

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092520

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 4 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2143/2019

#### SUMARIO:

**IAE. Cuota. Elementos tributarios. Otros elementos tributarios. Mesas de juego.** La cuestión litigiosa se limita a determinar cuál ha de ser el criterio que debe seguirse para el cómputo del elemento tributario "Mesas de juego" del Epígrafe 969.2 de las Tarifas del IAE. La Inspección, cuya interpretación mantiene también el TEAC, parte de la aplicación analógica de los criterios previstos para otros elementos como son la potencia instalada, los obreros o la superficie del local, y toma como referencia la afectación de los elementos al desarrollo de la actividad. Criterio que cuenta con el respaldo de la Consulta Vinculante de la DGT V1759/2015 de 03-06-2015 (NFC055053) mientras que la sociedad recurrente mantiene que debe seguirse el criterio de utilización y no el de afectación. Considera la Sala que resulta imprescindible para determinar cómo debe computarse el elemento tributario "Mesas de juego" el tomar como punto de partida la naturaleza del IAE y, en particular, su verdadero objeto, que resultará clarificador para despejar si ha de atenderse al criterio de utilización de las mesas o al de afectación, controversia a la que cabe reducir la posición encontrada de las partes. Siguiendo la interpretación fijada por el Tribunal Supremo la SAN de 12 de junio de 2013, recurso n.º. 285/2012, (NFJ051299), toma por base la naturaleza misma del IAE, dirigido en todo caso a gravar la mera actividad económica con independencia de cuál sea el resultado de la misma. Dicha configuración sugiere de manera inequívoca que el criterio rector del impuesto es el de afectación a la actividad, en este caso de las mesas de juego, y no el de utilización de las mismas, que se vincula con el rendimiento. De manera gráfica puede ilustrarse si se compara un gran casino que cuenta, por ejemplo, con treinta mesas de juego declaradas como afectas a la actividad, con una pequeña sala que declara solo tres mesas. Es evidente que el IAE que grava la actividad del primer establecimiento ha de ser mayor, atendida la naturaleza y finalidad del impuesto, que el del segundo, aunque en el ejercicio correspondiente los dos hayan tenido en funcionamiento solo tres mesas. considera esta Sala que la decisión de la empresa de usar solo un número de mesas, o su efectiva ocupación a lo largo del ejercicio, no tienen el carácter de variaciones de orden físico, ni económico -menos aún jurídico-.

#### PRECEPTOS:

RDLeg 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1.ª Epígrafe 969.2.

RDLeg 2/2004 (TRLHL), arts. 89 y 90.

RD 243/1995 (Gestión IAE), arts. 2 y 6..

#### PONENTE:

*Don Francisco de la Peña Elías.*

Magistrados:

Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS  
Don BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA  
Don MARIA JESUS VEGAS TORRES  
Don RAMON CASTILLO BADAL

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0002143 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 13371/2019

Demandante: CASINO CASTILLO DE PERALADA, S.L.U.

Procurador: D. LUÍS VILLANUEVA FERRER

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Codemandado: ORGANISMO AUTONOMO LOCAL XARXA (XALOC) DE LA DIPUTACION DE GIRONA

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

**S E N T E N C I A N º :**

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D<sup>a</sup>. MARIA JESUS VEGAS TORRES

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a cuatro de marzo de dos mil veinticuatro.

VISTO el presente recurso contencioso-administrativo núm. 2143/19 promovido por el Procurador D. Luís Villanueva Ferrer en nombre y representación de CASINO CASTILLO DE PERALADA, S.L.U., contra la resolución dictada con fecha 25 de junio de 2019 por el Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria de la reclamación económico administrativa interpuesta contra las resoluciones del Área de Inspección Tributaria de la Xarxa Local de Municipios de la Diputación de Girona sobre modificación de matrícula censal en el Impuesto de Actividades Económicas. Ha sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado; a intervenido como codemandado el Organismo Autónomo Xarxa Local de Municipios de Girona (XALOC), representado por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los oportunos trámites prevenidos por la Ley de la Jurisdicción, se emplazó a la parte demandante para que formalizase la demanda lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminaba solicitando se dicte sentencia por la que, con estimación de la demanda, dicte sentencia por la que "... estimando íntegramente este recurso, se revoque la resolución impugnada del TEAC y se anule el acto de modificación censal relativo al epígrafe 969.2 dictado por XALOC y confirmados por ésta, con acogimiento de los fundamentos jurídicos expuestos en el cuerpo de este escrito, así como de la correspondiente condena en costas a la Administración demandada."

