el periodo comprendido entre 2015 y 2018.

Tercero.

En fecha 3 de agosto de 2020 se notifica a la interesada Acta de disconformidad número 20...9/1, referente a la actividad económica ejercida por la interesada en el período comprendido entre 2015 y 2018 en relación con el epígrafe 969.2 "Casinos de juego".

Interesa destacar que en la misma se propone la regularización del elemento tributario "mesas de juego", entendiéndose la Inspección que deben computarse todas las mesas de juego afectas a la actividad gravada.

En esta misma fecha, también es objeto de notificación el Acta de disconformidad 02...2/1. Referente a la actividad económica ejercida por la interesada en el período comprendido entre 2015 y 2018 en relación con el epígrafe 969.4 "Máquinas recreativas y de azar".

En ella se propone la regularización del elemento tributario "máquinas tipo C", de tal manera que se computen a efectos de determinar la base imponible del Impuesto todas aquellas que se encuentren afectas a la actividad gravada.

Cuarto.

Mediante Resoluciones del Director de la Inspección del Instituto Municipal de Hacienda de Barcelona de 5 de octubre de 2020, se resuelve desestimar las alegaciones presentadas y confirmar las propuestas de liquidación contenidas en las Actas anteriormente citadas.

Quinto.

En fecha 16 de noviembre de 2020 la interesada decide presentar sendos recursos de reposición frente a los actos de modificación censal relativos a la actividad del epígrafe 969.2 y 969.4 de la Tarifas del IAE, ejercicios 2015 a 2018.

Sexto.

Tras haberse superado el plazo de 1 mes sin obtener respuesta de los recursos de reposición planteados, la interesada decide interponer, en fecha 18 de diciembre de 2020, sendas reclamaciones económico-administrativas frente a la desestimación por silencio del recurso de reposición. Estas reclamaciones se dirigen al Tribunal Económico-Administrativo Central.

Séptimo.

La Administración Tributaria, por error, remite las reclamaciones al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, donde son registradas con números 08/02002/2020 y 08/02001/2020. Mediante sus resoluciones de 9 de abril de 2021 y 29 de marzo de 2021, el citado Tribunal Regional acuerda declinar su competencia para conocer de las reclamaciones por corresponder la misma al Tribunal Económico-Administrativo Central.

Octavo.

En fecha 22 de julio de 2021, se notifica a la reclamante Resolución del recurso de reposición interpuesto en relación con la impugnación censal del epígrafe 969.2. En la misma se acuerda desestimar las alegaciones presentadas, confirmando el acto de modificación censal impugnado.

Noveno.

Finalmente, las reclamaciones presentadas tienen entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central, donde son registradas con números 00/03126/2021 y 00/06920/2021.

Durante el trámite de puesta de manifiesto conjunto a ambas reclamaciones, formula la interesada sus alegaciones, en síntesis, defiende que se han determinado incorrectamente los elementos tributarios que configuran el epígrafe 969.2 de las Tarifas del Impuesto, vulnerándose los artículos 2, 6 y 10 del Real Decreto 243/1995, los artículos 85, 89 y 90 del Real Decreto 2/2004 y la Regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990. No consta alegaciones expresas referentes a la impugnación de la cuantificación de los elementos tributarios correspondientes al epígrafe 969.4.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si el cómputo de los elementos tributarios realizados por el Ayuntamiento de ... en relación con las actividades clasificadas en los epígrafes 969.2 y 969.4 de las Tarifas del IAE se ajusta a Derecho.

Cuarto.

Alega la reclamante la incorrecta determinación por parte de la Inspección del elemento tributario "mesas de juego" afectas a la actividad de casino de juego, epígrafe 969.2 de las Tarifas del Impuesto.

En el siguiente cuadro se muestran el número de mesas que se encuentran afectas a la actividad, de acuerdo con la información aportada por la reclamante y de la obtenida en la visita efectuada el ... de ... de 2019 por la Inspección, así como el número de mesas declaradas por la interesada:

Ejercicio	Mesas afectas según la Inspección	Mesas declaradas por la interesada
2015	82 mesas de juego	25 mesas de juego
2016	94 mesas de juego	25 mesas de juego
2017	98 mesas de juego	30 mesas de juego
2018	98 mesas de juego	30 mesas de juego

En la resolución del recurso de reposición impugnado se indica claramente que en el cómputo realizado por la Administración no se han tenido en cuenta aquellas mesas que están guardadas en algún almacén o en reparación y que a lo largo del ejercicio no han estado afectas en ningún momento a la actividad. De tal manera que únicamente se han tomado en consideración aquellas mesas de juego que efectivamente han servido para el desarrollo de la actividad económica de la interesada en algún momento del año, es decir, las que han estado afectas o disponibles para el ejercicio de la actividad de casino de juego.

