



Roj: **STS 4174/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:4174**

Id Cendoj: **28079130022019100749**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/12/2019**

Nº de Recurso: **8215/2018**

Nº de Resolución: **1872/2019**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 4804/2018,**  
**AATSJ CV 126/2018,**  
**ATS 4704/2019,**  
**STS 4174/2019**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.872/2019**

Fecha de sentencia: 19/12/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8215/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/12/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

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

Transcrito por: COT

Nota:

R. CASACION núm.: 8215/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1872/2019**

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 19 de diciembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8215/2018, promovido por el Abogado del Estado en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 27 de septiembre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en los recursos contencioso-administrativo 427 y 537/2015 (acumulados).

Comparece como parte recurrida D. Florian , representada por el Procurador D. Luis Fernando Granados Bravo y bajo la representación letrada de D. Bernardo Bande García-Roméu.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpuso por el Abogado del Estado en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 27 de septiembre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en los recursos contencioso-administrativo 427 y 537/2015 (acumulados) contra las resoluciones del Tribunal Económico -Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de febrero de 2015 en reclamación nº NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y NUM005 , y contra desestimación presunta, formuladas contra acuerdos desestimatorios en solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes a IVA, distintos periodos de 2010 y 2011 presentadas por establecimientos de hostelería por repercusión del impuesto como consecuencia de instalación en sus establecimientos máquinas recreativas de tipo B, propiedad del solicitante.

**SEGUNDO.-** El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana estimó el recurso contencioso-administrativo con base en los siguientes fundamentos:

"Respecto el fondo, invoca diversas sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana donde se concluye que los contratos para la instalación de máquinas recreativas tipo B en locales de hostelería que se examinaban, en tales sentencias determinaban una prestación exenta de IVA para la empresa de hostelería, pero en el presente caso no se han aportado los contratos, por lo que no se ha razonado el vínculo que une a la empresa que explota las máquinas con la empresa de hostelería, ni se han justificado las razones por las que se considera que las obligaciones asumidas por la empresa de hostelería permiten considerar que la misma participa en la explotación del negocio del juego [...]

La parte actora articula la pretensión estimatoria de la demanda, alegando, en síntesis;

-El asunto planteado por la actora es determinar si las cantidades que las empresas operadoras entregan a los titulares de los establecimientos de hostelería por la recaudación de las máquinas recreativas que se explotan en esos locales son pagos sujetos a tributación por el IVA, o son la participación que corresponde al titular del establecimiento por los beneficios obtenidos en el negocio conjunto, y no están sujetas al IVA.

La relación entre el titular del establecimiento con la empresa operadora de las maquinas consiste en que la empresa operadora pone a disposición del titular del establecimiento de hostelería las máquinas recreativas, comprometiéndose a mantenerla en adecuado estado de funcionamiento y con toda la documentación en regla, y el titular del establecimiento, aparte de las obligaciones relacionadas con el juego se compromete a mantener conectadas a su costa y en su local las máquinas recreativas, proceder a la vigilancia, cuidado y limpieza, y comunicar a la empresa operadora cualquier avería que puedan sufrir para que proceda a su reparación, repartiéndose el beneficio obtenido en proporción al porcentaje pactado, no existiendo duda de que se trata de una fórmula societaria de explotación conjunta de la máquina recreativa, con la finalidad de participación en las ganancias.

-Respecto la falta de justificación de la 'existencia del ingreso indebido apreciada por el TEAR, refiere que no se ha tenido en cuenta que quien factura la recaudación derivada de la explotación de máquinas recreativas



instaladas en los establecimientos son sus titulares, siendo también estos los que tienen la obligación de ingresar ese IVA cuya repercusión ha venido soportando la actora en el ejercicio 2008, pretendiendo la Administración que la actora realice una prueba imposible, cuando es la Administración la que dispone de todos los medios necesarios para acreditar que el IVA ha sido ingresado en la AEAT, debiendo ser ella, por facilidad probatoria, la que pruebe que no han sido ingresadas por quien las repercutió.

-En relación con la cuestión de fondo, refiere que el TEAR rechaza que se trata de un negocio compartido con explotación común, por no haberse aportado contratos que acrediten la relación, cuando no se han aportado porque no se dispone de ellos, pero son muchas las sentencias de la Sala del TSJ de la Comunidad Valenciana que indican claramente cuál es la relación entre las partes, siendo tan conocida en el sector que en muchas ocasiones como en el presente no existe contrato escrito, basándose en la costumbre y el acuerdo verbal, ya que para que tenga eficacia la instalación de las máquinas hace falta la posterior presentación de documentación, suscrita por ambas partes en la sección de Juego de la Consejería.