### Segundo.

El Abogado del Estado y la entidad codemandada contestaron a la demanda mediante sendos escritos en los que suplicaban se dictase sentencia por la que se confirmasen los actos recurridos en todos sus extremos.

### Tercero.

Pendiente el recurso de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera, se fijó para ello la audiencia del día 24 de enero de 2024, en que tuvo lugar.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. D. Francisco de la Peña Elías, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Es objeto de impugnación en este proceso la resolución dictada con fecha 25 de junio de 2019 por el Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria de la reclamación económico administrativa interpuesta contra las resoluciones del Área de Inspección Tributaria de la Xarxa Local de Municipios de la Diputación de Girona sobre modificación de matrícula censal en el Impuesto de Actividades Económicas.

Como se resume en la resolución recurrida, con fecha 16 de septiembre de 2014 se le notificó a la entidad reclamante el inicio de actuaciones inspectoras por parte del Área d'Inspecció Tributaria de la Xarxa Local de Municipis de la Diputació de Girona en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, con la finalidad de comprobar su situación tributaria respecto del municipio de Peralada.

En el curso de dichas actuaciones se le notificaron un total de catorce acuerdos de liquidación derivados de otras tantas actas suscritas en disconformidad, así como doce acuerdos de modificación de la matrícula censal que tienen su origen en las actas referidas.

Contra estos acuerdos de modificación censal interpuso la interesada sendos recursos de reposición, todos ellos desestimados mediante resoluciones notificadas a la entidad el 17 de mayo de 2016.

Frente a las mismas presentó ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) las reclamaciones económico administrativas números R.G.:4656-16, R.G.:4657-16, R.G.:4658-16, R.G.:4659-16, R.G.:4660-16, R.G.:4661-16, R.G.:4662-16, R.G.:4663-16, R.G.:4664-16, R.G.:4665-16, R.G.:4666-16 y R.G.:4667-16. Reclamaciones que fueron desestimadas, a excepción de la R.G.:4657-16 y de la R.G.:4661-16, por la resolución de 25 de junio de 2019, que es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso administrativo.

No obstante, dicho recurso se limita a la desestimación de la reclamación R.G.:4656-16, que trae causa del acta 6638 relativa al Epígrafe 969.2 "Casinos de juego".

En dicha acta (folios 2.929 y siguientes del expediente remitido por la Xarxa Local de Municipios de la Diputación de Girona), tras señalar que " El obligado tributario figura incluido en la matrícula del impuesto en el municipio de Peralada, en el epígrafe 969.2 "Casinos de juego" de la Sección 1a. de las Tarifas, con número de referencia 840102136482.0, desde el 1 de enero de 1992, con domicilio de la actividad en la calle Castillo, s / n de Peralada", y que había declarado como elementos tributarios para el año 2011, 11 mesas; para el año 2012, 10 mesas; para el año 2013, 8 mesas; y para el año 2014, 6 mesas de juego; se indicaba que "Los elementos tributarios comprobados por la Inspección son los que figuran detallados en la diligencia núm.12, de fecha 30 de septiembre de 2015", refiriendo a continuación que las mesas de juego correspondientes a dichas anualidades eran en realidad 19, 14, 12 y 11 para los años 2011, 2012, 2013 y 2014, respectivamente.

En sus alegaciones, la entidad argumentaba que se había determinado de modo incorrecto el elemento tributario "mesas de juego" en relación con la actividad "Casino de juego", epígrafe 969.2 de las Tarifas del IAE, pues la Inspección utilizaba un criterio de cuantificación de las mesas de juego afectadas que no coincidía con la realidad de la actividad.