De acuerdo con el criterio adoptado por la Administración, el cómputo del elemento tributario de mesa de juego debe efectuarse mediante un criterio de afectación-disponibilidad. De tal manera que este elemento tributario se contabilice por un criterio objetivo que prescinda de un resultado productivo concreto, de una ganancia real. Señalando en la resolución del recurso de reposición que "*De forma que las variaciones de eses elemento tributario, entendidas como oscilaciones en ± 20 por cierto del mismo, deben ser las que tengan transcendencia a efectos de este impuesto y -se añade- no de otros tributos*".

Sin embargo, del escrito de alegaciones se desprende que la entidad discrepa de este criterio de cómputo, indicando que el supuesto número de mesas afectas a la actividad, no se corresponde con las que integran la matrícula ni con "*las que ha tenido afectas de forma real y efectiva en el momento del devengo del impuesto*".

En este sentido aclara que:

"Como se insistió en repetidas ocasiones durante el procedimiento inspector, por la tipología de la actividad que desarrolla mi representada, tiene en algunos momentos puntuales del año (como acreditan además gráficos aportados que trasponen la información contenida en los Libros Registros de Ingresos previstos por la normativa de Juego) una necesidad de aumentar o bajar los elementos tributarios afectos al desarrollo de su actividad, cuestión que, de acuerdo con lo prevenido por los artículos 6 (Declaraciones de variación) y 10 (Consecuencias de las declaraciones de variación y baja) del Real Decreto 243/1995, el legislador permite efectuar.

Por este motivo, en cuanto tiene la necesidad de aumentar sus elementos afectos al desarrollo de su actividad (que superen en el 20% los que ya tenía previamente) efectúa una comunicación de variación al alza y, cuando tiene la necesidad de disminuir sus elementos tributarios afectos (que minoren en el 20% los que ya tenía

previamente) efectúa una comunicación a la baja. Esta actuación no solo está amparada por la normativa, sino que puede producirse en múltiples actividades reguladas por la normativa del IAE, pues no son pocas las actividades que pueden modificar sus elementos tributarios (alza o baja) durante el ejercicio."

Según las manifestaciones de la reclamante, no existe controversia en la consideración del epígrafe 969.2 de las Tarifas del Impuesto aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, como rúbrica adecuada a la actividad que desempeña:

"Epígrafe 969.2 Casinos de juego.

Cuota de:

Por cada mesa: 2.180.124 pesetas. (13.102,809131 euros)"

Sobre el cómputo del elemento tributario "mesas de juego" de la actividad incluida en el epígrafe 969.2 ha tenido oportunidad de pronunciarse la Audiencia Nacional en su sentencia de 12 de junio de 2013 (número de recurso 285/2012) (el subrayado es de este Tribunal):

SEXO - . En lo que respecta a los ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006 el recurso no puede prosperar.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 31 de mayo de 2004 , resolviendo un recurso de casación interpuesto contra una sentencia de esta misma Sala y Sección analizó el Impuesto sobre Actividades Económicas en los siguientes términos:

"el objeto del nuevo IAE , producto, en la citada Ley 39/1988 , de la fusión de cinco tributos preexistentes en la normativa precedente, no es, ya, gravar los rendimientos netos derivados de las actividades empresariales, profesionales y artísticas (como ocurría con la antigua Contribución Industrial, con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y, por último, con el Impuesto sobre Actividades Comerciales e Industriales), finalidad que ahora corresponde a los Impuestos establecidos sobre la Renta, sino gravar, simplemente, "el mero ejercicio", en el territorio nacional , de las antes citadas actividades empresariales, profesionales y artísticas, con lo que, por mor de tal cambio de objeto y de objetivo, ya no es consustancial al mismo lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto de cada contribuyente.

