

La liquidación e ingreso de un tributo como actividad empresarial: a propósito del Impuesto sobre el juego del bingo. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2007

BIB 2008\1201

Diego, González Ortiz. Universitat Jaume I. Castellón

Publicación:

Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento num.23/2008 2
Editorial Aranzadi, S.A.U.

SUMARIO

[1.Introducción](#)

[2.El premio de cobranza como contraprestación de una prestación de servicios empresarial](#)

[1.La recaudación y autoliquidación del Impuesto sobre el Juego del Bingo como actividad empresarial](#)

[2.La recaudación y autoliquidación del Impuesto sobre el Juego del Bingo como actividad onerosa](#)

[3.Extensión de los efectos de la Sentencia 854/2000 del TSJ de Cataluña](#)

[1.Acerca del carácter declarativo de la resolución que extiende los efectos de la Sentencia 854/2000](#)

[2.Acerca del contenido meramente anulatorio de la Sentencia 854/2000](#)

[4.Contradicción de la Sentencia 854/2000 con la jurisprudencia sobre los recaudadores municipales](#)

1. Introducción

La Ley 21/1984, de 24 de octubre, dictada por el Parlamento de Cataluña en ejercicio de su competencia para establecer y regular sus propios impuestos, y dentro del marco jurídico configurado por la Constitución española, el Estatuto de Cataluña y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, establece y regula el Impuesto sobre el Juego del Bingo.

El Impuesto sobre el Juego del Bingo grava la participación en dicho juego en locales autorizados. Su normativa reguladora califica como sujeto pasivo contribuyente a las personas físicas que compren los cartones para participar en las partidas de bingo. Sin embargo, la Ley no obliga a los participantes a autoliquidar e ingresar el impuesto autoliquidado.

Los obligados a autoliquidar e ingresar el impuesto autoliquidado son, a título de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, las personas o entidades titulares de autorizaciones administrativas para explotar el juego y, en su caso, las sociedades de servicios que tengan a su cargo la gestión del mismo. Estas personas o entidades, asimismo, quedan obligadas a repercutir el impuesto sobre el contribuyente al adquirir éste los cartones en la sala de juego.

Por otra parte, la Ley autoriza al Consejo Ejecutivo a determinar el premio de cobranza del sujeto pasivo sustituto del contribuyente, que se deducirá de la cuota autoliquidada. Así, por disposición de los Decretos 343/1984, de 25 de octubre, y posteriormente en aplicación del Decreto 166/1986, de 5 de junio, ambos de la Generalitat de Cataluña, los sujetos pasivos sustitutos del contribuyente perciben un premio de cobranza equivalente al 10 por 100 de la cuota tributaria del citado Impuesto sobre el Juego del Bingo, como contraprestación por la actividad de autoliquidación e ingreso del mismo.

La Inspección de Tributos del Estado consideró que la prestación a la Generalidad de Cataluña del mencionado servicio de recaudación por el organizador del juego, en concepto de sustituto, constituye una actividad sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), de conformidad con lo que disponía el artículo 3, apartado 1 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, reguladora del IVA, y de lo que disponen actualmente los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Así lo entendió, al igual que la Inspección, primero el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña y después el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC)¹. Este último fundaba su posición en la condición de sujeto pasivo del IVA del organizador del juego del bingo, no sólo cuando se tratase de una sociedad mercantil, sino en todo caso, por entender que la recaudación y autoliquidación del Impuesto sobre el Juego del Bingo constituye una actividad empresarial, aun cuando haya de realizarse obligatoriamente. Tal actividad, a juicio del TEAC, constituiría una prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA.

¹ Véanse en este sentido las [Resoluciones del TEAC de 28 de abril de 1999](#), de [15 de noviembre de 2000](#) y de [29 de junio de 2005](#).