La Inspección, tras admitir que la normativa reguladora básica del IAE no contempla el método o criterio para cuantificar las mesas de juegos, rechazaba el de utilización propuesto por la interesada sobre la base de la interpretación reflejada en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 4 de Junio de 2013 (rec. núm. 6931/2010), en cuyo fundamento de derecho sexto se dice lo siguiente: "(...) 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 ello, la Inspección sostenía el criterio de "... afectación de las mesas de juego que disponga el titular de la actividad que estén directamente afectadas a la actividad, al margen de las condiciones y circunstancias que la misma se desarrolle, o de si generan una ganancia directa o indirectamente al sujeto pasivo".

Literalmente, en el acta se hacían las consideraciones siguientes: "... el obligado tributario discrepa del criterio utilizado por la Inspección en el hecho de cuantificar el elemento tributario de mesas de juego, en relación a la actividad de casino de juego, de acuerdo con el criterio de afectación de las tablas a la actividad realizada.

De la normativa reguladora básica del IAE no se contempla específicamente el criterio por el que se cuantificará las mesas de juegos, pero sí se puede afirmar que en la regla 14.<sup>a</sup> de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas el impuesto sobre actividades económicas, aprobadas ambas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, contempla el criterio de afectación en los elementos tributarios más importantes como son la potencia instalada, los obreros y la superficie de los locales. De este modo, la regla 14a 1., apartado A) de la Instrucción, dice que resulta computable la potencia de la maquinaria efectivamente instalada afecta a su

equipo industrial. También en la misma regla 14a 1., en el apartado B), dice que se considera número de obreros la plantilla de profesionales de oficio, especialistas y peones afectos directamente a la producción objeto de la empresa. Por tanto, el criterio de afectación es utilizado por el legislador para el cómputo de los elementos tributarios mencionados de potencia instalada, número de obreros y superficie de los locales.

Entiende esta Inspección por afectación a la actividad gravada de un determinado elemento tributario, cuando este elemento está directamente destinado al uso o servicio de la actividad objeto de gravamen, es decir, es imprescindible para el ejercicio de la misma. En nuestro caso, las mesas de juego son los elementos imprescindibles para realizar la actividad de juego que se realiza en el Casino. Este criterio de afectación también es utilizado por la Dirección General de Tributos (Subdirección General de Tributos Locales) en la reciente consulta vinculante, número V1759-15, de 3 de junio de 2015, cuando señala que se computará la totalidad de las máquinas del mismo tipo que el sujeto pasivo afecte a la actividad concreta de que se trate, con independencia de la habitualidad o estacionalidad en que vengan funcionando dichas máquinas, en relación a las máquinas tipo B de la actividad clasificada en la epígrafe 969.4 "Máquinas recreativas y de azar" de la sección primera de las tarifas.

Por otra parte, de acuerdo con la documentación incorporada al expediente, esta Inspección quiere remarcar que el obligado tributario, durante el período objeto de comprobación, tenía autorización por la Dirección General del Juego y de Espectáculos de la Generalidad de Cataluña, órgano competente en el juego en la comunidad autónoma de Cataluña, para instalar hasta un total de 27 mesas de juego, relacionadas a la diligencia núm. 12 de fecha 30 de septiembre de 2015. Asimismo, con las diligencias de constancia de hecho, esta Inspección ha acreditado el número".

Finalmente, el TEAC ratifica esta interpretación en la resolución ahora impugnada de 25 de junio de 2019, que reitera los mismos argumentos y se remite de manera expresa a lo razonado en la mencionada consulta vinculante V1759-15, de 3 de junio de 2015. Además, destaca el TEAC que igual interpretación ha seguido esta misma Sección de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 12 de junio de 2013 (rec. 258/2012).

## Segundo.

Como resulta incontrovertido, la cuestión litigiosa se limita a determinar cuál ha de ser el criterio que debe seguirse para el cómputo del elemento tributario "Mesas de juego" del epígrafe 969.2 de las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas.

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, dedica dicho epígrafe a los "Casinos de juego", y fija la cuota correspondiente a los mismos en estos términos: "Por cada mesa: 2.180.124 pesetas. (13.102,809131 euros)".

Ambas partes admiten también que no existe en la normativa reguladora del IAE un criterio de cómputo del elemento mesas de juego.

Sin embargo, discrepan en cuanto a cuál haya de ser dicho criterio.

