

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

LECTURA CRÍTICA DE LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LOS TRIBUTOS QUE GRAVAN LA ACTIVIDAD DE MÁQUINAS DE JUEGO CONFORME A SU NORMATIVA DE INFLUENCIA

Tesis Doctoral

Doctoranda:

Irene Suberbiola Garbizu

Directores:

**Dr. Isaac Merino Jara
Dr. Juan Ignacio Ugartemendia Eceizabarrena**

Donostia, diciembre 2017

**LECTURA CRÍTICA DE LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LOS
TRIBUTOS QUE GRAVAN LA ACTIVIDAD DE MÁQUINAS DE JUEGO
CONFORME A SU NORMATIVA DE INFLUENCIA**

Tesis Doctoral

Doctoranda:

Irene Suberbiola Garbizu

Directores:

**Dr. Isaac Merino Jara
Dr. Juan Ignacio Ugartemendia Eceizabarrena**

Donostia, diciembre 2017

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

A mis hijos Martin y Nahia, por las horas de juegos que no he compartido, como ejemplo de que el esfuerzo y el trabajo siempre tienen recompensa

“La buena suerte no es casual, es producto del trabajo; así la sonrisa de la fortuna tiene que ganarse a pulso.”

Emily Dickinson.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	1
INTRODUCCIÓN	3
I. OBJETO Y JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....	5
II. PLAN DE LA OBRA	7
III. METODOLOGÍA Y FUENTES.....	9
CAPÍTULO I: CONFIGURACIÓN Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO	13
I. ANTECEDENTES DE LOS TRIBUTOS QUE GRAVAN LOS JUEGOS DE SUERTE, ENVITE O AZAR.....	15
1. Consideración de los juegos de azar a lo largo de la historia	15
2. Antecedentes de la “tasa” que grava los juegos de suerte envite o azar	23
II. EVOLUCIÓN DE LOS TRIBUTOS QUE GRAVAN LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR HASTA SU CONFIGURACIÓN ACTUAL	26
1. 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	26
A. Hecho imponible y sujetos pasivos.....	27
B. Cuantificación del tributo, base imponible, tipo y cuota fija.	29
C. Devengo y pago de la tasa, pago fraccionado	38
D. Sanciones.....	42
E. Afectación de la “tasa”.....	42
2. Ley 13/2011, de 27 de mayo, de Regulación del Juego.....	46
A. Distribución de competencias en materia de juego entre el Estado y las Comunidades Autónomas.....	47
B. Referencias al contenido sustantivo y tributario de la norma	51
III. PAPEL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN MATERIA DEL “TRIBUTO SOBRE EL JUEGO“.....	56
1. Comunidades Autónomas de régimen común	56
A. Cesión del Tributo	59
a. Primera fase, cesión del producto de las tasas de juego	59
b. Segunda fase, cesión de la capacidad normativa.....	62
c. Tercera fase, consolidación	67
d. Cuarta fase, desarrollo futuro	75
B. Recargos Autonómicos	76
C. Impuestos propios.....	80
2. Comunidad Autónoma del País Vasco y Territorios Históricos de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa	81
3. Comunidad Foral de Navarra	86

CAPÍTULO II: CONFIGURACIÓN ACTUAL DE LOS DISTINTOS TRIBUTOS QUE GRAVAN EL JUEGO 89

I. TRIBUTO SOBRE EL JUEGO	91
1. Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales del juego	92
A. Hecho Imponible	95
a. Autorización	96
b. Explotación y organización	99
B. Sujetos pasivos y responsables	102
C. Cuantificación de la obligación tributaria	110
D. Devengo y pago	114
E. Sanción	116
2. Referencia sucinta a la normativa de las Comunidades Autónomas de régimen común	118
A. Andalucía	119
B. Aragón	121
C. Principado de Asturias	123
D. Illes Balears	125
E. Canarias	127
F. Cantabria	128
G. Castilla La Mancha	130
H. Castilla y León	132
I. Cataluña	135
J. Extremadura	136
K. Galicia	138
L. La Rioja	140
M. Madrid	142
N. Murcia	143
O. Valencia	145
3. Normas forales que regulan el Tributo sobre el Juego	147
A. Hecho Imponible	147
B. Exenciones	149
C. Sujetos pasivos y responsables	149
D. Cuantificación del tributo	157
a. Base imponible	157
b. Tipo tributario	170
c. Recargo	171
E. Devengo	172
F. Obligaciones formales y pago del tributo	173
G. Sanciones	175
4. Comunidad Foral de Navarra	176
5. Naturaleza tributaria del Tributo sobre el juego	178
A. Impuesto vs Tasa	178
B. Impuesto directo vs impuesto indirecto	183
C. ¿Impuesto sobre el volumen de negocios?	188
D. Impuesto especial	194
II. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES DE JUEGO Y TASA POR LA GESTIÓN ADMINISTRATIVA DEL JUEGO	197
1. Impuesto sobre Actividades de Juego	197
A. Hecho imponible	205
B. Devengo	207
C. Sujetos pasivos y responsables	208
D. Cuantificación del tributo	209

E. Distribución de la recaudación.....	210
F. Gestión y liquidación del impuesto	214
2. Tasa por la gestión administrativa del juego	217
III. RESTO DE TRIBUTOS QUE GRAVAN LA ACTIVIDAD	220
1. Impuestos Directos	220
A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	220
B. Impuesto sobre Sociedades	224
C. Impuesto sobre la Renta de los no Residentes	225
D. Impuesto sobre Actividades Económicas	231
E. Otros impuestos locales	234
2. Impuestos Indirectos, especial referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido	234
A. Exención de la actividad.....	235
B. Tributación derivada de la coexplotación de la máquina recreativa entre empresa operadora y empresario hostelero.....	237
C. Consecuencias de las modificaciones operadas por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre	242
CAPÍTULO III: PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA MATERIAL CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y SU APLICACIÓN A LOS TRIBUTOS QUE GRAVAN EL JUEGO	247
I. EL PAPEL DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA MATERIAL CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA	249
II. CONSTRUCCIÓN JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA MATERIAL	260
1. Principio de generalidad	261
2. Principio de capacidad económica	265
A. Contenido del principio	269
a. Primera función	269
b. Segunda función.....	273
c. Tercera función	279
B. Estructura ideal y aplicación del principio.....	286
3. Principio de igualdad.....	291
A. Relación entre el principio de igualdad contenido en el artículo 14 Constitución Española y el recogido en el artículo 31.1 en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional	294
B. Lesión del principio de igualdad tributaria	302
4. Principio de progresividad.....	305
5. Principio de no confiscatoriedad	309
6. Principio de justicia	315
A. Perspectiva sistémica en la aplicación del principio	316
B. Perspectiva singular en la aplicación del principio	320
III. PLASMACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN LOS TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO	322
1. Principio de generalidad	322
2. Principio de capacidad económica	326
A. Tributos sobre el juego y capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional	326
B. El principio de capacidad económica y la “tasa” que grava la actividad de máquinas de juego vinculadas a permisos de explotación en situación de baja temporal, expectativa de explotación o permisos ligados a establecimientos hosteleros inhabilitados	331