La tesis de la Administración tributaria no fue aceptada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (en adelante, TSJ de Cataluña), cuya Sala de lo Contencioso-Administrativo se pronunció en la [Sentencia número 854, de fecha 17 de julio de 2000](#), en la que se concluyó que la actividad de liquidación y pago realizada por el sujeto pasivo sustituto del Impuesto del Juego del Bingo no supone la realización del hecho imponible, y ello porque ni estamos ante una actividad empresarial o profesional, ni concurre el requisito de la onerosidad.

La Sentencia 854/2000 se dictó en un recurso de los llamados «testigo», cuyos efectos se extendieron por el Tribunal mediante Auto a varios centenares de recursos con idéntico objeto. Precisamente, la Abogacía del Estado planteó recurso de casación contra el Auto del TSJ de Cataluña de 26 de mayo de 2003, que extendió a favor de la Generalidad de Cataluña los efectos de aquella Sentencia, y contra el Auto de 18 de julio 2003 del mismo Tribunal, que confirmó en súplica el anterior. Finalmente, el recurso de casación fue resuelto por la [Sentencia de la Sala de lo](#)

[Contencioso-Administrativo, Sección 2, del Tribunal Supremo, de 15 de enero de 2007](#) .

2. El premio de cobranza como contraprestación de una prestación de servicios empresarial

Como se ha señalado, el origen del conflicto se encuentra en la calificación efectuada por la Inspección de tributos, el TEAR y después el TEAC, de la actividad de autoliquidación e ingreso del Impuesto sobre el Juego del Bingo como actividad empresarial, a efectos del IVA, concluyendo que se trata de una operación sujeta y no exenta de dicho impuesto. Como también se ha indicado, el TSJ de Cataluña, a partir de la Sentencia número 854/2000, rechazó la posibilidad de considerar la actividad efectuada por el sustituto del impuesto catalán como actividad empresarial a efectos del IVA, así como que la percepción del premio de cobranza imprimiese carácter oneroso al servicio. Antes de examinar los motivos de casación contra la Sentencia del TSJ de Cataluña, conviene exponer y analizar sucintamente la doctrina mantenida por esta Sentencia.

2.1. La recaudación y autoliquidación del Impuesto sobre el Juego del Bingo como actividad empresarial

Tal y como disponía el art. 4.1 de la Ley 30/1985, y sigue diciendo actualmente el art. 5.2 de la Ley 37/1992, «son actividades empresariales o profesionales, las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Partiendo de esa definición, el TEAC entendió que la recaudación y autoliquidación del Impuesto sobre el Juego del Bingo constituye una actividad empresarial porque, en la realización de dicha actividad, el sustituto del contribuyente «ha de ordenar, con independencia, es decir, por cuenta propia, factores materiales y humanos, por mínimos que sean, ha de satisfacer los gastos materiales y de personal necesarios, y corre el riesgo económico que ello comporta, pues el beneficio obtenido dependerá de su mejor o peor gestión de los recursos humanos y materiales de que disponga» y, además, «mes a mes -añade el TEAC- ha de confrontar esos gastos con el importe de la cantidad que tiene derecho a percibir precisamente por la realización de esa actividad».

El carácter obligatorio de la actividad no desdibujaría, según el TEAC, la naturaleza empresarial del servicio prestado por el sustituto a la Comunidad Autónoma, pues «en ningún precepto de la LIVA se contempla esa circunstancia como excluyente de la condición de empresario o de sujeto pasivo del Impuesto». Es más, añade, «los artículos 5.7 de la Ley 30/1985 y 7.10 de la Ley 37/1992 declaran no sujetas al Impuesto "la prestación de servicios a título gratuito... que sean obligatorias para el sujeto pasivo, en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos...", de lo que se desprende que la obligatoriedad en la prestación de los servicios no excluye por sí misma el hecho imponible».