La Inspección, cuya interpretación mantiene también el TEAC, parte de la aplicación analógica de los criterios previstos para otros elementos como son la potencia instalada, los obreros o la superficie del local, y toma como referencia la afectación de los elementos al desarrollo de la actividad. Criterio que cuenta con el respaldo de la Consulta Vinculante de la DGT (CV1759-15) que se pronuncia respecto de la actividad recogida en el epígrafe 969.4, máquinas recreativas, y que es el aplicado por esta misma Sala de la Audiencia Nacional en sentencia de 12 de junio de 2013, recurso núm. 258/2012.

Por el contrario, la sociedad recurrente mantiene que debe seguirse el criterio de utilización y no el de afectación, por las razones que expone en su demanda.

Así, señala que los elementos tributarios, es decir, las mesas de juego que se han comunicado en la matrícula y que posteriormente han sido liquidados por la Administración, "... se corresponden con elementos tributarios que el obligado tributario tenía a la fecha de cierre de la matrícula, esto es el 31/12, y que, "automáticamente" a partir del primer segundo del día 01/01 (momento del devengo) han servido de base a la Administración competente (en este caso XALOC) para proceder a la liquidación correspondiente por el concepto tributario IAE".

A su juicio, dicha relación fáctica es inobjetable y se ajusta a lo dispuesto en el artículo 90 del TRLHL y por el artículo 2 del RD 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

Afirma que ello es fácilmente demostrable por cuanto en la actividad de Casino el regulador del juego ha dispuesto (Decreto 201/2001, por el cual se aprueba el Reglamento de los Casinos de Juego. CCAA Cataluña) que existan unos libros en los que se registran los ingresos que se producen en cada mesa de juego, mesa de juego que coincide con elemento tributario previsto en el epígrafe 969.2 previsto en el RDL 1175/1990.

Pone de relieve que la entidad actora no efectúa las comunicaciones de variación de los elementos tributarios que integran la matrícula en base a medias, medianas, medias ponderadas, a las utilizadas, o a las

abiertas, sino en base a las mesas que tiene en funcionamiento de acuerdo con los libros de registro de ingresos de juego que prevé el regulador del juego, y ello de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 85.1, 89.2 y 90.2 del TRLHL, y en los artículos 2, 6 y 10 del Real Decreto 243/1995, destacando que la matrícula se configura con los elementos que existen el día de su cierre 31 de diciembre, y se tributa por los elementos que existen a la fecha del devengo, es decir, el 1 de enero del año correspondiente.

De este modo, supone que la interpretación mantenida por el TEAC se opone a tales normas, insistiendo en que la matrícula se configura " mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo del impuesto" (artículo 89.1 TRLHL), y en que el impuesto " coincide con el año natural", y " se devenga el primer día del período impositivo" (art. 89.1 y 89.2 TRLHL).

Señala que la entidad "... coge como referencia los elementos tributarios que tiene de forma fija en la matrícula a fecha 31/12 en la que se recogen todas las variaciones (de alza y de baja) acontecidas durante el año y cierra la matrícula para que se produzca el devengo en fecha 01/01 con los elementos que existen como establece el indicado artículo 2.1 del RD 243/1995 "; y se plantea para qué servirían, de aceptarse el criterio sostenido por XALOC, las comunicaciones de alza y baja de los elementos tributarios previstas por el legislador, que establece además que dichas variaciones (alza y baja) producirán sus efectos en la matrícula.

Advierte que los mencionados libros de registro no fueron requeridos por la inspección para poder comprobar la totalidad de los días del año, pese a la facilidad probatoria, limitándose al análisis de unos días al azar.

Por otra parte, rechaza la aplicación analógica de los criterios previstos para otros elementos (potencia instalada, obreros, superficie del local) que utiliza la resolución recurrida, invocando la prohibición de la analogía que se contiene en el artículo 14 de la LGT.

Además, cuestiona el criterio de afectación que supone computar cualquier elemento que haya estado en funcionamiento en cualquier momento del año, criterio que, dice, no está establecido en norma alguna y resulta contradictorio con un sistema de funcionamiento de la matrícula en el que se recogen las altas y bajas de los elementos tributarios que se producen durante el año, y se pregunta que cómo puede entenderse que XALOC compute 19 mesas si el día que más mesas hubo abiertas solo fueron 15.