Además aporta modelo oficial del contrato de instalación de máquinas recreativas y de azar cuando era obligado presentarlo ante Consejería, donde en su cláusula primera señala la naturaleza del negocio, como explotación en común, y consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el tratamiento contable de la tasa de juego, que la trata como un negocio conjunto.

-Respecto la legitimación para llevar a cabo la solicitud de la devolución de ingreso refiere que se encuentra legitimado conforme el artículo 14. 1 c) y 14.2 a) del RD 520/2005, y en cuanto a la obtención de la devolución, conforme el artículo citado puede obtenerla la persona que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiere a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, siempre que se cumplan los siguientes requisitos; 1.-que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura, habiendo aportado la actora copia de las facturas a través de las cuales se ha soportado la repercusión, 2.-que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas, 3.-que las cuotas cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero, aquí la doctrina ha "dicho que es la Administración la que dispone de los medios necesarios para acreditar que el IVA ha sido ingresado, debiendo ser ella la que pruebe que las cuotas indebidamente repercutidas no han sido ingresadas por quien las repercutió; 4.-que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas, y en el caso en que el derecho a la deducción fuese parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible, y en el presente caso, la empresa reclamante se dedica a la explotación de máquinas recreativas de tipo B, por lo que los ingresos obtenidos gozan de la exención de IVA del artículo 20.Uno. 19, 0'10 Ley IVA.

-Concluye que la empresa operadora; al pagar la tasa fiscal sobre el juego, está exenta de IVA, siendo una exención limitada, por lo que se le impide el derecho a la deducción del IVA soportado; por no estar en el artículo 94 de la Ley del IVA.

Lo que se solicita es que el IVA indebidamente soportado correspondiente a la participación del bar en la recaudación de máquinas tipo B, ya que al ser un gasto relacionado con una actividad exenta limitada no ha sido objeto de deducción alguna.

" SEGUNDO.- En el examen de las cuestiones planteadas en esta demanda, procede remitirse a los Fº Dº 3º, 4º y 5º en sentencia 403/2017, de 21 de abril, en rº 655/13, con el fin de mantener la unidad de pronunciamientos y así: "El. Abogado del Estado argumenta su pretensión desestimatoria de la demanda alegando en síntesis que la actora no justifica la realidad del ingreso indebido, y que conforme los artículos 14, 17 y 18 del Reglamento de Revisión aprobado por RD 520/2004, el recurrente no ha justificado ni la existencia del ingreso indebido, pues únicamente ha presentado una relación de empresas que supuestamente le han repercutido el impuesto, ni siquiera un documento acreditativo que justifique haber soportado la repercusión indebida de la cuota que además debería haber sido ingresada.

-Respecto el fondo del asunto se centra la discusión en si existe o no prestación de servicios entre la actora y los establecimientos de hostelería que le repercutían el IVA a la actora, como consecuencia de tener instalado en sus establecimientos máquina recreativas tipo b, propiedad de la actora, sosteniendo la misma que no existe dicha prestación de servicios, sino un vínculo societario que se deriva de un contrato al que se refiere en reiteradas ocasiones, y por el que se produce un reparto de beneficios entre las dos partes, no siendo de aplicación las sentencias invocadas por el actor, pues ni queda acreditado el contrato existente entre las partes, ni puede prosperar su pretensión atendiendo a la doctrina del TEAC, y sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1987, 4 de julio de 1990 y 11 de julio de 1990.

-Concluye que la actora refiere que aunque no tiene contrato, la relación existente con el establecimiento de hostelería es un elemento distintivo a tener en cuenta, pues éstos aportan un elemento esencial para la explotación que es el establecimiento, asumiendo obligaciones necesarias para la explotación de las



máquinas, pero estas obligaciones no determinan que exista un contrato de explotación en común de máquinas recreativas entre la empresa operadora y los titulares de los establecimientos, sino que es un pacto para garantizar que el objeto de los mismos se lleve a cabo en condiciones óptimas, siendo lo importante ver si el establecimiento hotelero en el que se instalan las máquinas asume o no los riesgos de la explotación, no siendo así y estando por tanto ante una prestación de servicios a la operadora de máquinas recreativas.

