

**Actuaciones de comprobación censal a efectos de determinar epígrafe del IAE.  
No prescripción.  
T.E.A.C. (Sala)  
Fecha: 25 de junio de 2019  
Arts. 66 y 66bis L.G.T. (L58/2003)**

*La facultad de comprobar que ostenta la Administración es distinta de la facultad de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por lo que las actuaciones de comprobación censal a efectos de determinar el epígrafe de Impuesto sobre Actividades Económicas no están sometidas a plazo de prescripción alguno.*

*Reitera criterio de RG 0/04546/2015 (23-07-2018).*

*Relacionado: Sentencia Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 (rec. 4075/2013).*

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-Consta en todo lo actuado que en fecha 16 de septiembre de 2014 se le notificó a la entidad reclamante la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras por el concepto Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), concerniente a los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, con la finalidad de comprobar su situación tributaria respecto del municipio de ... por parte del Área d'Inspecció Tributaria de la Xarxa Local de Municipis de la Diputació de Girona.

A lo largo del mes de enero de 2016 la interesada recibió la notificación de 14 acuerdos de liquidación derivados de 14 actas suscritas en disconformidad, así como 12 acuerdos de modificación de la matrícula censal que tienen su origen en las actas referidas en el encabezamiento de esta resolución.

**SEGUNDO.**-No conforme con los acuerdos de modificación censal, en fecha 29 de febrero de 2016 interpuso 12 recursos de reposición contra los mismos, siendo desestimados, y notificándose el 17 de mayo de 2016.

**TERCERO.**-Nuevamente disconforme, con fecha 17 de junio de 2016, la entidad interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central las presentes reclamaciones económico-administrativas, registrándose con 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, alegando en síntesis lo siguiente:

Superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras; prescripción del derecho de la Administración a liquidar eventuales deudas tributarias.

Que los actos de modificación censal han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento por infracción de los artículos 10 y 11 del Real Decreto 243/1995 e infracción del artículo 12 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de ...

Improcedencia del acto de modificación censal en la matrícula consistente en la baja del Epígrafe 671.4 "restaurante de dos tenedores", por afectar a un ejercicio que no fue objeto de comprobación.

Improcedencia del acto de modificación censal en la matrícula consistente en la baja del Epígrafe 672.2 "Cafetería de dos tazas", por afectar a un ejercicio que no fue objeto de comprobación.

Incorrecta determinación del elemento tributario "mesas de juego" afectas a la actividad de casino de juego, Epígrafe 969.2.

Incorrecta determinación de la actividad de restaurante de un tenedor y del elemento tributario "superficie", Epígrafe 671.5.

**CUARTO.-**Mediante escrito de la Abogada del Estado-Secretaria de este Tribunal se procedió a acumular los expedientes de referencia con 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, conforme al artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria).

**QUINTO.-**Adicionalmente, con fecha 15 de noviembre de 2017, la interesada presentó alegaciones complementarias respecto de la reclamación con R.G.:4656-16, en relación con la aducida incorrecta determinación del elemento tributario "mesas de juego" afectas a la actividad de casino de juego, Epígrafe 969.2, acompañándose de un informe pericial.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

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

**TERCERO.-** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si las resoluciones de los recursos de reposición interpuestos contra los respectivos actos de gestión censal del Área d'Inspecció Tributaria de la Xarxa Local de Municipis de la Diputació de Girona por los que se acuerda modificar la matrícula censal del Impuesto sobre Actividades Económicas citados en el encabezamiento se encuentran ajustados a Derecho.

**CUARTO.-**La primera de las alegaciones, comunes a todas la reclamaciones presentadas, es que la Administración ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, y por lo tanto, debió entenderse no interrumpida la prescripción con la notificación del inicio de dichas actuaciones, habiendo prescrito el derecho de la Administración para modificar los datos censales.

Manifiesta la interesada que la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se notificó el día 16 de septiembre de 2014, notificándose el acuerdo de modificación censal el 29 de enero de 2016, superando así el plazo inicial de 12 meses, que establecía el artículo 150 de la Ley General Tributaria, en 135 días. La Administración consideró la existencia de dilaciones imputables a la obligada tributaria por un total de 187 días. No estando de acuerdo la reclamante, a lo largo del escrito de alegaciones trata de argumentar los motivos por los que no deben imputársele dichos retrasos.