C. El principio de capacidad económica y la cuota de la “tasa” que grava las máquinas recreativas y de azar	333
D. El principio de capacidad económica y el devengo y pago de la “tasa” que grava las máquinas recreativas y de azar	337
3. Principio de igualdad.....	338
4. Principio de progresividad.....	348
5. Principio de no confiscatoriedad	348
6. Principio de justicia	351
CAPÍTULO IV: LOS TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO Y EL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA	355
I. LIBERTADES FUNDAMENTALES	361
1. El juego como actividad económica. Aplicación de la libertad de establecimiento y libertad de circulación para empresas operadoras de servicios de juego.	361
2. Razones de orden público, de seguridad y salud públicas como justificación de las restricciones al libre establecimiento de operadores de juego y a la libre prestación de servicios de juego.....	373
3. La materia tributaria como restricción al libre establecimiento de operadores y a la libre prestación de servicios de juego.....	392
4. Posible vulneración de la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios por los tributos sobre el juego.....	397
II. DERECHO DE LA COMPETENCIA.....	406
1. Régimen de ayudas de Estado	406
2. La disparidad de regímenes fiscales sobre las distintas modalidades de juego como ayudas de Estado	412
A. Supuestos de disparidad.....	412
B. Elementos para considerar la existencia de un tratamiento fiscal dispar de las distintas modalidades de juego como ayuda de Estado contraria al ordenamiento comunitario. El ejemplo del caso danés.....	413
a. Contextualización.....	413
b. Análisis de la medida a la luz del artículo 107.1 TFUE.....	415
c. Análisis de la medida a la luz del artículo 107.3 TFUE	419
3. Aplicación del régimen de ayudas de Estado en los tributos sobre máquinas de juego off y online. El caso español.....	426
III. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DESDE UN PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO	438
1. Derechos fundamentales en la Unión Europea.....	438
2. Principios materiales de justicia tributaria como derechos fundamentales de la /en la Unión Europea.....	449
A. Derechos tributarios de contenido material recogidos en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.....	451
B. Derechos tributarios de contenido material recogidos en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.....	458
3. Protección de los principios materiales de justicia tributaria en los tributos sobre el juego a la luz de los derechos fundamentales de la /en la Unión Europea.....	463
CONCLUSIONES	473
BIBLIOGRAFÍA	495
JURISPRUDENCIA MENCIONADA	529

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Apdo(s).	Apartado(s)
Art(s).	Artículo(s)
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad, Auditoría y Cuentas
CAPV	Comunidad Autónoma del País Vasco
CCAA	Comunidades Autónomas
CDFUE	Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea
CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
Coord(s).	Coordinador(es)
CTD	Centro de Transmisión de Llamadas
DGT	Dirección General de Tributos
Dir.	Director
DJE	Dirección de Juego y Espectáculos
DKK	Coronas danesas
DOCM	Diario Oficial de Castilla La Mancha
DOE	Diario Oficial de Extremadura
Ed.	Editor
EEE	Espacio Económico Europeo
EEMM	Estados miembros
EM	Estado miembro
EP	Establecimiento Permanente
FJ	Fundamento Jurídico
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IAJ	Impuesto sobre Actividades de Juego
IB	Ingresos brutos
ICAC	Instituto de Contabilidad, Auditoría y Cuentas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITE	Ingresos Tributarios del Estado
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LAE	Entidad Pública Empresarial Loterías y Apuestas del Estado
LFGT	Ley Foral General Tributaria
LGT	Ley General Tributaria
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LO	Ley Orgánica
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOTIC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LRJ	Ley 13/2011, de Regulación del juego
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos

LGUM	Ley de Garantía de Unidad de Mercado
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos
MCOCDE	Modelo de Convenio de la OCDE
NFGT	Norma Foral General Tributaria
NRV	Norma de Registro y Valoración
Ob. cit.	Obra citada.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONCE	Organización Nacional de Ciegos
ONIF	Oficina Nacional de Investigación del Fraude
ONLAE	Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado
p(p).	Página(s)
P1	Primer Protocolo
párr.	Párrafo
PGC	Plan General de Contabilidad
RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
SAN	Sentencia Audiencia Nacional
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
SBG	<i>Server Based Games</i>
ss.	Siguientes
SSG	<i>Server Supported Games</i>
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STEDH	Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
STSJC	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado Comunidad Europea
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLHL	Texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales
TRLIRNR	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TUE	Tratado Unión Europea
UE	Unión Europea
VLT	Video loterías

INTRODUCCIÓN

I. OBJETO Y JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

El juego es algo consustancial a la persona, jugamos desde que existimos, incluso, en el seno materno. Jugando practicamos las habilidades, las reglas, las aptitudes que nos sirven para vivir en sociedad. El juego forma parte de nuestra cultura y nos distingue como colectivo. Puede tratar de enseñar mediante la imitación, puede infundir habilidades que serán necesarias a lo largo de la vida adulta, puede ayudar a definirse individual o colectivamente, puede crear ilusión, evadir frustraciones que se generan en la vida real o simplemente descargar el exceso de energía o liberar adrenalina, pero, en cualquier caso, el juego siempre tiene una función. A veces ésta se limita no al perfeccionamiento de una habilidad, sino a la generación de una satisfacción, de un sentimiento placentero para el jugador. Precisamente, en aquellas ocasiones donde no se requiere exclusivamente cierta habilidad para su desarrollo nos encontramos con los juegos de azar; juegos en los que la suerte, o la aleatoriedad interviene en las posibilidades de ganar o perder lo apostado. En este sentido, los juegos de azar se configuran como una actividad incierta, pues su resultado es desconocido o se escapa al control del jugador. Son, también, una actividad libre y voluntaria, nadie está obligado a jugar a ningún juego y a nadie se le impele a gastar su dinero en estas actividades. Por fin, si algo define a los juegos de azar es su absoluta improductividad. Los juegos de azar, como tales, no generan riqueza, no engendran ningún producto. En el mejor de los casos, cuando el jugador gana lo apostado, podríamos hablar de una transmisión de rentas entre ciudadanos, de la transferencia de un patrimonio, pero no del resultado de un esmero; el juego no es trabajo, el juego es ocio.

A nadie se le escapa que estas características transgreden las virtudes del esfuerzo, paciencia y ahorro sustentadas por la moral cristiana. Históricamente, en la Europa continental, desde un punto de vista católico, se ha entendido que los juegos de azar son peligrosos porque si se juega desmedidamente uno puede arruinarse echando por tierra el fruto del sacrificio personal y familiar. Por extensión, para un protestante, o incluso desde perspectiva anglosajona, lo son porque siguiendo la filosofía de la obtención del éxito a través del trabajo, la ganancia honrada sólo puede derivar del esfuerzo personal. La consecuencia de esta concepción moral de los juegos de azar ha sido clara, su prohibición absoluta, su consentimiento pautado o, en el mejor de los casos, la imposición de una férrea disciplina en su regulación.

Sin embargo, la experiencia histórica demuestra que nos gusta jugar y que jugamos. La última Memoria anual publicada por la Dirección General de Ordenación del Juego del Ministerio de Hacienda y Función Pública, indica que en 2016 las cantidades jugadas en todo el Estado español ascendieron a los cerca de 30.000 millones de euros, y el margen de juego en sus distintas modalidades, esto es, ingresos menos premios repartidos, llegó a sumar los 8.399,71 millones. Para cuantificar estas cifras en términos relativos, el Anuario del juego en España¹ revela la importancia económica de una industria, la del juego, que representó el 2,5% del Producto Interior Bruto en el pasado ejercicio. Según el mentado informe, el sector del juego (tanto público como privado) en 2015 empleó de forma directa a 80.761 personas y de forma indirecta a otras 160.000, con lo que el número de empleos totales generados por el mismo fue superior a 240.000. Igualmente, se estima que sólo en el sector privado, las cotizaciones sociales ascendieron a los 211,7 millones de euros. Estas cifras nos sirven para situar la relevancia de la industria del juego dentro de nuestra economía y nos invitan a ocuparnos del estudio de los distintos factores que puedan afectarla, entre ellos, el tributario.