Pero, a juicio del TEAC, la actividad de recaudación y autoliquidación del Impuesto sobre el Juego del Bingo no sólo puede calificarse como actividad empresarial, sino que, además, la mencionada actividad recaudatoria puede considerarse como una actividad distinta de la actividad de gestión y explotación del juego. Y es que, como reconoce el propio TEAC, si dicha actividad se considerase integrada en la de explotación del bingo, sería posible entender que le era aplicable la exención del artículo 8.1.19 de la Ley 30/1985, que actualmente reproduce el artículo 20.Uno.19 de la Ley 37/1992. Por un lado, porque la actividad recaudatoria en ningún caso constituye el hecho imponible de la tasa fiscal sobre el Juego y, por otro lado, porque, a juicio del TEAC, «es evidente que estamos ante actividades distintas, e incluso relaciones jurídicas perfectamente diferenciadas objetiva y subjetivamente».

Por su parte, la Sentencia del TSJ de Cataluña 854/2000, rechazó que la actividad de recaudación y autoliquidación del Impuesto sobre el Juego del Bingo constituyera una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA, negando así la sujeción a este impuesto del servicio prestado por el sustituto del contribuyente a la Comunidad Autónoma. Esta postura fue reiterada por el mismo Tribunal en la [Sentencia 1314, de 13 diciembre 2004](#) , y en la [Sentencia 1354, de 23 diciembre 2004](#) .

En opinión del TSJ de Cataluña no cabe hablar propiamente, y a efectos del impuesto de referencia, de actividad empresarial o profesional. A juicio de la Sala, la actividad que realiza el sujeto pasivo sustituto no puede calificarse de ningún modo como empresarial, ya que no tiene por finalidad intervenir en un proceso productivo, sino que sólo puede comprenderse en el marco de la correspondiente relación tributaria diseñada por el legislador, que le impone la condición de sujeto pasivo del impuesto (sometido a la disciplina del régimen tributario en sus diferentes aspectos) y en cuya virtud viene obligado al cumplimiento de determinadas prestaciones tributarias, que no son calificables de empresariales.

El Tribunal no niega que el cumplimiento de la obligación tributaria impuesta legalmente al sustituto le ocasione gastos materiales y de personal, por mínimos que estos sean, como afirma el TEAC. Y no se niega, entendemos, porque no puede negarse que el cumplimiento de cualquier obligación tributaria exija el empleo de medios materiales y humanos. Quizá esa organización de medios materiales y humanos sea, en este caso, la misma de la que se sirve para desarrollar la actividad del juego, que es aprovechada para prestar también el servicio a la Administración, como ha destacado el profesor LOZANO SERRANO, pero no se puede descartar que el cumplimiento de las obligaciones tributarias impuestas como sustituto del contribuyente ocasione gastos materiales y de personal².

² C.LOZANO SERRANO(2000), «¿El sustituto del Impuesto catalán sobre el Bingo realiza actividad profesional o empresarial sujeta al IVA?», [Jurisprudencia Tributaria Aranzadi](#).

Tampoco niega la Sala que el premio de cobranza pueda proporcionar al sustituto un beneficio económico, ni tampoco que tal beneficio dependa de su mejor o peor organización. Sin duda, la realización de la actividad recaudatoria permite al sustituto conseguir un beneficio económico mediante la aplicación de la deducción de la cuota. Beneficio que se cuantificaría por diferencia entre el importe de la deducción de la cuota aplicable en concepto de premio de cobranza y los gastos ocasionados por el cumplimiento de la obligación tributaria de repercusión y autoliquidación del Impuesto sobre el Juego del Bingo.

Para el TSJ de Cataluña, más bien, lo relevante es que el sustituto del Impuesto sobre el Juego del Bingo no recauda y autoliquidada la deuda tributaria con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La Generalidad de Cataluña, señala el Tribunal, no es para el sujeto pasivo sustituto del contribuyente la consumidora final de un inexistente proceso productivo.