En lo que aquí concierne debe señalarse que el apartado 2 del artículo 150 anteriormente citado establece lo siguiente:

"2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta

su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.(...)"

Por su parte, el artículo 66 de la Ley General Tributaria, titulado "Plazos de prescripción", dispone lo siguiente:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".

Pues bien, es importante tener en cuenta que las resoluciones objeto de impugnación tienen su origen en los recursos de reposición interpuestos contra los actos de rectificación censal, y no la regularización de las cuotas impositivas devengadas por el IAE como consecuencia de dicha rectificación.

En la medida en que las actuaciones de comprobación censal se limitan a comprobar la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales, no puede considerarse que las mismas estén sometidas a plazo de prescripción, pudiendo la Administración comprobar el adecuado cumplimiento de tales obligaciones pues, como se ha señalado, la finalidad de tales actuaciones de comprobación se limita a verificar la adecuación a la realidad de los datos que aparecen en los censos controlados por la Administración.

Reiteramos aquí, que la facultad de comprobar que ostenta la Administración es distinta de la facultad de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por lo que aquella no está sometida a plazo de prescripción alguno. Así se deriva de lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley General Tributaria, el cual, bajo el epígrafe "potestades y funciones de comprobación e investigación", señala lo siguiente:

"1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos."

Criterio este que ha sido reconocido por el Tribunal Supremo en sentencia de 5 de febrero de 2015 (rec. 4075/2013), en la que señala lo siguiente:

"CUARTO.- 1. En el presente caso la discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse.

2. La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas.

El artículo 115 de la LGT 2003 ( art. 109 LGT 1963 ) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos."

Por lo tanto, como ya se pronunció este Tribunal Económico - Administrativo Central en su resolución de 23 de julio de 2018 (R.G.: 4546/2015), una cosa son las comprobaciones censales que persiguen la adecuación de los datos contenidos en el censo a la realidad, su prueba y la referencia temporal de la misma, y otra muy distinta las posibles consecuencias que pueden derivarse, desde el punto de vista material, de los resultados de las citadas comprobaciones. Así, la utilización por parte de la Administración de los citados datos, a efectos de regularizar obligaciones de carácter material, solamente será posible si no ha prescrito, de acuerdo con las reglas contenidas en la Ley General Tributaria y de aplicación a esta materia, el derecho de la administración para practicar la referida regularización, aspecto este que no es objeto de las presentes reclamaciones.

A este respecto cabe señalar que mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se incorporó un nuevo artículo 66 bis que como se indica en la propia exposición de motivos de la misma "...incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el

derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.

La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.

Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido."

En definitiva, no procede acoger la pretensión de la interesada, debiendo considerarse que la Administración estaba legitimada para la realización de las citadas actuaciones de comprobación censal, no habiendo prescrito las mismas, y por tanto son ajustados a derecho los actos de rectificación censal impugnados.

QUINTO.-La segunda de las alegaciones comunes se centra en que los actos de modificación censal han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento por infracción de los artículos 10 y 11 del Real Decreto 243/1995 e infracción del artículo 12 de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de ..., señalando lo siguiente:

"Esta representación debe manifestar su plena disconformidad con la regularización efectuada por la Administración tributaria local, toda vez que las variaciones de los elementos tributarios modificadas en la matrícula censal del IAE en los ejercicios correspondientes, tienen efectos a partir del ejercicio inmediatamente siguiente. Es decir, si se modifica la matrícula censal del IAE del ejercicio 2011, dicha modificación tendrá efectos a partir del 1 de enero del 2012, y por tanto, la Administración tributaria local ha errado en la aplicación de las normas reguladoras y de gestión del IAE, dictando las liquidaciones complementarias prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido a tal efecto".

En defensa de sus pretensiones, la reclamante reproduce el contenido de diversos artículos, entre los que se encuentran los supuestamente infringidos, referidos anteriormente, y trae a colación una serie de resoluciones administrativas y de la jurisdicción contencioso-administrativa relativas al momento en que las modificaciones censales producen sus efectos.