En esta tesitura, los múltiples subsectores que configuran el entramado empresarial de la industria de juego (juego público y semipúblico vs. juego privado, y dentro de éste, juegos de suerte, envite o azar como el llevado a cabo mediante máquinas, bingos, y casinos o el realizado mediante rifas, tómbolas o, en su caso, mediante combinaciones aleatorias), y la envergadura que un análisis global de su fiscalidad supondría, nos obligan a circunscribir su examen a uno solo de estos subsectores, entre los que, en concreto, analizaremos el de las máquinas de juego, por el juego, valga la redundancia, que su configuración ofrece desde un punto de vista dogmático.

Desde que la primera máquina recreativa de la historia, la Liberty Bell, fuera concebida por el estadounidense Charles Fey en 1887 (ó 1895 según las fuentes), los servicios de juego prestados a través de este tipo de dispositivos han sufrido multitud de vicisitudes. En España, el uso de máquinas de juego con premio que no fuera metálico fue autorizado por primera vez por Orden de 15 de noviembre de 1933, y su

¹ Disponible en <https://www.fundacioncodere.org/publicaciones/anuario-del-juego-en-espana-201516/>

autorización estuvo vigente hasta que, por Orden de 23 de enero de 1935, se prohibió para permitir únicamente las máquinas de puro recreo o pasatiempo, máquinas que, finalmente, fueron también proscritas al declararse caducados sus permisos. Tras la legalización del juego en 1977, las máquinas recreativas con premio en metálico y las máquinas de azar, vulgarmente conocidas como tragaperras, conocieron una época de gloria acorde con la apertura del país tras cuarenta años de dictadura. Desde entonces, el desarrollo de su actividad ha sido parejo, por un lado, al desarrollo normativo llevado a cabo por nuestro ordenamiento dentro del nuevo marco autonómico y europeo, y, por otro, al desarrollo y avance tecnológicos aplicables en la materia. En efecto, las empresas operadoras de máquinas de juego se han caracterizado siempre por su adaptación a los nuevos usos técnicos y a las costumbres de sus clientes. Así, desde las primitivas máquinas mecánicas que derivaron en las máquinas electromecánicas de la década de los setenta del pasado siglo, se evolucionó a las tragamonedas electrónicas, y las máquinas donde inicialmente el juego era representado en rodillos se transformaron en máquinas con pantallas digitales. En la actualidad, las posibilidades ofrecidas por Internet o las máquinas basadas en servidor, en sus diferentes vertientes,² ofrecen alternativas que, según sean reguladas en su normativa de influencia, estatal, autonómica, foral o incluso europea, pueden constituirse en amenazas u oportunidades para el subsector de máquinas de juego.

En este contexto, y habida cuenta de la múltiple oferta de juego existente en el mercado, la fiscalidad a la que se somete a las empresas operadoras de máquinas de juego no es, en absoluto, una cuestión neutra. En la encrucijada en la que se encuentra en estos momentos el sector, en un contexto de crisis económica, la tributación a la que se someta puede suponer la subsistencia o el cierre de muchas de esas empresas operadoras. Su fiscalidad merece, por tanto, una profunda reflexión, justamente, la que se pretende en estas páginas.

II. PLAN DE LA OBRA

El programa de este trabajo se estructura en cuatro capítulos, a los que se unen la presente introducción y un último capítulo en el que se recogen las conclusiones.

² SBG (*Server Based Games*), SSG (*Server Supported Games*) o VLT (*videoloterías*).

En el primero de todos ellos se reflejan los antecedentes históricos de la legislación en materia de juego en general, y de juego privado, en particular. En concreto, y dentro de éste último, se atiende a la evolución normativa que da pie a la vigente configuración de los tributos sobre el juego que gravan las máquinas recreativas o de azar, tanto desde un punto de vista sustantivo, como desde un punto de vista tributario, reparando en las sucesivas normas que en esta materia se han publicado en Territorio Común, en los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y en la Comunidad Foral de Navarra. Se pretende, con ello, esclarecer las bases históricas de las eventuales divergencias en la regulación de los distintos subsectores de juego y en los diferentes ámbitos geográficos de referencia, para señalar, de seguido, el fundamento de su actual configuración.

Precisamente, el segundo capítulo de la obra hace referencia a la vigente regulación de los tributos sobre el juego, el Tributo sobre el juego (también conocido indistintamente en su forma plural como Tributos sobre el juego o como Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, figura a la que en ocasiones nos referiremos como “tasa”); el Impuesto sobre Actividades de Juego; y la Tasa por la gestión administrativa del juego. Se da con ello cuenta de sus elementos subjetivos y objetivos, sus aspectos formales, los instrumentos de cuantificación de su carga tributaria, su estructura de liquidación y la delimitación de naturaleza tributaria que deriva de todos los anteriores. En cualquier caso, una lectura de la carga fiscal a la que se somete al sector no podría ser completa sin la preceptiva consideración de los impuestos generales que gravan la actividad de las empresas operadoras de máquinas de juego (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre el Valor Añadido...).

La visión integral que esta perspectiva global ofrece, la de la plurimposición y la de la eventual conculcación de la capacidad económica de los operadores de máquinas de juego que este hecho pudiera suponer, nos lleva a valorar el conjunto de tributos que gravan la actividad, tanto de forma genérica como específica, desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria material contenidos en la Constitución Española. Así las cosas, en el capítulo tercero, partiendo de lo inferido respecto a la naturaleza jurídica y estructura de los tributos analizados en el capítulo anterior, se examina la tributación de las máquinas de juego desde los principios tributarios de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Se explora, en esta línea, su posible

conculcación y la eventual justificación de esta contravención, basándose en los fines extrafiscales o en los fundamentos interés general que pudiera tener el tributo.

La imbricación del ordenamiento patrio en el ordenamiento europeo exige que el análisis de los distintos tributos que gravan la actividad de las máquinas de juego se realice, también, desde la perspectiva del Derecho de la Unión, teniendo en cuenta las libertades fundamentales, el Derecho de la Competencia o los derechos fundamentales de contenido tributario que se recogen, tanto en la Carta Europea de Derechos Fundamentales, como en el Convenio Europeo de Derechos Humanos. De todo ello nos ocupamos en el capítulo IV de este trabajo.

Finalmente, el último capítulo de la obra recoge las conclusiones que se nos suscitan como consecuencia de lo analizado en los precedentes. Como corolario de todas ellas, se ofrece como última reflexión, la propuesta de distintas alternativas de tributación que, a la luz de lo antedicho respecto a los principios de justicia tributaria material en el ordenamiento estatal y a las limitaciones contenidas en el TFUE, pudieran prevenir los defectos eventualmente diagnosticados.

III. METODOLOGÍA Y FUENTES

Las cuestiones planteadas requieren múltiples instrumentos para ser solventadas, todos ellos a utilizar de forma conjunta en el estudio de cada uno de los epígrafes que se han detallado en el apartado precedente.