Parece obvio, pues, a tenor de la regulación contenida en los artículos 79 a 92 de la comentada Ley 39/1988, que el IAE se exige , in genere, con independencia de cuál sea el resultado de la actividad, e, incluso, existiendo beneficio cero o, también, pérdidas (tal como se ha señalado, tanto en referencia a las Licencias Fiscales como al IAE, en las Contestaciones de la DGCHT de 22 de abril de 1986, 17 de diciembre de 1990 y 26 de noviembre de 1991, en las que se indica que "el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no ánimo de lucro en el ejercicio de la actividad"). Es decir, su llamado "objeto-material" , la riqueza gravada, no se refiere para nada al producto, beneficio o renta derivado del ejercicio de la actividad (que es el 'objeto-final' o lo que debería ser normalmente gravado), sino que está conectado a ese mero ejercicio , que es, por sí, ya, la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada."

En 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, aparece el epígrafe 969.2 con el siguiente tenor literal:

". Epígrafe 969.2.- Casinos de juego.

Cuota de:

Por cada mesa: 2.180.124 pesetas (13.102,809131 euros)."

Como señala el Abogado del Estado la redacción de esta previsión normativa no permite admitir la tesis del recurrente: no se vincula la cuota a la actividad efectiva de juego, ni al funcionamiento durante todo el ejercicio o parte de este, ni puede quedar la base imponible del impuesto indeterminada por voluntad del interesado, que es de quién depende la utilización o no de las mesas de juego. Dada la naturaleza jurídica de este tributo, que como claramente resulta de su regulación y confirma la sentencia del Tribunal Supremo reproducida más arriba es de naturaleza real, no pueden computarse las mesas con fundamento en el criterio de utilización.

(...)".

Por su parte, la consulta vinculante V1759-15, de 3 de junio de 2015, de la DGT establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"La Entidad consultante plantea si, a efectos del IAE, se podría contemplar dicha circunstancia (la suspensión temporal del permiso de explotación de máquinas recreativas y de azar tipo B), y por consiguiente formular la correspondiente declaración de variación del elemento tributario del epígrafe 969.4, en orden a la cuantificación de la cuota del mismo.

(...)

Se entiende por afectación de un determinado elemento tributario a la actividad gravada, a efectos del IAE, cuando dicho elemento esté directamente destinado al uso o servicio de la actividad objeto de gravamen, es decir, es imprescindible para el ejercicio de la misma.

Si la actividad, que en este caso es el juego, y las Tarifas del Impuesto, tienen establecido como elemento tributario del mismo las máquinas para la cuantificación de la cuota de tarifa, se computarán todas las máquinas de esta naturaleza de que disponga el propietario de las mismas en todo el territorio nacional que estén directamente afectas a la actividad, al margen de las condiciones y circunstancias en que la misma se desarrolle, o de si generan una ganancia directa o indirecta al sujeto pasivo.

Es decir, la consideración o no de dicho elemento tributario como tal viene impuesta por condiciones objetivas: su afectación directa a la actividad; lo que en ningún caso procederá tener en cuenta son las condiciones circunstanciales que concurran a lo largo del período impositivo, salvo en el caso de cese en el ejercicio de la actividad o de variación de algún elemento tributario, cuando dicha variación sea de orden físico, económico o jurídico y siempre que tenga trascendencia a efectos de su tributación por el Impuesto tal y como se ha señalado anteriormente.

Llevado lo anteriormente expuesto a la cuestión planteada por esa Asociación cabe concluir que, dado que lo que determina la inclusión de un concreto elemento tributario en la cuota de tarifa es su afectación a la actividad correspondiente, será ésta y no otra circunstancia la que determine o no su inclusión como tal elemento tributario en el epígrafe 969.4, con independencia de si el permiso de explotación de una determinada máquina se halla en suspensión temporal o no".

Si bien esta consulta se expresa en relación a las máquinas recreativas y de azar tipo B (epígrafe 969.4), lo relevante es que aporta una definición sobre que se entiende por afectación de un determinado elemento tributario a la actividad gravada. Considera que dicha afectación viene impuesta por condiciones objetivas, computándose todo el número de elementos tributarios de que disponga el que realiza la actividad, al margen de las condiciones o circunstancias en que la misma se desarrolle.