En primer lugar debe matizar este TEAC que la presunta vulneración de los artículos 10 y 11 del Real Decreto 243/1995 y artículo 12 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento, al dictarse los acuerdos liquidatorios, no supone que se hayan infringido las normas reguladoras del procedimiento y, mucho menos, que se haya prescindido total y absolutamente del mismo. Supuesto recogido en los artículos 217.1.e) de la LGT y 62.1.e) de la Ley 30/1992, aplicable "ratione temporis".

Cabe señalar que el procedimiento administrativo es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin, y que los artículos citados no regulan procedimiento alguno, ni establecen las fases, requisitos o condiciones del mismo. En su caso, la presunta vulneración se trataría de un supuesto de anulación de las liquidaciones practicadas en virtud del artículo 63.1 de la Ley 30/1992, que señalaba, que: "Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder".

En segundo lugar cabe recordar que las resoluciones objeto de impugnación ante este Tribunal económico-administrativo Central, tienen su origen en los recursos de reposición interpuestos contra los actos de rectificación censal, y no contra la regularización de las cuotas impositivas devengadas por el IAE como consecuencia de dicha rectificación, como así señala la propia reclamante en su escrito de alegaciones:

"Por ello, el principal objeto de controversia radica en cuestionar la improcedencia de las liquidaciones complementarias por las variaciones detectadas (...), ya que tales variaciones que han supuesto la modificación de la matrícula censal (...), deberían surtir efecto en los ejercicios posteriores a partir de la matrícula confeccionada al efecto del IAE el 31 de diciembre del ejercicio correspondiente inmediato anterior".

Visto lo anterior, a juicio de este TEAC, dichas alegaciones son totalmente improcedentes puesto que se centran en que las liquidaciones dictadas vulneran el ordenamiento jurídico, cuando el objeto de las presentes reclamaciones es determinar si los actos censales que rectifican los datos de la matrícula del impuesto son ajustados a derecho.

En todo caso, estas alegaciones deberían ser examinadas por aquellos órganos que conocieran de los recursos o reclamaciones contra las resoluciones de los recursos de reposición interpuestos contra los acuerdos de liquidación. Según consta en el expediente, los juzgados de lo contencioso administrativo de la provincia de Girona.

Por lo tanto, deben desestimarse estas alegaciones.

SEXTO.-Por último en relación con las cuestiones formales, alega la reclamante la improcedencia de los actos de modificación censal en la matrícula del impuesto consistentes en la baja del Epígrafe 671.4 "restaurante de dos tenedores" (Acta 6641 y R.G.: 4657-16), y en la baja del Epígrafe 672.2 "Cafetería de dos tazas" (Acta 6645 y R.G.:4661-16), por afectar a un ejercicio que no fue objeto de comprobación, el ejercicio 2010.

Según obra en el expediente, los acuerdos de rectificación censal vienen a confirmar las propuestas de modificación por las cuales la Inspección da de baja las actividades controvertidas en los epígrafes arriba referenciados, con efectos desde 31 de diciembre de 2010, y las da de alta en el Epígrafe 671.5 "restaurante de un tenedor" y Epígrafe 673.2 "Otros cafés y bares", respectivamente, con efectos desde el 1 de enero de 2011.

Aduce la reclamante que resulta inaceptable que la Administración pueda decidir ampliar unas actuaciones inspectoras que sólo comprendían los ejercicios 2011 a 2014, a otro ejercicio anterior, el 2010, y que tal circunstancia nunca se le comunicara ni se pusiera de manifiesto, vulnerando el principio de seguridad jurídica.

Estas mismas alegaciones ya fueron planteadas en los correspondientes recursos de reposición, contestando la Administración lo siguiente:

"Por lo tanto, de las comunicaciones y diligencias había quedado acreditado que la variación de los elementos tributarios ya había quedado constatada con anterioridad a los períodos inspeccionados, informando a la interesada en todo momento que éstas serían incluidas y desplegarían efectos en la matrícula del ejercicio 2011. En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la interesada y entender procedente la liquidación de IAE de los ejercicios 2011 a 2014 que resulta del procedimiento inspector núm. ..."

En relación a esta cuestión, el artículo 147.2 de la Ley General Tributaria señala lo siguiente:

"2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

Por su parte, el artículo 178 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos dispone:

"1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y período comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o períodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o período de los señalados en dicha comunicación.(...)"