CUARTO.- Como bien señala la actora, la cuestión de fondo referente a la naturaleza de estos contratos y la exención de los ingresos obtenidos por la empresa explotadora de máquinas recreativas tipo B, al IVA, conforme el artículo 20.Uno 19 de la Ley del IVA, ha sido resuelta por esta Sala y Sección en múltiples ocasiones, como en la sentencia de 3 de febrero de 2016, recurso 874/2012, donde hemos dicho:

["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 ry. 3404/2008) en las que resuelve la cuestión atinente a la sujeción o no al IVA de 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.

Siendo ello así, y en atención a elementales principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, habrá de otorgarse al presente caso la misma solución que hemos venido confiriendo en estos supuestos, lo que determina la estimación de los recursos acumulados.

Así, en la primera de tales sentencias (reiterada en las posteriores) establecemos lo siguiente:

"CUARTO.-Finalmente, y por lo que se refiere al último de los motivos de oposición a la demanda deducidos por el Abogado del Estado, la adecuada resolución del mismo hace conveniente, en primer lugar, proceder a la transcripción de la exención en cuestión en las dos Leyes del IVA de que ahora se trata.

Así, en la Ley 30/1985 la exención, contenida en su art. 8.1, era recogida en los siguientes términos:

"19° Las loterías, apuestas y juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos, y, en su caso, los órganos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades cuya autorización o realización no autorizada constituyan los hechos impositivos de la, tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar."

Y en la Ley 37/1992, su art. 20.Uno, establecía la exención de la siguiente manera:

"19. 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 impositivos 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 constituyan el hecho imponible de las referidas tasas, con excepción de los servicios de gestión del bingo.>>.

Visto lo anterior, debe continuarse señalando que la doctrina que, bajo la vigencia de la Ley 30/1985, sostenía esta Sala (véase, a título de ejemplo, la sentencia nº 1538/2001) era la siguiente:

<<...El tema que se plantea, eminentemente jurídico. consiste en determinar si, las cantidades que las empresas operadoras entregan a los titulares de los establecimientos de hostelería por razón de las máquinas con premio que se explotan en esos locales, o por mejor decir las que estos retienen, son pagos sujetos o no a tributación por el 1. V.A. Dichas cantidades están integradas por las sumas que reciben como participación en beneficios.

El referido supuesto ya ha sido resuelto por esta Sala en casos similares al de autos, en sentencia nº921/1993, en base a los razonamientos que a continuación se exponen y reiteran.

SEGUNDO: La tesis de la Administración tiene la siguiente línea argumenta: 1º) El art. 8.1º-19 de la Ley del IVA y el art. 13.10.19 del reglamento considera exentos del impuesto las actividades que constituyan los hechos impositivos de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar. 2º) El RDL 16/77, que regula la tasa sobre el juego en su art. 3º somete a tributación como hecho imponible, la autorización, celebración u organización de juego de suerte, envite o azar, considerando como sujetos pasivos de la tasa a las empresas cuyas actividades incluyen aquellos tipos de juego y "como responsables solidarias a los dueños o enpreleriolge14 locales donde se celebren". 3º) Estos últimos no tienen la condición de sujetos pasivo, sino de responsables solidarios "ex" artículo 37 de L.G.T. y en consecuencia, aunque responden solidariamente de la deuda, no realizan el hecho



imponible. Por ello, no son sujetos pasivos de la tasa y quedan fuera del ámbito de la exención que proclama el art. 8º de la ley reguladora del IVA de manera que las prestaciones que estos hacen a las empresas operadoras quedan sujetas a este impuesto.

TERCERO: 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 la exención del impuesto, para evitar la doble imposición y reducir la presión fiscal. 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.

CUARTO: 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 avarias que pudieran producirse en la misma, sino, incluso, de abonar los premios en metálico. Si el 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 dijo 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.

QUINTO: Por todo lo anterior, teniendo en cuenta la finalidad o teleología de las normas examinadas, su hermeneútica desde un punto de vista sistemático y, el concreto, el análisis de la situación económica que liga a las partes en la relación cuestionada, procede estimar el recurso y anular el acto administrativo y anular el acto administrativo del que este trae su causa. Todo ello, sin hacer expresa imposición de las costas causadas, pues no se aprecia el concurso de las determinantes circunstancias que señala el art. 131 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción.>>.