En primer lugar, hay que indicar que el método utilizado es eminentemente inductivo. Partiendo del análisis de las distintas normas tributarias que regulan el subsector de máquinas recreativas y de azar, se pretende dar respuesta a las interrogantes planteadas con el fin de formular unas conclusiones que aclaren la idoneidad de la fiscalidad a la que se somete este subsector.

Junto con este análisis normativo, que necesariamente ha de extenderse al ámbito tributario en todo su espectro, estatal, autonómico, foral y europeo, no se puede obviar la realización de un examen de la jurisprudencia en la materia, en concreto, la dictada en sede del Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo. Desde que fuera legalizado en 1977, el juego privado, y en concreto el realizado a través de máquinas recreativas, ha sido objeto de diversos pronunciamientos por parte de ambos órganos

judiciales. El análisis de las sentencias emitidas, permitirá apreciar no solo la evolución en la concepción que los más altos cuerpos jurisdiccionales tienen sobre los tributos que afectan a las máquinas de juego sino, también, vislumbrar el tratamiento que se le ha conferido a este subsector respecto a otros subsectores de juego y otros ámbitos económicos.

Sea como fuere, este análisis jurisprudencial ha de ser necesariamente completado con la jurisprudencia menor emitida por los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, en tanto que han venido a configurar una doctrina judicial que, en no pocas ocasiones, ha vedado el ulterior conocimiento de las causas relacionadas con la materia por parte del Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo.

Por su parte, las resoluciones y práctica administrativas emitidas en la materia abundan en la construcción de las conclusiones que sostienen esta tesis y deben, por tanto, ser consideradas en la formulación de la misma.

Junto con todo lo anterior, el estudio de estas resoluciones administrativas y de la jurisprudencia no puede ser completo sin la preceptiva consideración de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En efecto, el Tribunal europeo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre aspectos que directa o tangencialmente (a través del estudio de diversas circunstancias que afectan a otros subsectores), abordan esta temática.

En esta línea, el análisis de la tributación en materia de juego en sede europea requiere que su estudio se realice desde diversos flancos. Por un lado, además de la mencionada jurisprudencia del TJUE, es preciso examinar los pronunciamientos que, al respecto, hayan realizado los órganos de protección del CEDH. Por otro, y pese a que razones de índole moral o de interés general proscriben que las instituciones europeas tengan atribuciones directas sobre el juego, es necesario acudir al estudio de los distintos documentos elaborados por la Comisión o el Parlamento europeo, que si bien como decíamos no ostentan una competencia directa en este campo, han producido distintas comunicaciones e informes sugiriendo cómo debiera ser la regulación del mismo.

Finalmente, este estudio no podría darse por terminado sin la introspección de la ingente labor realizada hasta la fecha por la doctrina, así como la necesaria reflexión sobre los numerosos estudios que en la materia han realizado diversos organismos e instituciones públicas y organizaciones patronales.

En definitiva, se pretende abordar esta labor investigadora utilizando distintas técnicas de forma conjunta, de suerte que pueda adquirirse una visión global, al tiempo que exhaustiva, sobre la tributación a la que se somete a las empresas operadoras de máquinas de juego.

De la aportación y el análisis de las distintas fuentes propuestas, surgen los elementos necesarios para cerrar nuestra investigación con las conclusiones finales.

**CAPÍTULO I: CONFIGURACIÓN Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS
TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO**

Las siguientes líneas contextualizan los fundamentos de la actual configuración de los distintos tributos que gravan el juego realizado a través de máquinas recreativas y de azar. Para ello este capítulo se divide en tres apartados, el primero de los cuales hace referencia a los antecedentes históricos de los tributos que gravan los juegos de suerte envite o azar, teniendo en cuenta tanto la consideración que han tenido los mismos a lo largo de la historia desde un punto de vista administrativo, e incluso penal, como los precedentes directos de la “tasa” los grava. Por su parte, el apartado segundo recoge la evolución de los tributos que gravan la actividad de las máquinas de juego desde que éstas fueran legalizadas en 1977, y, finalmente, el tercer epígrafe estudia dicha materia desde la perspectiva que confiere su asentamiento en el Estado Autonómico. Así, mediante este acercamiento panorámico, se pretende entender cuáles son las distintas razones que impulsan la determinación de los elementos que, según veremos en el capítulo siguiente, cimientan la vigente tributación de este tipo de dispositivos.

I. ANTECEDENTES DE LOS TRIBUTOS QUE GRAVAN LOS JUEGOS DE SUERTE, ENVITE O AZAR

1. Consideración de los juegos de azar a lo largo de la historia

La historia de los juegos de azar está íntimamente ligada a la propia historia de la humanidad. Ya en la prehistoria, los sumerios y asirios utilizaban un hueso, el astrágalo o taba, que tallaban para que pudiera caer en posiciones distintas a modo de dado.

Unas tablillas encontradas en la pirámide de Keops muestran a dos egipcios jugando al “atep”, es decir, intentando acertar, en presencia de un árbitro, el número de dedos que esconden a sus espaldas. Otras tablas, halladas en el mismo lugar y datadas con anterioridad al 3.000 a.C, reflejan cómo Thot, el dios de la noche, ganó a la Luna cinco días al año en una partida de dados.

Desde muy antiguo, el juego ha sido una actividad presente en la vida cotidiana y, en consecuencia, regulada desde distintas perspectivas. En el Derecho Romano clásico no existe un negocio típico de juego como tal, no hay una categoría contractual específica que lo recoja, por lo que, en el ámbito civil, se sitúa dentro de los contratos aleatorios. Desde un punto de vista penal solo se permiten determinados tipos de juego

(los *virtutis causa*, de habilidad, de competición o destreza,) fuera de los cuales los juegos de azar están prohibidos por ser considerados perniciosos.

En época Justiniana el Codex, (en su libro 3, título 43, “*De aleatoribus et alearum lusu*”), mantiene tal prohibición, pero se permiten las apuestas imponiéndose, eso sí, un límite a la cantidad a apostar. Por otra parte, pese a que es cierto que no se establecen penas a los infractores, no lo es menos que se permite al jugador e incluso a sus herederos repetir lo pagado. Junto con ésta, se establecen otra serie de excepciones procesales y se regula la labor de los sacerdotes en la persecución y denuncia del juego.

La particular percepción del juego y de los jugadores como foco de altercados, blasfemias, riñas, hurtos, robos y violencia que impera en el Derecho Común, es recogida en la Edad Media en el Derecho Castellano con Alfonso X a través de las Siete Partidas, texto que, en lo que se refiere al juego, guarda concordancias directas con en el Derecho romano³. Así, si bien no se prohíbe el juego directamente (excepto para los clérigos), sí se establecen excepciones procesales que impiden a los dueños de las casas de juego reclamar los daños causados por los tahúres⁴.

Esta forma de prohibición indirecta del juego se repite, en 1276, en el Ordenamiento de las Tafurerías promulgado, también, por el Rey Alfonso X y que, como su nombre indica, recoge 44 disposiciones que establecen la regulación del juego en las tafurerías o casas públicas de juegos de azar. En este texto, además de señalarse cuáles son los juegos permitidos y cómo debe jugarse, se regula la respuesta jurídica frente a los altercados originados con ocasión del juego,⁵ se mantiene la desigualdad

³ Por ejemplo, se prohíbe jugar a los clérigos (Partida I, título V, “*que los perlados de santa iglesia non deben ir ver los trebejos, nin jugar tablas nin otro juego ninguno que los saquen de asesegamiento*”); los posibles hurtos cometidos en las casas de juego no son amparados por tutela procesal (Partida VII, título XIV); se continúa con la reglamentación romana que persigue a los susceptores y jugadores que conforman los tahúres o truhanes; y la Partida VII, título XVI, regula “*los engaños que fazen en los juego metiendo y dados falsos o que buelven pelea a sabiendas en las ferias, o en mercados por furtar algo*”.