Visto lo anterior, cabe señalar, recordando lo dispuesto en el fundamento de derecho tercero de la presente resolución, que si bien la facultad comprobadora de la Administración puede extenderse a aquellos ejercicios para los que ya ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria, al subsumirse las actuaciones de comprobación censal en el seno de un procedimiento inspector, estas deben acotarse a los ejercicios que comprende dicho procedimiento.

De acuerdo con lo anterior, este Tribunal no considera ajustados a derecho los actos censales por lo que se dan de baja las actividades controvertidas en los epígrafes arriba referenciados, con efectos desde 31 de diciembre de 2010, por tratarse de un ejercicio que quedaba fuera del alcance del procedimiento inspector. Si la Administración quería acordar actos censales con efectos desde 2010 debería haber

ampliado el alcance del procedimiento, en relación a las actuaciones de comprobación censal, en los términos del artículo 178.5.a) del Reglamento General de Aplicación de los Tributos.

En este punto, deben estimarse las alegaciones de la reclamante, debiendo reputarse nulos los acuerdos de baja, con efectos 31 de diciembre de 2010, señalados en el encabezamiento de este fundamento de derecho.

SÉPTIMO.-En relación a las cuestiones de fondo alega en primer lugar la reclamante la incorrecta determinación por parte de la Inspección del elemento tributario "mesas de juego" afectas a la actividad de casino de juego, Epígrafe 969.2. de las Tarifas del Impuesto.

Según consta en el expediente, con base en los datos correspondientes al ejercicio de la actividad, los libros registros y las diligencias de constancia de hechos que corresponden a las diversas visitas de comprobación realizadas por la Inspección en las instalaciones de la reclamante, se computaron como elementos tributarios, "mesas de juego", afectos a la actividad, para los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, un total de 19, 14, 12 y 11 mesas, cuando lo declarado por la entidad había sido 11, 10, 8 y 6 mesas, respectivamente.

De acuerdo con el criterio adoptado por la Administración, bastaría que una de las mesas (identificadas individualmente cada una de ellas con un número dado por la entidad), hubiera sido utilizada por lo menos una vez durante el ejercicio correspondiente, para considerar que se encontraba afecta a la actividad en dicho ejercicio.

Sin embargo, del escrito de alegaciones así como del informe pericial presentado con posterioridad se desprende que la entidad discrepa de este criterio de cómputo, en resumen, por carecer de sustentación jurídica, ser discrecional y no ajustarse a la realidad fáctica de la actividad, debiéndose haber empleado como criterio de cómputo el de la media aritmética de las mesas utilizadas los días en los que tuvieron lugar las visitas, o incluso, aunque no lo comparte, el número máximo de mesas utilizadas el día de mayor funcionamiento de todo el período anual, y añade lo siguiente:

"Lo que no es razonable es considerar, como mesas afectas, el número total absoluto de las distintas mesas que de forma irregular se han venido utilizando durante todo el período anual, pues de ello resulta una cantidad superior al máximo de las mesas puestas en funcionamiento el día de más actividad, sin tener en cuenta que en ésta, como en tantas otras actividades, es habitual contar con un número mayor de elementos de los que puedan estar en funcionamiento, por causas múltiples, como para prever sustituciones por averías, reparaciones, limpieza, rotaciones, desgastes, etc., tanto más cuando la actividad "casino de juego" exige mantener en sus instalaciones, mobiliario y elementos de decorado una pulcritud óptima e inmejorable por las exigencias inherentes".

Según las manifestaciones de la reclamante, no existe controversia en la consideración del epígrafe 969.2 de las Tarifas del Impuesto, como rúbrica adecuada a la actividad que desempeña:

"Epígrafe 969.2 Casinos de juego.

Cuota de:

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

No obstante, señala, que el referido módulo figura de forma absolutamente inconcreta, carente de criterio interpretativo, tanto dentro del mismo epígrafe, como en el grupo al que pertenece, así como su omisión en la regla 14ª de la Instrucción, en la que se afronta la interpretación de otros elementos tributarios determinantes para el cálculo de la cuota del impuesto, y continua diciendo:

"La ausencia de un criterio clarificador, puede concluir a distintas interpretaciones. En el caso que nos ocupa, la Inspección sostiene que deben computarse el número de mesas afectas a la actividad del juego, algo en lo que conviene también el contribuyente; mas, se infieren criterios distintos para interpretar el concepto afectos. El concepto afectación a la actividad gravada lo traduce la Inspección en "que el elemento esté directamente destinado al uso o servicio de la actividad, es decir resulta imprescindible para su ejercicio". Los matices "directamente" e "imprescindible para su ejercicio" no son tenidos en cuenta por el Organismo de Gestión, como se debiera. Como fruto de ello, ha computado un número de mesas en las que no concurren estos aspectos".