QUINTO.-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. "

QUINTO-Pues bien, una vez expuesto lo anterior, y partiendo que la Sala ha asumido, tal y como refiere la actora, que tales contratos, son de explotación en común, como hemos indicado en la sentencia transcrita, sin que sea obstáculo que no se hayan aportado los contratos, la cuestión que hay que resolver es fáctica, es decir, si partiendo de que nos encontramos ante una solicitud de ingresos indebidos, se ha justificado la existencia del ingreso o no.

Para probar el mismo, la actora ha aportado no solamente las facturas a través de las cuales se ha soportado la repercusión del IVA, sino los contratos suscritos obrantes en el expediente, designando para acreditar el ingreso efectuado por los titulares de los establecimientos los archivos de la Agencia Tributaria que es la que en todo momento puede certificar los ingresos, sus fechas y cuantía de cada uno y, por supuesto, si los mismos son correctos, extremos estos que por otro lado no se ha cuestionado por la demandada; siendo además, tal y como refiere la actora que no se ha tenido en cuenta que quien factura la recaudación son los titulares de los establecimientos, siendo estos quienes tienen la obligación de ingresar ese IVA, resultando difícil que la actora pueda probar que los mismos han ingresado el IVA, cuando la propia Administración podría acreditar que las cuotas no han sido ingresadas por quien las repercutió, conforme el principio de facilidad probatoria.

En consecuencia procede estimar la demanda, anulando las resoluciones del TEARV impugnadas, así como los acuerdos por los que se desestiman las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, reconociendo el derecho a la devolución en la cantidad de 8.046,96 €, junto con los intereses legales correspondientes."

El Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de fecha 25 de octubre de 2018 preparó recurso de casación contra la meritada sentencia, identificando 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 17.5) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 19 de noviembre de 2018.

**TERCERO.-** Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 25 de abril de 2019, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

*" 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 ."*

**CUARTO.-** Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], el Abogado del Estado, mediante escrito registrado el 14 de mayo de 2019, interpuso el recurso de casación en el que sostiene que "[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido el art. 20.Uno.19º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido al reconocer la exención de los servicios prestados por los titulares de establecimientos hosteleros en favor de los titulares de las máquinas recreativas instaladas en dichos establecimientos. Y concluye suplicando "[...] fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana y los actos administrativos de los que trae causa."

**QUINTO.-** Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la representación procesal de D. Florian presenta, el día 1 de julio de 2019, escrito de oposición en el que manifiesta que "[...] El dato fundamental para resolver el problema que nos ocupa es si es el titular del local el que tiene la posesión de las máquinas o si, por el contrario, es la Empresa operadora la que tiene la posesión de parte del local" y sostiene que "[...] No puede ser poseedora la Empresa operadora cuando sólo puede acceder al local contando con la colaboración del titular del establecimiento. Falta, por tanto, ese poder de hecho sobre la cosa en que consiste la posesión como hecho.", concluyendo que "[...] el titular del establecimiento no cede la posesión de parte del



local, sino que, por el contrario, es él quien recibe la posesión de las máquinas en él instaladas, para realizar la actividad de juego, como un servicio complementario que el establecimiento de hostelería presta a sus clientes. ", por lo que suplica "[...] dicte sentencia declarando no haber lugar al mismo y confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso."

**SEXTO.- Señalamiento para votación y 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, se señaló para votación y fallo de este recurso el día 17 de diciembre de 2019, fecha en que tuvo lugar el acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- La controversia jurídica.

El objeto del presente recurso de casación es absolutamente idéntico al examinado en esta misma sección bajo el núm. 4636/2017, en el que ha recaído sentencia 314/2019, de 12 de marzo, la primera que aborda el asunto que ahora nos ocupa, a la que siguió la sentencia de 19 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 5342/2017.

En ambos supuestos la controversia es la misma que la que aquí se suscita, y viene definida por el contexto de la explotación de máquinas recreativas tipo "B", en el que resulta forzoso determinar 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.- Remisión a nuestra sentencia 314/2019, de 12 de marzo, dictada en el recurso de casación nº 4636/2017 .**

Elementales exigencias de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina obligan a reproducir ahora nuestro criterio anterior, recogido en los fundamentos de derecho segundo a cuarto de la sentencia núm. 314/2019, de 12 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 4636/2017.

"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 imposables 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."