⁴ Ver al respecto PINO ABAD, M., “La regulación penal de los juegos de suerte, envite o azar en su evolución histórica”, *Rudimentos Legales: Revista de Historia del Derecho*, nº 5, 2003, pp. 127-212; GÓMEZ ROJO, M.E. “Antecedentes jurídicos y regulación en el derecho histórico preferencialmente castellano de los juegos de azar”, *Homenaje al Profesor José Antonio Escudero* Universidad Complutense, Editorial Complutense, Madrid, 2012, pp. 1175-1198; ROMERO RODRÍGUEZ, J.R., “Una perspectiva histórica y actual del derecho de los juegos de azar, loterías y apuestas” *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 14, 2005, pp. 561-580.

⁵ Se prohíbe blasfemar, utilizar dados falsos, romper tableros de juego, tirar del cabello, dar roces, hacer trampas y se establecen multas que podían llegar a la amputación de dedos o de la lengua, azotes públicos, o, en el caso de ser judío o moro, prisión y confiscación de bienes.

entre los distintos estamentos⁶ y, aunque se prohíbe el juego a los clérigos, también se contempla la privación de su propio fuero para el caso de que se quebrante tal prohibición⁷. Pese a su relativa permisividad, el Ordenamiento de Tafurerías no reduce los pleitos derivados del juego. El único objetivo que finalmente prospera no es otro que el de procurar una renta a favor del Rey, principal propietario de las casas de juego.

Esta limitada tolerancia al juego, y el incremento de los conflictos con origen en su práctica, trae consigo su prohibición absoluta en las disposiciones contenidas en la Nueva Recopilación, compendio basado en las Leyes de Toro de 1505 y dos recopilaciones anteriores, el ordenamiento de Alcalá de 1348⁸ y el de Montalvo de 1484. En efecto, la Nueva Recopilación castiga no sólo a los tramposos sino a todos los jugadores imponiéndoles penas pecuniarias en el Libro VII, título VII “*De los juegos y jugadores de ellos*”. En línea con su predecesora, la Novísima Recopilación, redactada por Juan de Reguera Valdelomar por encargo de Carlos IV, es un compendio de las leyes aprobadas hasta la fecha, en la que se suprimen las derogadas y se añaden otras de nuevo cuño, según se van aprobando. Al igual que la Nueva Recopilación, la Novísima Recopilación se ocupa extensamente de la regulación del juego, reproduciendo la mayoría de sus preceptos en las dieciocho leyes que componen el Título XXIII del Libro XII bajo la rúbrica “*De los juegos prohibidos*”. Sus diez primeras leyes prohíben el juego en sus diversas modalidades, (dados, naipes, tableros...), contemplándolo como delito al que se le aplican penas pecuniarias (que si no se abonan se convierten en penas de prisión) tras la supresión de las corporales. Se establecen, asimismo, límites a las cantidades que se pueden apostar en los juegos permitidos y se mantiene la prohibición de jugar a fiado⁹. Por el contrario, la Ley XI,¹⁰ recupera las penas corporales para los estamentos más bajos de la población y las Leyes XII a XIV aumentan el elenco de juegos prohibidos. En esta línea, en el Reinado de Carlos III en 1764, se deroga todo

⁶ Los hidalgos pueden jugar en sus casas o en las de sus escuderos pero sin mezclarse con la gente del pueblo.

⁷ Las infracciones que cometan se juzgan por el mismo procedimiento que existe para los tahúres.

⁸ En el que se prohibía el juego a los militares en tiempo de guerra y servicio y a los vasallos en tiempo de guerra.

⁹ Ley VIII “*Modo y cantidad en que se puede jugar el juego de la pelota, y otros permitidos, al contado y no al fiado*”, Ley IX “*pasados dos meses después del juego no se haga pesquisa de ello, ni se lleve pena á los que jugadores hasta dos reales para comer*” y Ley X “*no se lleve pena por jugar hasta dos reales; ni las Justicias tomen el dinero á los aprehendidos en juegos*”.

¹⁰ Promulgada en origen por Felipe II el 2 de febrero de 1568. Ver al respecto, GARVÍA, R., *Fortuna y virtud: Historia de las loterías públicas en España*, Silex, Madrid, 2009.

fue privilegiado relacionado con el juego, pero se mantienen las sanciones pecuniarias, la pena de destierro a los nobles, y azotes y trabajos en galeras para el pueblo llano (Ley XIV). En cualquier caso, a pesar de las prohibiciones, se juega de forma clandestina y, con claro afán moralizante, sigue considerándose la práctica del juego como “*vicio y acción dañosa a la causa pública*” (Ley XIV).

Por Pragmática de 6 de octubre de 1771 de Carlos III, recogida en la Ley XV, se establece la “*prohibición de juegos de envite, suerte y azar conforme a las precedentes leyes, con declaración del modo de jugar a los permitidos*”, refundiendo, por un lado, las prohibiciones anteriores y estableciendo, por otro, límites a las cantidades a jugar (Ley 15.8, Título XXIII, Libro XII.). Se permiten, ello no obstante, juegos relacionados con la destreza, la pelota, el billar, el ajedrez y algunos otros relacionados con la habilidad deportiva del contrincante. Recordemos que es precisamente Carlos III quien, siguiendo el camino trazado por Felipe V en 1716, introduce la posibilidad de que se autorizara la celebración de rifas, el 30 de septiembre de 1763 creando así la primera lotería “Beneficiata” en un intento de aliviar las maltrechas arcas de la corona.¹¹ Precisamente, las últimas dos leyes del título XXIII del Libro XII de esta Novísima Recopilación, reflejan normas proteccionistas que tratan de salvaguardar la nueva fuente de ingresos que constituye la lotería. Se impide, así, el juego de la lotería de cartones en cafés y casas públicas¹² y se prohíbe el establecimiento de loterías extranjeras en España.

Por su parte, el Título XXIV del Libro XII de la Novísima Recopilación, bajo el nombre “*De las rifas*”, recoge su prohibición absoluta, una prohibición que es atemperada por Felipe V, el 31 de marzo de 1716, al permitir su celebración bajo el auspicio de la consiguiente autorización real. Igualmente, y como medida que abunda

¹¹ La utilización de los juegos de azar para alivio de las arcas públicas no es una cuestión novedosa, históricamente, las loterías han sido reiteradamente utilizadas para la construcción de infraestructuras y todo tipo de proyectos públicos. La construcción de la gran Muralla China durante la Dinastía Han (206 a.C – 220 d.C) se llevó a cabo con los obtenidos mediante una lotería llamada “keno”; el emperador Octavio Augusto sufragó los gastos de reconstrucción de Roma a través de la lotería pública; e, incluso la Ivy League, acudió al mismo recurso para financiar en el siglo XVIII la construcción de dormitorios o edificios complementarios para sus Universidades.