Además, con base en todo lo anterior, alega que la Inspección ha realizado el cómputo del módulo mesa de manera discrecional, siguiendo un criterio propio, "sui generis", carente de apoyo legal, reglamentario o doctrinal, sin otro soporte que el de buscar una mayor recaudación.

En primer lugar, este Tribunal no comparte la opinión de la reclamante al indicar que el criterio utilizado por la Inspección se haya adoptado de forma discrecional o siguiendo un criterio personal, por cuanto, si bien el propio actuario era concedor de la ausencia en las Tarifas del Impuesto de un criterio interpretativo expreso respecto del cómputo de mesas, éste motivó razonadamente su decisión conforme lo establecido por la Audiencia Nacional, en su sentencia de 12 de junio de 2013 (Rec. 258/2012), a pesar de su incorrección al señalar que procedía del Tribunal Supremo, y también, de acuerdo con el criterio adoptado por la Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante V1759-15, de 3 de junio de 2015.

La Audiencia Nacional, en la citada sentencia, en un caso similar planteado también por un casino, respecto del cómputo de mesas de juego, estableció lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):.

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

En relación con la precitada sentencia, aduce la interesada que dicho párrafo obedece a uno de los motivos de impugnación al recurso por parte de la Abogacía del Estado, no siendo la expresión de la voluntad de la Sala. No puede este Tribunal estar en mayor desacuerdo por cuanto de su propio contenido así como del contexto del mismo se observa que es la propia Audiencia Nacional, la que en sus conclusiones, hace suyo el argumento de la Abogacía del Estado para desestimar las alegaciones de la reclamante respecto de esta cuestión.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

A la vista de todo lo anterior, este TEAC debe desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto.

OCTAVO.-Alega por último la interesada la incorrecta determinación de la actividad de restaurante de un tenedor y del elemento tributario "superficie", Epígrafe 671.5. (Actas 6641 a 6644 y R.G.: 4657-16 a 4660-16).

La Inspección entiende que por cada espacio destinado a restaurante, esto es, la sala "P", "C", "S" i "R", deberían existir tantas altas en el epígrafe 671.5, considerando incorrecta el alta única de la interesada que engloba el total de las superficies de cada estancia destinada a restaurante.

Alega la interesada que si bien es cierto que físicamente los espacios están configurados de forma separada, ello obedece a razones puramente estructurales del propio castillo que imposibilitan crear una zona única destinada a restaurante. Además la edificación tiene la consideración de Bien de Interés Cultural estando sometido a ciertas limitaciones en relación a las obras que pueden realizarse.

Aduce también que cada espacio no dispone de una cocina propia, sino de una única cocina centralizada que abastece a todas la salas, lo que impide que los cuatro espacios puedan funcionar de manera independiente. Lo único que disponen cada sala son las cámaras de conservación, tanto frías como calientes que permiten mantener los platos previamente elaborados en la cocina del castillo a su debida temperatura.

Estas mismas alegaciones ya fueron planteadas por la reclamante en el recurso de reposición, desestimándose por la Administración con base a lo siguiente:

"(...) La Regla 6ª de la misma Instrucción nos dice el concepto de local donde se ejercen las actividades y en su punto dos considera locales separados los que tengan puertas diferentes para el servicio del público y que se encuentren divididos en cualquier forma perceptible (...). [www.gesaf.com](http://www.gesaf.com)

Para el caso que nos ocupa tal y como se ha recogido en las diligencias correspondientes hay diferentes restaurantes individualizados en el complejo inspeccionado, locales separados e independientes de acuerdo con lo establecido en la regla sexta antes mencionada; todos ellos se clasifican en el epígrafe 671.5 sección primera de las tarifas del impuesto. Estos restaurantes disponen de cocinas independientes, los horarios de apertura son diferentes, aunque pueden coincidir. El hecho de que el Castillo de ... esté catalogado como Bien de Interés Cultural no se puede considerar como un hecho determinante para no diferenciar varias actividades de acuerdo con las disposiciones de la normativa propia del IAE.