**TERCERO.- Ausencia de razones para apartarnos de la jurisprudencia derivada de nuestra sentencia 314/2019, de 12 de marzo, recurso de casación nº 4636/2017 .**

El escrito de oposición de Florian , expresa -según afirma- las razones que, en su opinión, justificarían ahora un pronunciamiento de signo contrario a nuestra sentencia 314/2019, de 12 de marzo, recurso de casación nº 4636/2017.

Como advertencia previa, debemos significar que la posición institucional de este Tribunal Supremo, la propia configuración del recurso de casación y la necesidad de garantizar la seguridad jurídica a la que aludíamos al inicio del fundamento de derecho anterior, impiden que el traslado conferido a Florian , "a los efectos de que manifieste en su escrito de oposición si hay alguna razón para que la Sala dicte una sentencia de signo diferente del recogido en la sentencia testigo referida", se convierta en un mecanismo de fiscalización general de la sentencia previa de este Tribunal Supremo.

No obstante, dados los términos en los que se expresa el referido escrito de oposición, conviene, en primer término, clarificar algunos conceptos básicos con relación al nuevo recurso de casación a los efectos de disipar



cualquier confusión al respecto para, posteriormente, analizar la argumentación contenida en dicho escrito de oposición, a los efectos de mantener o rectificar nuestra jurisprudencia.

Por un lado, a tenor del apartado 5 del artículo 92 LJCA parece evidente que la oposición que eventualmente se formule debe tener por objeto, precisamente, el propio recurso de casación y no una sentencia del Tribunal Supremo anterior, por mucho que el propio escrito de interposición se fundamente en la misma pues, no cabe olvidar que el recurso de casación se dirige contra otro pronunciamiento distinto al de este Tribunal Supremo, en este caso, una sentencia dictada por la Sala de lo contencioso-administrativa del TSJ de Valencia.

Esta observación cobra pleno sentido desde el momento que la representación procesal de Florian llega a poner de manifiesto en su escrito de oposición que "dice la Sentencia del TS que esta parte niega sustantividad a la cesión del espacio para la instalación de las máquinas, y efectivamente la negamos, pero amparándonos en la doctrina del TJUE, tal y como reflejaremos a continuación." Esa percepción es manifiestamente errónea por cuanto en el proceso que dio lugar a nuestra sentencia 314/2019, de 12 de marzo dicha entidad mercantil no fue parte del procedimiento.

Por otro lado, se imputa a nuestra sentencia 314/2019, de 12 de marzo, "una doctrina de carácter generalizador que contribuye claramente a aumentar la inseguridad jurídica, justo lo contrario a lo perseguido por el nuevo recurso de casación."

Con relación a esta cuestión baste simplemente recordar que la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial -y que introdujo una nueva regulación del recurso de casación en la LJCA- explicita ya en su Preámbulo que opta por reforzar el recurso de casación como instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho, de modo que el recurso de casación podrá ser admitido a trámite cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia ( artículo 88.1 LJCA).

Sin perjuicio de lo expuesto, la censura sobre el "carácter generalizador" de nuestra sentencia 314/2019 carece de justificación, toda vez que sus fundamentos de derecho - que se acaban aquí de reproducir-, en sintonía con la función de la denominada "nueva casación", satisfacen el ius litigationis, al dispensar tutela a los derechos e intereses de los litigantes y, al mismo tiempo, al uniformizar la interpretación y aplicación de la norma sirven al ius constitutionis.

A todo lo anterior debemos añadir lo siguiente:

Primero, nuestra sentencia 314/2019 valora la relación contractual que unían a las partes en aquél caso, sin que la identidad sustancial de aquél recurso con el presente caso ni siquiera haya sido cuestionada por Automáticos Velázquez, S.L.

Segundo, la STJUE de 12 de junio de 2003, Sinclair Collins Ltd. C-275/01, interpreta el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, que se refiere a la exención "del arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles", mientras que en este recurso -al igual que en el recurso de casación nº 4636/2017 -que dio lugar a nuestra sentencia 314/2019, de 12 de marzo- se planteaba la aplicación del artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, relativo a la exención de "las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro."