Considera que no es aplicable el criterio asumido en la Consulta Vinculante, que se refiere al epígrafe 969.4 cuyas características serían diferentes de la actividad que aquí se cuestiona, el epígrafe 969.2, con cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2018, recurso núm. 196/17.

En cuanto a la sentencia de esta Sala y Sección de la Audiencia Nacional de 12 de junio de 2013, invocada por el TEAC, discrepa de la solución que acoge en la medida en que prescinde del sistema de variaciones previsto por los artículos 2 y 6 del RD 243/1995, y destaca que la entidad ha seguido escrupulosamente el cumplimiento de los artículos que regulan el IAE, comunicando en su matrícula los elementos tributarios (mesas de juego).

De todo lo cual concluye que gestiona la matrícula del IAE y computa los elementos que integran la base de acuerdo con la normativa aplicable y que cita expresamente ( artículos 85.1, 89.2, 90.1 y 90.2 del Texto Refundido de las Ley de Haciendas Locales, así como los artículos 6 y 10 del Real Decreto 243/1995; que ha de rechazarse la posibilidad de completar el vacío legal que afirma existe sobre esa cuestión acudiendo, como hace XALC y el TEAC aplicando otros epígrafes no relacionados con la actividad controvertida; que el criterio de afectación resulta inaplicable ante el referido vacío legal y la carencia de cualquier norma que lo apoye; y que tampoco puede apoyarse en la Consulta Vinculante V 179-15, en la sentencia de esta Audiencia de 12 de junio de 2013 (que llegaría, según la actora, a conclusiones distintas de las mantenidas en las resolución impugnada); y que, por el contrario, existe un pronunciamiento judicial, la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 19 de febrero de 2018, recaída en el recurso núm. 248/2016, que acoge un criterio que "... aún resultaría más beneficioso para el contribuyente".

### Tercero.

Planteado el litigio en los términos expuestos, considera la Sala que resulta imprescindible para determinar cómo debe computarse el elemento tributario "Mesas de juego" el tomar como punto de partida la naturaleza del Impuesto sobre Actividades Económicas y, en particular, su verdadero objeto, que resultará clarificador para despejar si ha de atenderse al criterio de utilización de las mesas o al de afectación, controversia a la que cabe reducir la posición encontrada de las partes.

Pues bien, el Tribunal Supremo se ha pronunciado de manera expresa acerca de dicha naturaleza en sentencia de fecha 11 de febrero de 2004, recurso núm. 10749/1998 (que confirma la dictada por esta Sección de 25 de junio de 1998, recurso núm. 267/1996), así como en la de 31 de mayo de 2004, recurso núm. 5935/1999, invocada por el Abogado del Estado y a la que se refiere también la sociedad recurrente.

Y en ambas declara lo siguiente:

"Sin embargo, 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.

Por eso, el IAE puede calificarse de Impuesto "directo" (pues no grava, según lo dicho, la creación, circulación o consumo de la riqueza, sino el ejercicio de las actividades económicas, cuantificándose en atención al 'beneficio medio presunto o indiciario' del sector en que se inserta la actividad - artículos 79 y 86.1.4 de la Ley 39/1988 -, ni existe, tampoco, en dicha Ley previsión, obligación o derecho alguno para que el sujeto pasivo traslade o repercuta el gravamen), "real" (en cuanto grava una manifestación de riqueza que puede ser especificada sin ponerla en relación con una determinada persona), "de producto" (el derivado de una concreta fuente, como es el ejercicio de las actividades económicas, pero sin identificarlo con el beneficio real obtenido por el sujeto pasivo, sino con el simple beneficio medio presunto del sector económico en que se enmarca la actividad), "objetivo" (al cuantificarse el gravamen atendiendo sólo a criterios materiales concurrentes en las actividades gravadas) y "de gestión compartida" (censal y tributaria, atribuidas, respectivamente, a la Administración del Estado y a la Municipal).

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".