De alguna manera, lo que el TSJ de Cataluña parece estar negando, y con razón, es que exista un mercado de servicios recaudatorios, en el que los organizadores del juego del bingo intervengan como oferentes y la Generalidad como demandante. Lo que se vendría a decir, correctamente a nuestro juicio, es que la recaudación por el sustituto del Impuesto sobre el Juego del Bingo, a diferencia del caso de los recaudadores municipales, se realiza al margen del tráfico mercantil, y que no es posible calificar como actividad empresarial una actividad que se realiza al margen de dicho tráfico³.

³ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90, entendió que los recaudadores municipales realizan una actividad independiente, sometida al IVA. El Tribunal de Justicia calificó la actividad realizada por los recaudadores municipales en atención a las condiciones de trabajo, de remuneración y a la responsabilidad de los recaudadores municipales en el ejercicio de su actividad.

Por eso, la actividad realizada por el sustituto en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, más que una actividad indisociable de la organización empresarial del juego, inconcebible como actividad autónoma y separada, tal y como ha defendido el profesor LOZANO SERRANO, se trata de una actividad realizada por quien tiene la condición de empresario, en cumplimiento de una obligación tributaria cuya imposición está condicionada legalmente a la condición de empresario, pero que no puede caracterizarse como empresarial.

La recaudación del Impuesto sobre el Juego del Bingo se impone, en efecto, a quien es empresario, y porque es empresario. En ese sentido, tiene razón el profesor Lozano cuando señala que la condición de sustituto es una secuela indisociable de la condición de empresario del juego.

Ahora bien, la actividad exigida al empresario del juego por la norma tributaria, como sustituto del Impuesto sobre el Juego del Bingo, es perfectamente dissociable de la organización del juego. Sólo que la repercusión y autoliquidación del impuesto no puede calificarse como actividad empresarial, a efectos de la aplicación del IVA.

2.2. La recaudación y autoliquidación del Impuesto sobre el Juego del Bingo como actividad onerosa

El TSJ de Cataluña no se limita a negar carácter empresarial al servicio prestado a la Comunidad Autónoma por el sustituto del Impuesto sobre el Juego del Bingo. También niega que la recaudación y autoliquidación del Impuesto por el sustituto sea una actividad onerosa. Para la Sala, el denominado premio de cobro o de cobranza no imprime carácter oneroso a la actividad del sujeto pasivo sustituto del contribuyente, y ello a la luz de la propia jurisprudencia comunitaria⁴. Y es que, no hay transacción o pacto ni precio convenido, sino que existe una relación jurídica nacida de la Ley, que concede el denominado premio de cobranza. No existe tampoco, a juicio del Tribunal, una relación directa entre la actividad de autoliquidación y pago del sujeto pasivo sustituto y el premio de cobranza, pues la obligación del sustituto tiene su origen en la propia ley, que, a su vez, articula el meritado premio como una especie de mecanismo compensatorio o de estímulo a la recaudación. Y, por último, tampoco cabe hablar de intercambio de prestaciones recíprocas ni de contravalor efectivo del servicio prestado.

⁴ El Tribunal cita expresamente la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/1993.

Los argumentos esgrimidos por el TSJ de Cataluña fueron criticados por el profesor LOZANO SERRANO, para quien la afirmación acerca de la falta de onerosidad de los servicios prestados no es concluyente⁵. Este autor señaló que, si bien es cierto que dicha retribución o premio de cobranza no deriva de un acto voluntario, ni de un contrato o sinálagma, sino de la propia Ley que lo configura como sustituto, es lo cierto que existe una relación directa entre las sumas autoliquidadas a la Administración y el importe de dicho premio. Y, efectivamente, sólo se percibe el premio de cobranza si se autoliquida el Impuesto sobre el Juego del Bingo, pues el premio se articula como una deducción de la cuota. Es decir, la percepción del premio depende directamente del hecho de que el sustituto autoliquide el Impuesto, de manera que entre la percepción del premio y la autoliquidación del Impuesto existe una relación directa. Y, asimismo, el importe del premio depende de la cuota autoliquidada, puesto que la cuantía de aquél será del 10 por 100 del importe al que ascienda ésta en cada declaración-liquidación. Por tanto, el importe del premio también se encuentra en relación directa con el importe de la cuota autoliquidada.