Tercero, del asunto Sinclair Collins Ltd, se infiere que la concesión por parte del propietario de un local al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar y a ocuparse del funcionamiento y del mantenimiento de dicha máquina expendedora en su local no constituye un arrendamiento de bienes inmuebles, a los efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, es decir, a los solos efectos de rechazar la aplicación de la exención prevista en esa Directiva. Sin embargo, nuestra sentencia 314/2019, de 12 de marzo afirma únicamente la existencia de una prestación de servicios existente entre el titular de la máquina recreativa y el titular del establecimiento hostelero en el que se ubica sin que se califique la misma expresamente como una relación arrendaticia ni mucho menos a los efectos de la exención del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

Cuarto, afirma el escrito de oposición que "tanto del análisis de la doctrina y jurisprudencia civil interna como, muy especialmente, de la jurisprudencia comunitaria - Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2003, Asunto C-275/01, SINCLAIR COLLINS LTD- concluimos que de las relaciones fácticas existentes entre la empresa operadora, titular de las máquinas, y los titulares de los establecimientos de hostelería, en ningún caso se produce una prestación de servicios, consistente en la cesión de parte del local, por parte de dichos titulares de los locales a la empresa operadora." Sin embargo, la lectura de la Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2003, Asunto C-275/01, SINCLAIR COLLINS LTD arroja la conclusión contraria al explicitar lo siguiente en su



apartado 16: "Con carácter liminar, debe hacerse constar que es pacífico que, a tenor del contrato, el propietario del local que concede el derecho a instalar y ocuparse del mantenimiento de una máquina expendedora de cigarrillos realiza una prestación de servicios en calidad de sujeto pasivo en el sentido del artículo 6, apartado 1, y del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. Las prestaciones realizadas por él en virtud del contrato están, pues, en principio, sujetas al IVA con arreglo al artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva. Queda por ver si están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la mencionada Directiva."

Quinto, mantiene el escrito de oposición que el hecho de que, "ante una misma realidad fáctica, la parte de la recaudación que corresponde "al que no es titular de las máquinas" pero que interviene activamente en el servicio de juego -cuestión probada-, reciba un trato diferente en materia de IVA, según se aplique la jurisprudencia del TS ("sentencia testigo" de 12/03/2019) o la del TJUE (sentencia Henfling de 14/07/2011, asunto C-464/10), por si sola es una importante razón que justifica que el criterio fijado recientemente por el TS, sea revisado." No se alcanza a comprender que la controversia del presente recurso constituya "una misma realidad fáctica" de la subyacente al asunto Henfling. Ciertamente, esta sentencia del Tribunal de Justicia tiene también por objeto la interpretación de la exención del juego, prevista en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva pero ahí terminan las diferencias, toda vez que en aquel asunto se trataba de determinar si cabría aplicar la exención del IVA a los servicios prestados por un comisionista que actúa como intermediario en su propio nombre, pero por cuenta de un comitente que organiza prestaciones de servicios recogidas en el citado artículo 13, parte B, letra f). Por otro lado, pese a lo que afirma el escrito de oposición, tampoco constituye una cuestión probada que el hostelero intervenga "activamente en el servicio de juego", por lo que, difícilmente cabría admitir aquí una extensión de "la categoría de exención del servicio [del juego] a los usuarios de toda la cadena de contraprestaciones."

#### **CUARTO.- 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.

#### **QUINTO.- 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 nº 870/2018 de 27 de septiembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso nº 427/2018 y 537/2015 (acumulados), 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.

#### **SEXTO.- 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, al no apreciar temeridad ni mala fe en ninguna de las partes.

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, habida cuenta de la complejidad jurídica de la cuestión suscitada.

**FALLO**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esa sentencia.

? **Segundo.** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente le es propia de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 27 de septiembre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en los recursos contencioso-administrativo 427 y 537/2015 contra las resoluciones del Tribunal Económico -Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de febrero de 2015 en reclamación nº NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y NUM005 , y contra desestimación presunta, formuladas contra acuerdos desestimatorios en solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes a IVA, distintos periodos de 2010 y 2011 presentadas por establecimientos de hostelería por repercusión del impuesto como consecuencia de instalación en sus establecimientos máquinas recreativas de tipo B, propiedad del solicitante, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Florian , las resoluciones del Tribunal Económico - Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de febrero de 2015 en reclamación nº NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y NUM005 , y contra desestimación presunta, formuladas contra acuerdos desestimatorios en solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes a IVA, distintos periodos de 2010 y 2011 presentadas por establecimientos de hostelería por repercusión del impuesto como consecuencia de instalación en sus establecimientos máquinas recreativas de tipo B, propiedad del solicitante, cuya confirmación procede.

**Cuarto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación y, 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 Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.