Estas conclusiones discurren en el mismo sentido que lo señalado por la Audiencia Nacional en la sentencia anteriormente citada, no pudiendo quedar la cuantificación de la "base imponible" del impuesto (máquinas recreativas), indeterminada por voluntad del interesado, que es de quién depende la utilización o no de las mismas. En definitiva, no pueden computarse las mesas de juego con fundamento en el criterio de utilización, como pretende la interesada, sino en el de disponibilidad.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 239.8 de la Ley General Tributaria, como señaló este Tribunal Central en su resolución de fecha 25 de junio de 2019 (R.G.: 00/04656/2016 y acumuladas), la afectación de un elemento tributario a la actividad gravada viene impuesta por condiciones objetivas, computándose todo el número de elementos tributarios de que disponga el que realiza la actividad, al margen de las condiciones o circunstancias en que la misma se desarrolle.

No puede quedar la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas (en este caso, número de mesas), indeterminada por voluntad del interesado, que es de quién depende la utilización o no de las mismas.

Quinto.

Por otro lado, la interesada hace hincapié en que se tomen en consideración las declaraciones de variación que la misma ha presentado al amparo de lo previsto en la Regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990.

Señala la cita Regla en su apartado segundo que:

"2. Normas generales de aplicación de los elementos tributarios.

Las oscilaciones en más o en menos no superiores al 20 por 100 de los elementos tributarios, no alterarán la cuantía de las cuotas por las que se venga tributando. Cuando las oscilaciones de referencia fuesen superiores al porcentaje indicado, las mismas tendrán la consideración de variaciones a efectos de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 91.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

Tratándose del elemento tributario constituido por el número de obreros, y en relación a las oscilaciones en más de su número, las Ordenanzas fiscales podrán aumentar el límite máximo del 20 por 100 a que se refiere el párrafo primero de este apartado hasta el 50 por 100."

Por su parte, el artículo 6 del Real Decreto 243/1995 regula las Declaraciones de variación estableciendo los apartados 1, 4 y 5 lo siguiente:

"1. Los sujetos pasivos incluidos en la matrícula del impuesto estarán obligados a presentar declaración mediante la que se comuniquen las variaciones de orden físico, económico o jurídico, en particular las variaciones a las que hace referencia la regla 14.ª.2 de la Instrucción, que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto.

(...)

4. Las declaraciones de variación se presentarán en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación.

5. El órgano competente para la recepción de la declaración de variación podrá requerir la documentación precisa para justificar los datos declarados, así como la subsanación de los errores o defectos observados en la declaración."

Las consecuencias que ocasiona la presentación de una declaración de variación y baja vienen recogidas en el artículo 10.1 del Real Decreto 243/1995, "*La declaración de baja o de variación, referente a un período impositivo, surtirá efectos en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente*".

Como bien señala la Administración, no debe confundirse el criterio utilizado para computar el elemento tributario a partir del cual se calcula la base imponible del impuesto con los límites normativos establecidos para considerar la oscilación de un elemento tributario ya computado como variación a efectos del Impuesto.

Lo que en este caso se está dilucidando es el primero de estos supuestos, es decir, cómo han de computarse las mesas de juego (elemento tributario) para el cálculo de la base imponible del Impuesto.

Como se ha expuesto en el Fundamento anterior, el criterio debe ser el de la afectación del elemento tributario a la actividad desarrollada por la interesada.

El establecimiento dispone de una serie de mesas de juego registradas en el libro de control de resultados de las mesas de juego que la sociedad lleva. El hecho de que el número de estas mesas que se utilicen a lo largo del ejercicio varíe (existiendo meses donde se utilicen más mesas de juego y otros donde se utilicen menos), no implica que hayan dejado de estar afectadas a la actividad.

De acuerdo con lo anterior, las declaraciones de variación deberán referirse a oscilaciones en más o en menos superiores al 20% de los elementos tributarios afectos al ejercicio de la actividad. En el presente caso, las declaraciones de variación se refieren a oscilaciones en la utilización de las mesas, no a variaciones en la disponibilidad de las mismas para el desarrollo de la actividad de la interesada.

Sexto.

Lo argumentado en los considerandos anteriores resulta extensible a la determinación del elemento tributario "máquinas tipo C" del epígrafe 969.4 de las Tarifas del Impuesto.

Séptimo.

En base a lo ya comentado, cabe confirmar los actos censales impugnados puesto que el cómputo de los elementos tributarios "máquinas recreativas" y "mesas de juego" correspondientes a los epígrafes 969.4 y 969.2 de las Tarifas del Impuesto, ha de realizarse atendiendo a un criterio de afectación a la actividad, de disponibilidad, y no de utilización como pretende la interesada.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.