La interpretación fijada por el Tribunal Supremo inspiró la sentencia dictada con fecha 12 de junio de 2013, recurso núm. 285/2012, por esta misma Sección, y que resolvía un asunto del todo igual al que ahora abordamos. Interpretación que, insistimos, toma por base la naturaleza misma del IAE, dirigido en todo caso a gravar la mera actividad económica con independencia de cuál sea el resultado de la misma.

Dicha configuración sugiere de manera inequívoca que el criterio rector del impuesto es el de afectación a la actividad, en este caso de las mesas de juego, y no el de utilización de las mismas, que se vincula con el rendimiento. De manera gráfica puede ilustrarse si se compara un gran casino que cuenta, por ejemplo, con treinta mesas de juego declaradas como afectas a la actividad, con una pequeña sala que declara solo tres mesas. Es evidente que el IAE que grava la actividad del primer establecimiento ha de ser mayor, atendida la naturaleza y finalidad del impuesto, que el del segundo, aunque en el ejercicio correspondiente los dos hayan tenido en funcionamiento solo tres mesas.

Este criterio cuenta, por tanto, con el respaldo de lo que es una jurisprudencia consolidada, representada por las sentencias del Tribunal Supremo mencionadas que confirman la línea seguida por esta Sección.

La parte recurrente, si bien no cuestiona formalmente este planteamiento general acerca de cuál es el objeto del impuesto -es difícil propugnar un criterio distinto ante la claridad de la doctrina expuesta-, considera que del mismo no puede extraerse la conclusión que acogen XALOC y el TEAC en la medida en que "... vulnera todo el sistema de configuración de la matrícula del IAE, porque prescinde del sistema de variaciones previsto por los artículos 2 y 6 del RD 243/1995".

Frente a este argumento ha de decirse, sin embargo, que los referidos preceptos no justifican de ningún modo que pueda obviarse la naturaleza del impuesto, que es en realidad la consecuencia a la que abocaría la interpretación de la recurrente.

En efecto, bastaría ir sucediendo declaraciones de alta y de baja de los elementos tributarios (mesas de juego) a lo largo del año en función de su utilización efectiva para convertir un impuesto que obedece al ejercicio de la actividad en otro que atiende al rendimiento económico; cuando es lo cierto que las declaraciones de alta o de baja a que se refiere el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, tienen una finalidad claramente distinta que la de adaptar a lo largo del periodo impositivo el uso que se haga de los elementos tributarios.

Y es que las variaciones de uso o de utilización de las mesas a lo largo del periodo impositivo no modifican la capacidad económica del obligado tributario que es, insistimos, lo que grava el Impuesto, como se sigue de la jurisprudencia antes expuesta.

Por ello, las previsiones del Real Decreto relativas a las altas y bajas se han de entender referidas solo a las "... variaciones de orden físico, económico o jurídico, a las que hace referencia la regla 14.<sup>a</sup>.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" (artículo 6.1).

Desde luego, considera esta Sala que la decisión de la empresa de usar solo un número de mesas, o su efectiva ocupación a lo largo del ejercicio, no tienen el carácter de variaciones de orden físico, ni económico -menos aún jurídico-, en los términos a los que se refiere el precepto transcrito.

Por tanto, el recurso no puede ser estimado en la medida en que los argumentos de la recurrente gravitan en torno a esta cuestión fundamental. Sin que obligue a conclusión distinta el pronunciamiento del TSJ de la Comunidad Valenciana que se invoca en la demanda y que no es vinculante para esta Sala.

#### **Cuarto.**

Las costas de esta instancia deberán ser satisfechas por la Administración demandada en aplicación de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley jurisdiccional.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

#### **FALLAMOS**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Luís Villanueva Ferrer en nombre y representación de CASI NO CASTILLO DE PERALADA, S.L.U., contra la resolución dictada con fecha 25 de junio de 2019 por el Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria de la reclamación económico administrativa interpuesta contra las resoluciones del Área de Inspección Tributaria de la Xarxa Local de Municipios de la Diputación de Girona sobre modificación de matrícula censal en el Impuesto de Actividades Económicas. Ha sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado. Resoluciones que se declaran ajustadas a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la parte actora.

La presente sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es susceptible de recurso de casación, que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Lo que pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.