Respecto de la alegación de que no disponen de cocina propia, hay que decir que de acuerdo con la documentación aportada por el sujeto pasivo, proyecto técnico y planos de las instalaciones, se puede observar que figuran cocinas en cada uno de los restaurantes, lo que se refleja en la distribución de la superficie de la diligencia número 12 de 30 de septiembre de 2015.

En concreto el restaurante R se define como un espacio acogedor ubicado en el primer piso del Castillo y con ventanas enrejadas situadas en la fachada principal, ofrece una cocina selecta y menús temáticos, el horario de apertura es los viernes, sábados, festivos y vigilia, a partir de las 20:30h. a partir de mediados de junio, y hasta septiembre, abierto todos los días a partir de las 20:30h. El restaurante C ubicado en los jardines del Castillo que ofrece cenas en el exterior con música en directo. Dentro del castillos también está el restaurante S destinado a celebraciones y

banquetes. Y por último el P ubicado en los jardines del Castillo que ofrece cenas con espectáculo y otros eventos.

La clasificación de las actividades que realiza el obligado tributario se han realizado en aplicación de las Tarifas y la Instrucción del impuesto como se expone y motiva al informe que acompaña al acta de disconformidad. Atendiendo a la naturaleza de las actividades desarrolladas, y en aplicación de la normativa propia del impuesto debe presentar una alta para cada actividad. En consecuencia, no puede prosperar la alegación de la interesada".

Cabe decir, como adelantaba la resolución del recurso de reposición, que la Regla 6ª de la Instrucción, en su apartado 2.b, establece que se consideraran locales separados: "Los situados en un mismo edificio o edificios contiguos que tengan puertas diferentes para el servicio del público y se hallen divididos en cualquier forma perceptible, aun cuando para su dueño se comuniquen interiormente".

A mayor abundamiento, la Regla 10ª, en su apartado 3, refuerza la necesidad de dar tantas altas como locales en los que se ejerza la actividad, señalando: "Si una misma actividad se ejerce en varios locales, el sujeto pasivo estará obligado a satisfacer tantas cuotas mínimas municipales, incrementadas, en su caso, con los coeficientes previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 39/1988, cuantos locales en los que ejerza la actividad.(...)".

Conviene traer a colación en este punto la consulta vinculante V0408-08, de 13 de diciembre de 2004, de la DGT que determina que el solicitante debería darse de alta en el epígrafe correspondiente por cada uno de los locales en los que ejercía la actividad.

Visto lo anterior, y centrándonos en los hechos determinantes de la existencia de locales separados a efectos de la definición dada en la Instrucción del Impuesto, debe señalarse, que examinados los mapas presentados por la reclamante con fecha 15 de octubre de 2014 (Diligencia nº 2) se aprecia la existencia de puertas diferentes para el servicio del público y las estancias se hallan divididas de forma perceptible por cuanto están situadas en diferentes localizaciones dentro del complejo.

Además, la reclamante no ha presentado alegación alguna que trate de desvirtuar las manifestaciones de la Inspección de que los restaurantes tienen horarios distintos, y de que ofrecen servicios de restauración diferenciados (cocina selecta y menús temáticos, cenas en el exterior con música en directo, celebraciones y banquetes, y cenas con espectáculo y otros eventos).

En cuanto a la alegación de que la edificación tiene la consideración de Bien de Interés Cultural estando sometido a ciertas limitaciones, obedeciendo la separación a razones estructurales, es totalmente irrelevante a los efectos de la aplicación de Impuesto

En relación a que cada espacio no dispone de una cocina propia, sino de una única cocina centralizada que abastece a todas la salas, a la vista de la documentación obrante en el expediente, este Tribunal debe desestimar esta alegación, por cuanto en la referida Diligencia nº 2 queda recogida la existencia de cocina independiente para cada una de las salas, todo ello con base en los planos aportados por la reclamante en la comparecencia de 15 de octubre de 2014, que también han sido analizados por este Tribunal.

De acuerdo con todo lo anterior debe desestimarse esta alegación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