¹² “*Convencido de los perjuicios que ocasiona al incremento de los fondos de la Renta de la lotería el abuso propagado en muchos pueblos del Reyno, de permitirse en los cafés y casas públicas el juego de la lotería de cartones.*” Ley XVII, aprobada por Real orden de 6 de diciembre de 1800 por Carlos IV.

en la protección de la lotería como fuente de ingresos para la Corona, la Ley III prohíbe las rifas a los extractos de la lotería.

Así las cosas, desde este momento en adelante, se observa una clara dicotomía entre el juego privado, prohibido y penalizado, y el juego público, permitido e incluso alentado, al conferir en las propias normas características negativas al primero (señalándolo como fuente de altercados, peleas, robos, usuras, blasfemias...) y ensalzar, por el contrario, las virtudes del segundo. Con la llegada de la Codificación, esta visión peyorativa del juego privado se mantiene, en ocasiones identificando en el mismo juego su propia entidad antijurídica; en otras, señalando el ilícito punible en las circunstancias que lo acompañan. En este sentido, el primer Código Penal de nuestro país, aprobado en pleno Trienio constitucional en 1822, no recoge en su articulado los tipos de juegos ilícitos y sanciona exclusivamente la estafa ligada al juego. El Proyecto de Código criminal de Sáinz de Andino, de 1831 lleva a cabo una regulación detallada de los juegos, prohibiendo a toda persona, con independencia de su clase, cualquier tipo de juego de suerte y azar existente en la fecha o que pudiera concebirse en el futuro. El Código Penal de 1848 crea un título para los juegos y rifas. Se califica el juego como delito contra la sociedad y se castiga a “*los banqueros y dueños de casas de juego de suerte, envite o azar*”. Los juegos de mero pasatiempo o recreo se excluyen de los juegos ilícitos y, únicamente se castiga a los jugadores como autores de una falta o con el comiso de dinero y efectos como medida accesoria.¹³ El Código penal de 1870 conserva el sistema de incriminación de su predecesor introduciendo, eso sí, en el artículo 359, una nueva figura tendente a proteger el juego público al penalizar a los empresarios y expendedores de billetes de loterías o rifas no autorizadas.

Por su parte, este último código decimonónico es objeto de estudio en un Proyecto de ley para reglamentar los juegos de suerte, envite o azar presentado a las Cortes, el 20 de junio de 1912, por el entonces Ministro de Gracia y Justicia Arias de Miranda.

El mencionado texto trata de adecuar la normativa a la realidad social de la época, por cuanto que se constata que, pese a su tipificación como delito, la práctica del

¹³ En cualquier caso, la reforma de 1850 introduce modificaciones sustanciales agravando la pena de multa y extendiendo la figura delictiva a los jugadores que concurrieran para jugar en las casas de juego.

juego es generalmente aceptada. Así el proyecto consiste en la punición de los banqueros y dueños de casas de suerte, envite o azar no autorizados legalmente, castigando a los que promuevan o tomen parte en cualquier clase de juego de azar que no sea de puro pasatiempo o recreo o no esté debidamente autorizado (art. 594). La licencia a la que se hace referencia en el proyecto, debe ser concedida por el Ministerio de la Gobernación a sociedades de recreo de carácter privado, balnearios y casinos ya establecidos legalmente, y viene a introducir en el Derecho español un régimen de autorizaciones que consagra el principio de intervención del Estado en esta actividad, incluso en el caso de ser desarrollada por particulares.

Desde un punto de política financiera, llama la atención que la autorización estuviera vinculada al pago de un impuesto del 25% del producto total recaudado, del que un 15% sería destinado al Tesoro público y el 10% restante a la Beneficencia municipal.

En esta tesitura resultan de extraordinario interés las críticas que el proyecto de ley suscita en la época, críticas que finalmente lleva a que no llegue a sustanciarse en Derecho positivo. Entre otras,¹⁴ destaca el informe presentado al Congreso con motivo del *Proyecto de ley para reglamentar los juegos de suerte, envite o azar* por VALDÉS RUBIO¹⁵, quien en un claro alegato contra la legalización de cualquier tipo de juego señala que el origen del monopolio de la Lotería está en el ansia de dinero que tienen algunos gobiernos, siendo que la Lotería nacional es un *impuesto sobre la imbecilidad* y, la exacción sobre juegos ilícitos un *impuesto sobre la inmoralidad*.¹⁶

Tal y como se ha comentado, las enconadas críticas que genera el Proyecto de 1912 impiden que llegue a aprobarse y, en consecuencia, la regulación del juego privado en España sigue siendo la contenida en el Código Penal de 1870 hasta que éste

¹⁴ Como la formulada por el que fuera diputado de las Cortes Felipe Crespo de Lara, (vid. CRESPO DE LARA, F., *Los juegos ilícitos ante las leyes vigentes. La crítica y la democracia (los tahúres y sus trampas)*, Hijos de Gómez Fuentenbro, Madrid, 1912, pp. 74-80) o Pablo Iglesias en el Diario de Sesiones de 5 de marzo de 1912 al plantear el problema del juego en Barcelona “...*Porque en aquella ciudad el juego ha alcanzado proporciones verdaderamente espantosas; ha habido suicidios, quiebras, ruina de familias por culpa del mismo...*”

¹⁵ VALDÉS RUBIO, J. M., "Informe presentado al congreso con motivo del proyecto de ley para reglamentar los juegos de suerte, envite o azar", *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, nº 121, p.7.

¹⁶ El autor distingue entre juegos lícitos en los que los participantes son personas honestas, trabajadoras y virtuosas y juegos inmorales, donde la única intención de los jugadores es en enriquecerse a costa del dinero ajeno.

es sustituido por el aprobado en 1928 bajo la Dictadura del General Primo de Rivera. Las características más significativas de éste Código punitivo, breve en su vigencia,¹⁷ son la inclusión de los delitos relacionados con el juego en el título en que se contemplan los delitos contra la propiedad, la definición de los juegos ilícitos¹⁸ y las casas de juego,¹⁹ así como el correspondiente castigo a los organizadores de los mismos.

Todas estas innovaciones son suprimidas en el Código Penal de 1932 y los tipos relacionados con el juego se sustraen de entre los delitos contra la propiedad para volver a integrarse en un título propio.

Con la llegada del nuevo régimen, el Código Penal de 1944 simplifica la materia y engloba el juego bajo la rúbrica “*de los juegos ilícitos*”. Se suprimen incongruencias legales como la mención a las loterías y rifas,²⁰ o la consideración de los jugadores fraudulentos como estafadores y, se castiga tanto a los banqueros y dueños de casas de juego como a los jugadores que concurran a las mismas. Se establecen, además, el comiso de efectos, instrumentos y útiles destinados al juego, y se sanciona, como falta, la promoción o participación en cualquier clase de juego de azar que no sea de puro pasatiempo.

La revisión realizada por el Código Penal de 1963 reproduce casi literalmente el contenido del Código de 1944. Aumenta la cuantía de las penas de multa e introduce una modificación respecto al comiso para el delito de juego establecido en el art. 550 que hace referencia expresa también al dinero.

Por su parte, el texto refundido del Código Penal realizado en 1973 mantiene una idéntica redacción respecto al juego así como las cuantías en las penas pecuniarias recogidas en el Código de 1963.

¹⁷ Pues la proclamación de la Segunda República implica la restauración del Código penal de 1870 con pequeñas reformas.