⁵ C. LOZANO SERRANO (2000), *ob. cit.*

Ahora bien, la existencia de una relación directa entre la autoliquidación del Impuesto y la percepción del premio, así como entre la cuantía de la cuota autoliquidada y el importe de éste, no permite concluir que la actividad de recaudación y autoliquidación del Impuesto tenga necesariamente carácter oneroso, en el sentido del número 1 del art. 2 de la Sexta Directiva, y del mismo precepto de la nueva Directiva 2006/112/CE. La consideración del premio de cobranza como una contraprestación percibida por el sustituto a cambio de la recaudación del Impuesto sobre el Juego del Bingo exigiría, de acuerdo con la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la existencia de una transacción entre las partes que tuviera por objeto la estipulación de un precio o contravalor⁶. Mientras que en este caso el servicio se presta y el premio se percibe por disposición de la Ley.

⁶ Sentencia del TJCE de 3 de marzo de 1994 (Asunto C-16/1993).

En nuestra opinión, entre el cumplimiento de la obligación tributaria, impuesta al sustituto, y la aplicación por éste de una deducción de la cuota a pagar, existe la misma relación que entre la actividad realizada por la Administración en régimen de Derecho público y la tasa que el

ordenamiento tributario obliga a pagar al beneficiario del servicio público. El importe satisfecho por el sujeto pasivo de la tasa es la contraprestación satisfecha por la obtención de un servicio prestado por la Administración, mientras que el importe de la deducción es la contraprestación satisfecha por la Administración en contraprestación por el servicio prestado por el ciudadano.

En efecto, entre la obligación de pago de la tasa y la actividad administrativa que la motiva existe la misma relación directa que entre la recaudación del Impuesto sobre el Juego del Bingo y la concesión de un crédito fiscal como premio de cobranza. En los dos casos la actividad se realiza en cumplimiento de lo dispuesto por el ordenamiento jurídico, y en ambos supuestos la contraprestación es tributaria, en un caso se obtiene un ingreso y en otro caso se consigue un ahorro fiscal. Además, en los dos casos está ausente la transacción entre las partes.

Por eso, de la misma manera que no están sujetas las prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria, como dispone expresamente el art. 7.8 de la Ley 30/1992, tampoco debería estarlo la realización de una actividad en cumplimiento de una norma tributaria, aunque la realización de dicha actividad autorice a la aplicación de un beneficio fiscal.

Es precisamente esa falta de transacción entre las partes lo que permite al TSJ de Cataluña, en nuestra opinión, considerar el premio de cobranza como una especie de mecanismo compensatorio o de estímulo a la recaudación. Es la ausencia de acuerdo entre las partes lo que permite considerar el premio de cobranza como una subvención económica concedida unilateralmente por la Administración, por un lado, para compensar los posibles gastos que ocasiona al sustituto el cumplimiento de su obligación tributaria y, por otro lado, para incentivar el cumplimiento de dicha obligación, haciéndola económicamente rentable.

Ahora bien, aunque entre la actividad exigida al sustituto del contribuyente y la deducción tributaria en concepto de premio de cobranza existe una relación directa, que como se ha señalado no cabría tomar como un precio satisfecho por el ente público en contraprestación, por el contrario, no existe la misma relación entre el premio de cobranza y las entregas de bienes realizadas por el organizador del bingo en el ejercicio de su actividad empresarial, que en este caso están sujetas y exentas en el IVA. El presupuesto de aplicación del premio de cobranza no es directamente la realización de las entregas de bienes sujetas al IVA, en ejercicio de una actividad empresarial, sino la autoliquidación del Impuesto sobre el Juego del Bingo.

Por eso, tampoco puede decirse, usando los mismos términos empleados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que el premio de cobranza *se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada*, en este caso, con el fin de que realice la venta de cartones de bingo⁷. Consiguientemente, el premio de cobranza tampoco puede ser considerado como una subvención vinculada directamente al precio de las operaciones de venta de cartones de bingo que, de no estar exentas, hubiera de integrar en la base imponible del IVA en aplicación del artículo 78.2 de la Ley 37/1992.

⁷ Sentencia del TJCE de 22 de noviembre de 2001, Asunto C-184/00.

3. Extensión de los efectos de la Sentencia 854/2000 del TSJ de Cataluña

Como ya se ha indicado, ante la pluralidad de recursos con idéntico objeto interpuestos contra las Resoluciones del TEAR de Cataluña, referidas a la repercusión del IVA sobre el premio de cobranza retenido por las salas de bingo, el TSJ de Cataluña dispuso no acumularlos, sino tramitar el recurso presentado en primer lugar con carácter preferente, suspendiéndose el curso de los demás hasta que se dictara sentencia en aquél. Dicha sentencia, con el número 854, se dictó con fecha de 17 de julio de 2000, con el contenido que ya conocemos.

El TSJ de Cataluña, después de resolver el Tribunal Supremo el recurso de casación en interés de

la Ley interpuesto por el Abogado del Estado contra la Sentencia 854/2000, dictó Auto de 26 de mayo de 2003, extendiendo a favor de la Generalidad de Cataluña los efectos de dicha Sentencia, que fue después confirmado en súplica por el Auto de 18 de julio 2003. El Abogado del Estado, a continuación, interpuso recurso de casación contra dicho Auto.

Conviene recordar que el artículo 37.2 de la LJCA establece que, «Cuando ante un juez o tribunal estuviera pendiente una pluralidad de recursos con idéntico objeto, el órgano jurisdiccional podrá no acumularlos y tramitar uno o varios con carácter preferente, previa audiencia de las partes por plazo común de cinco días, suspendiendo el curso de los demás hasta que se dicte sentencia en los primeros».

Por su parte, el artículo 111 de la LJCA dispone que, «Cuando se hubiere acordado suspender la tramitación de uno o más recursos con arreglo a lo previsto en el artículo 37.2, los recurrentes afectados por la suspensión podrán interesar del Juez o Tribunal de la ejecución que extienda a su favor los efectos de la sentencia o sentencias firmes recaídas en los recursos resueltos, con arreglo a lo establecido en los apartados 3, 4 y 5 del artículo anterior en cuanto resulten aplicables».

Pues bien, los dos primeros motivos en los que el Abogado del Estado fundamentó su recurso de casación giraban en torno a la infracción del artículo 111 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998 (en adelante, LJCA).

3.1. Acerca del carácter declarativo de la resolución que extiende los efectos de la Sentencia 854/2000

El primero de los motivos de casación se formula por el Abogado del Estado al amparo del 88.1.b) de la LJCA, por infracción de los artículos 110 y 111 de dicha Ley, por inadecuación del procedimiento, en cuanto que las resoluciones impugnadas no se limitan a efectuar una mera ejecución, sino que efectúan un pronunciamiento declarativo. Y es que, según el Abogado del Estado, el procedimiento de extensión de efectos previsto en el artículo 37.2 de la LJCA, regulado en el artículo 111 de la misma Ley, es un incidente que, además de restrictivo, no tiene carácter declarativo, sino de ejecución.

Para la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, la previsión del artículo 37.2 de la LJCA constituye, en realidad, un sistema alternativo a la acumulación de autos sucesiva, por reunión de procesos. Se trata de un instrumento procesal alternativo, introducido por la LJCA en el capítulo dedicado a la acumulación para evitar los inconvenientes y complejidades que puede presentar el tratamiento conjunto de pretensiones iguales, y abordar así la masificación procesal característica del actual recurso Contencioso-Administrativo.