¹⁸ “*Aquellos en que, mediante interés, la ganancia o la pérdida dependa totalmente, o casi totalmente, de la suerte, sin que influya en ellas la natural y lícita habilidad del jugador*” (Art. 743).

¹⁹ Se consideran como tales “*no solo las que se dediquen exclusivamente por especulación a los juegos prohibidos y penados, sino aquellas otras en que de ordinario tengan lugar con este mismo objeto de especulación, aun cuando a la vez se destinen a otros fines lícitos*” (Art. 744).

²⁰ Que ya no tenía razón de ser desde el real Decreto de 20 de abril de 1875 preceptuara que las rifas celebradas contraviniendo sus disposiciones serían castigadas administrativamente.

Esta penalización de la práctica del juego privado se mantiene hasta que, en el ocaso del régimen franquista, se aprueba el Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero, legalizando la práctica autorizada de los juegos de suerte, envite y azar. Este real decreto ley, que como veremos introduce la denominada “tasa” fiscal sobre el juego, da una nueva redacción a los artículos 349 y 350 del Código Penal que, a partir de la fecha, penalizan tan solo la práctica del juego no autorizado.

El camino iniciado culmina con la despenalización absoluta de los juegos de azar ilícitos realizada por la Ley Orgánica de Reforma urgente y parcial del Código penal, de 25 de junio de 1983. Sin embargo el apartado Uno de la disposición adicional decimoctava de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, tipifica como delitos de contrabando determinadas actividades relacionadas con los juegos de azar. En línea con lo anterior, la Disposición Final Decimocuarta de la Ley 42/2006 de presupuestos generales del Estado para el año 2007, modifica dicho precepto, estableciendo que, a los efectos de lo previsto en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, *“se entiende prohibida la circulación, comercio, tenencia o producción de billetes, boletos, sellos, cartones, resguardos, máquinas o cualquier otro elemento, incluso técnico o informático, que constituya soporte en la práctica de juegos de azar, sorteos, loterías, apuestas y quinielas”*.²¹ En consecuencia, *la realización de las actividades descritas sin la autorización administrativa correspondiente, o en condiciones distintas de las autorizadas, se sujeta al régimen sancionador establecido para las infracciones de contrabando en el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, cualquiera que fuere el importe global de los bienes, géneros, efectos, o el soporte de la actividad. Asimismo, con efectos 1 de enero de 2007, queda prohibida en todo el territorio nacional la venta, importación, circulación y producción de billetes, boletos, sellos o cualquier otro soporte de loterías, apuestas y demás juegos organizados o emitidos por personas o Entidades extranjeras.*

Pues bien, en esta tesitura, resulta que el juego privado ilícitamente organizado no es absoluta y definitivamente despenalizado hasta la aprobación de la Ley 13/2011,

²¹ Así, desde el 1 de enero de 2007, *se encuentran prohibidas, salvo autorización del órgano administrativo competente, las rifas, tómbolas, combinaciones aleatorias y, en general, aquellos concursos en los que no siendo gratuita la participación se otorguen premios mediante cualquier fórmula aleatoria donde el azar sea un elemento de selección.*

de 27 de mayo, de regulación del juego, cuya Disposición Derogatoria anula, las “disposiciones adicionales decimoctava y decimonovena de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, con efectos desde la fecha de entrada en vigor del Título VI de esta Ley”.

Del recorrido histórico descrito hasta ahora se infiere que la regulación penal del juego se ha caracterizado por su polarización en dos extremos, su absoluta prohibición, basada en razones de seguridad, moralidad y orden público, o, por el contrario su práctica consentida como necesidad a tutelar.

En cuanto a esta última, resulta reseñable el hecho de que la permisividad respecto al juego haya estado ligada en la mayoría de las ocasiones a un régimen de autorizaciones sujetas al pago de algún tipo de impuesto o exacción, como si éste justificara por sí mismo el quebranto del orden y las buenas costumbres que pretendidamente se le atribuyen al juego privado. En efecto, desde que se legalizara el juego privado en España a través del Real Decreto 16/1977²², e incluso con anterioridad, en momentos en los que su práctica era permitida,²³ se atisba un efecto moralizante en el establecimiento de los tributos que lo gravan. En ocasiones su fin es establecer un obstáculo a la celebración del mismo, en otras, afectar lo recaudado a fines benéficos o piadosos. En definitiva, se aprecia una clara finalidad de ordenación²⁴ en los tributos que a lo largo de la historia han venido a gravar el juego. Pasemos, a continuación a analizar los tributos que podríamos denominar como antecedentes de la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar.

2. Antecedentes de la “tasa” que grava los juegos de suerte envite o azar

Siguiendo a ORÓN MORATAL²⁵ existen dos tipos de antecedentes de la mal llamada tasa que regula los juegos de azar, el primero relativo a su calificación como “tasa”, el segundo a su regulación.

²² En lo sucesivo, RDL 16/1977.

²³ Como en el Ordenamiento de Tafurerías, en las excepciones recogidas en la Novísima Recopilación o en el Proyecto de 1912.

²⁴ En este sentido ORÓN MORATAL, G., *Régimen fiscal del juego en España*, Tecnos, Madrid, 1990, p. 206. Ver también PESET REIG, M. “Breve historia de los impuestos sobre juegos”, *Palau 14*, nº 2, 1987, pp. 1-11.

²⁵ ORÓN MORATAL, G. *Régimen fiscal del juego en España*, ob. cit., p. 25.

En cuanto al primero, encontramos su ordenación primigenia en el Decreto 174, de 8 de enero de 1937, que establece un recargo del 10% sobre determinados productos y servicios, entre ellos “*las quinielas y toda clase de apuestas que se realicen en frontones y demás centros de diversión, así como a los juegos de billar y demás lícitos que se realicen en Círculos y Casinos*”, para nutrir un subsidio a favor de las familias de combatientes voluntarios de la Guerra Civil Española.²⁶ La cuantía del recargo se mantuvo por Decreto de 25 de abril de 1938 y fue incrementada por Decreto de 20 de enero de 1939 hasta un 20%. Posteriormente, el Texto Refundido del conocido como subsidio pro combatiente, además de ratificar dicho porcentaje, estableció que, en aquellos juegos en los que el pago debía hacerse por jugador o jugada, no se aplicara el porcentaje del recargo sino únicamente las tarifas establecidas en la instrucción. Tras la finalización de la contienda, mediante Decreto de 16 de mayo de 1939, el subsidio *pro-combatiente* se convirtió en *el subsidio al ex combatiente* atendiendo a los mismos mecanismos que su predecesor. Sin embargo, su estructura fue alterada por Decreto de 9 de noviembre de 1939 al formarse por tres elementos, un recargo del 20% sobre el precio de la entrada de espectáculos públicos donde se cruzaran apuestas; otro del 2% de las cantidades cruzadas en las apuestas realizadas en hipódromos, frontones, o establecimientos análogos; y finalmente, con lo que pudiéramos calificar como la razón de que la “tasa” sobre juegos de suerte, envite o azar reciba erróneamente dicho calificativo, una *tasa especial* sobre los juegos en los establecimientos públicos o de recreo. Posteriormente, por Ley de 16 de diciembre de 1940, aun manteniendo su nombre, la mencionada tasa especial se modifica al integrarse como un impuesto sobre consumos de lujo, en la Contribución de Usos y Consumos. Mediante Decreto de 14 de diciembre de 1944, se aprueba el Reglamento para la administración y cobranza del Impuesto de Consumos de Lujo integrado en la Contribución de Usos y Consumos. Dicho reglamento refunde en una única tarifa los epígrafes del antiguo subsidio relacionados con el juego y, si bien el poso de su errónea calificación como tasa se recuperará en un futuro al servir de inspiración al tributo regulado por RDL 16/1977,