Por eso, frente al argumento esbozado por el Abogado del Estado, entiende la Sala que la remisión que el artículo 37.2 de la LJCA hace al artículo 111, y éste a los apartados 3, 4 y 5 del artículo 110 de dicha Ley, es de carácter parcial, a los efectos de integrar los trámites procedimentales y determinar el contenido de la decisión posible del incidente, según el limitado control que le corresponde. Esto es, a juicio de la Sala, se trata de completar la previsión del mecanismo alternativo a la acumulación de autos mediante la aplicación del procedimiento previsto en dichos apartados para la extensión de la sentencia, sin que ello suponga alterar la verdadera naturaleza de la institución.

Para la Sala, la remisión efectuada por el artículo 37.2 de la LJCA a la regulación de la ejecución de sentencias contenida en el capítulo IV de dicha Ley no permite cuestionar la posibilidad de adoptar una decisión declarativa en la resolución que ponga término al incidente. En su opinión, forma parte de su naturaleza el que, en el supuesto de ser estimatorio, el auto adopte los pronunciamientos necesarios para hacer efectiva la proyección de los efectos de la sentencia dictada en el procedimiento o procedimientos testigos seguidos a los demás que quedaron suspendidos, como es, desde luego, la reproducción del fallo anulatorio con respecto a los diferentes actos en ellos contemplados.

3.2. Acerca del contenido meramente anulatorio de la Sentencia 854/2000

El segundo de los motivos de casación formulados por el Abogado del Estado, esta vez al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA, consistiría en la infracción de los artículos 111, en relación con los artículos 110, 31, 71, 72 y 73, todos ellos de la LJCA. Así, según el recurrente, el mencionado artículo 111 se aplica únicamente a la extensión de sentencias que reconocen una situación jurídica individualizada, citando en apoyo de su tesis el Auto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2001, mientras que la sentencia cuyos efectos se extienden en el presente caso, a su juicio, es de mera anulación del acto tributario.

La Sala reconoce que, efectivamente, el artículo 110 de la LJCA se refiere a la extensión de efectos de las sentencias firmes que reconocen situaciones jurídicas individualizadas en favor de una o varias personas. Pero ello, según la Sala, tiene su justificación en que las sentencias que anulan una disposición o un acto (las anulatorias) producen directamente efectos para todas las personas afectadas (artículo 72 de la LJCA), sin necesidad, por tanto, de ulterior extensión.

En la previsión del artículo 37.2 de la LJCA, por el contrario, no resultaría justificada dicha diferencia, al igual que la acumulación de autos de la que es alternativa, al ser también aplicable a procesos en los que la pretensión es de mera anulación, cuando los actos impugnados son distintos, siempre que la pretensión y la *causa petendi* sean las mismas. Por tanto, si la sentencia en el proceso testigo anula el acto objeto de su pretensión, la extensión de efectos de aquella comportará necesariamente la anulación de los actos impugnados en los procesos suspendidos.

4. Contradicción de la Sentencia 854/2000 con la jurisprudencia sobre los recaudadores municipales

El tercer motivo de casación formulado por el Abogado del Estado, aducido también conforme al artículo 88.1.d) de la LJCA, se refiere a la infracción del mismo artículo 111 y del artículo 110.5 de la misma Ley, así como de la doctrina jurisprudencial contenida, entre otras muchas, en [sentencias de 8 de noviembre de 1993](#) , [30 de abril de 1994](#) , [19 de julio de 1997](#) y [19 de junio de 1999](#) , todas ellas relativas a recaudadores municipales, y en las que el Alto Tribunal llegaba a la conclusión de que «la actividad de servicios de recaudación está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, existiendo obligación de repercutir en la forma legalmente establecida». Recuerda el Abogado del Estado, además, la doctrina sentada por el TJCE en la sentencia de 29 de julio de 1991, que como ya se ha señalado, concluyó que la actividad desarrollada por los recaudadores municipales debía considerarse realizada con carácter independiente, sometida al IVA.

Pues bien, la Sala rechaza igualmente este motivo de casación, argumentando que los pronunciamientos a los que hace referencia el Abogado del Estado son relativos concretamente a recaudadores municipales, es decir, que son decisiones casuísticas cuya doctrina en relación con la repercusión del IVA no es necesariamente generalizable, según resulta de los criterios mantenidos por la propia Sala respecto de otros supuestos como, por ejemplo, el de los servicios prestados por las oficinas liquidadoras de los distritos hipotecarios ([SSTS de 12 de julio de 2003](#) y de 6 de julio de 2006, entre otras muchas), o en relación con el premio de cobranza en liquidaciones de Ayuntamientos a Diputaciones Provinciales por recargo porcentual en cuotas de licencia fiscal ([STS de 18 de abril de 1997](#)).

En particular, entiende la Sala que la doctrina sentada en relación a los recaudadores municipales no es extensible a los sustitutos del Impuesto sobre el Juego del Bingo, por existir suficientes diferencias entre ambos supuestos como para excluir, en el limitado control que permite el recurso planteado, la contradicción con la jurisprudencia invocada⁸. En este sentido, añade el Alto Tribunal, «no cabe ignorar que en el supuesto de origen los demandantes ordenaban por cuenta propia factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de servicios cuando gestionan el juego del bingo, pero cabe sostener, en los términos de la sentencia que se examina, que tales notas están ausentes cuando liquida e ingresa el tributo sobre dicho juego, sin

que ello suponga contradicción con la jurisprudencia de esta Sala señalada por el Abogado del Estado que se refiere a supuestos distintos».

8 Como señala el Tribunal Supremo, el control que puede realizar respecto de los autos dictados en aplicación del artículo 37.2 de la LJCA no permite considerar la conformidad plena al ordenamiento jurídico de la sentencia de origen, esto es, la Sentencia del TSJ de Cataluña 854/2000, sino sólo verificar la existencia de cosa juzgada o la contradicción con la jurisprudencia del Tribunal Supremo de la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postula.

Así pues, las diferencias entre el sustituto del Impuesto sobre el juego del Bingo y los recaudadores municipales conducen al Tribunal Supremo, al igual que llevaron al TSJ de Cataluña, a entender que el organizador del juego, cuando liquida e ingresa el Impuesto sobre el Juego del Bingo, no ordena por cuenta propia factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de servicios. El Alto Tribunal parece considerar decisiva, pues, la ausencia de una relación contractual entre el sustituto y la Generalidad de Cataluña, es decir, la falta de transacción entre las partes con objeto de estipular un precio o contravalor, a cambio del cual el sustituto se obligue a contratar y satisfacer las remuneraciones del personal necesario para el desarrollo de su función, como sucedía en el supuesto de los recaudadores municipales, que igualmente se obligaban, como observó el Tribunal Supremo en la Sentencia de 8 de noviembre de 1993, a instalar la Oficina recaudatoria en lugar conveniente, siendo de su cuenta los gastos de mantenimiento de la misma.

De esta manera, el Alto Tribunal confirma el criterio mantenido en la Sentencia de 12 de julio de 2003, relativa a la actividad de gestión y liquidación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como del Impuesto sobre Sucesiones, realizada por los Registradores de la Propiedad, como titulares de las Oficinas Liquidadoras de los Distritos Hipotecarios, por la cual aquéllos tenían derecho a percibir determinadas cantidades en compensación por los gastos provocados por el desarrollo de tales funciones. En dicha Sentencia el Tribunal Supremo destacaba la naturaleza puramente contractual y de índole privada de los actos de los recaudadores municipales, que a su juicio no concurría en los actos realizados por las Oficinas Liquidadoras de los Distritos Hipotecarios. Y es esa misma circunstancia, la ausencia de relación contractual (que haría posible contemplar la contraprestación económica percibida como precio o contravalor de la gestión tributaria efectuada, y esta última como un servicio prestado con la finalidad de intervenir en el mercado), nuevamente, el criterio determinante para excluir la sujeción al IVA de la actividad realizada por el sustituto en el Impuesto sobre el Juego del Bingo.