²⁶ El recargo se hacía efectivo, a la hora de hacer el pago por los productos o servicios, mediante la entrega al consumidor de tickets, que eran previamente adquiridos por los empresarios y comerciantes adelantando el pago de su importe en función del volumen usual de sus operaciones.

hace desaparecer la denominación de tasa bajo la más acertada de impuesto por tratarse de un tributo que tenía en cuenta las ganancias de los jugadores.²⁷

En otro orden de asuntos, los antecedentes directos del régimen jurídico de la “tasa” los encontramos, también, en el artículo 52 del Decreto 396/1960, de 3 de marzo por el que se aprueba Impuesto del Timbre, en el que se gravan los billetes de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. Por su parte, en las apuestas, el predecesor inmediato del tributo que las grava se encuentra en la cuota de licencia del Impuesto Industrial.²⁸

Se observa pues, cómo no ha existido una imposición autónoma sobre el juego en España. El fenómeno ha sido gravado desde distintas vertientes que en ocasiones incidían en una misma capacidad económica o en último término en un mismo destinatario, el jugador, y ello a través de distintas personas (el ganador del juego, su organizador, el fabricante de los medios utilizados para jugar...).

Esta tónica se mantiene en la reforma tributaria de 1957, donde no se unifican criterios respecto a la imposición del juego, y no es hasta la operada en 1964 por la Ley de Reforma del Sistema Tributario, que se confecciona una imposición autónoma del juego, concretamente la referida a las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias sobre las que se establece una tasa que viene a sustituir al Impuesto industrial y al Impuesto del Timbre antes citados. En efecto, el artículo 222 de la citada Ley establece que, en base al Monopolio del Estado sobre la Lotería Nacional, la autorización que el Ministerio de Hacienda confiera para la celebración de rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias con fines publicitarios, será exigida a los organizadores o empresarios de las mismas, siendo responsables solidarios de su pago los dueños o empresarios de los locales donde se celebren.

En cualquier caso, siguiendo la tendencia histórica antes indicada, que otorga un tratamiento más relajado cuando mayor sea el destino benéfico de lo obtenido con el juego privado, la tasa se exige con bases y tipos distintos en función de la modalidad de

²⁷ En concreto, en el caso de las apuestas el hecho imponible lo constituían las ganancias, las cantidades ganadas por los jugadores, sin tomar en cuenta el importe de las pérdidas y las deducciones que por comisiones, impuestos u otros conceptos pudieran disminuirla.

²⁸ En la regla 61 de la Instrucción provisional aprobada por Decreto de 15 de diciembre de 1960, y en el epígrafe especial de la sección 5ª del grupo 8 de la rama 9ª.

juego²⁹, pero se exenciona parcial o totalmente, para el caso de que, por ejemplo, éste sea organizado por la Organización Nacional de Ciegos, Cruz Roja Española, organizaciones diocesanas o se trate de rifas benéficas de carácter tradicional que venían disfrutando del beneficio reconocido en la Ley de Timbre del Estado.

Por su parte, el Capítulo VI del Título II del Decreto 3059/1966, 1 de diciembre, por el que aprueba el texto refundido de las Tasas Fiscales, desarrolla, en los artículos 36 a 41, la Tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. Así, se establece como hecho imponible la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, siendo sujetos pasivos de las tasas los organizadores de las mismas y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de apuestas o desarrollen combinaciones aleatorias con fines publicitarios. Como en el caso anterior, se establecen distintos tipos de gravamen en función del tipo de juego³⁰ y se recogen exenciones totales y tipos reducidos para el caso de que los juegos se relacionen con finalidades benéficas o se celebren por parte de determinadas organizaciones.³¹ Pasemos, a continuación, a analizar la evolución sobre la tributación del juego desarrollado por máquinas recreativas o de azar una vez se configura su imposición autónoma y se permite la lícita prestación de este servicio mediante RDL 16/1977, de 25 de febrero.

II. EVOLUCIÓN DE LOS TRIBUTOS QUE GRAVAN LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR HASTA SU CONFIGURACIÓN ACTUAL

1. 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

Según comentábamos en apartados precedentes, a tenor de su exposición de motivos, el RDL 16/1977 viene a ampliar el hecho imponible de la Tasa Fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. En concreto, su artículo tercero indica que *con independencia de los tributos estatales y locales a que estén sometidas,*

²⁹ Por norma general al 35% del importe total de los boletos o billetes ofrecidos si se trata de rifas y tómbolas, el 7% del importe total de los boletos o billetes vendidos en el caso de las apuestas, o del 10% del valor de los premios ofrecidos en las combinaciones aleatorias.

³⁰ Con carácter general el 35% del importe total de los boletos o billetes ofrecidos para las rifas, el 7% del importe total de los billetes o boletos vendidos para las apuestas y el 10% del valor de los premios ofrecidos para las combinaciones aleatorias.

³¹ Diócesis, Organización Nacional de Ciegos o Cruz Roja Española.

... las Sociedades o Empresas que desarrollan las actividades a que se refiere el presente Real Decreto Ley, los casinos y demás locales, instalaciones o recintos autorizados para el juego, quedarán sujetos a la Tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

En un entorno normativo como el hasta ahora descrito, la exposición de motivos del RDL 16/1977 refiere, también, la dicotomía que históricamente ha existido respecto a la aceptación de la práctica del juego indicando que *no se puede desconocer que los sistemas de prohibición absoluta frecuentemente han fracasado en la consecución de sus objetivos moralizadores y se han convertido de hecho en situaciones de tolerancia o de juego clandestino generalizado, con más peligros reales que los que se trataban de evitar.*

En este sentido, bajo el paraguas de unos objetivos de tutela y protección social presentes a lo largo de la historia de la regulación del juego en España, emerge, como ocurriera siglos atrás con el nacimiento de las loterías nacionales, otro nuevo interés no menos importante para el Estado, el interés fiscal. Como decíamos, a través del RDL 16/1977, se procede no sólo a la despenalización de los juegos de azar que se desarrollen con arreglo a lo en él regulado sino, además, *a establecer una instrumentación adecuada de fiscalidad* complementaria a través de la “tasa” que grava los juegos de suerte envite o azar.

A. Hecho imponible y sujetos pasivos

Tal y como comentábamos, si bien la exposición de motivos del RDL 16/1977 señala que la “tasa” fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar responde a una ampliación del hecho imponible de la tasa que regula las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias creada mediante Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tasas Fiscales, como veremos en el Capítulo II al analizar la naturaleza jurídica del tributo, nos encontramos ante dos figuras tributarias distintas cuyos hechos imponibles no son los mismos.

Las razones históricas³² para que la exposición de motivos de la norma justifique la introducción de un nuevo hecho imponible como una ampliación de otro existente

³² Apuntadas en sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2000, dictada en el recurso de casación en interés de Ley nº 817/2000.

derivan del impedimento de crear nuevos tributos mediante Real Decreto Ley por la prohibición establecida en el Texto Refundido de las Leyes Fundamentales, aprobado por Decreto 779/1967, de 20 de abril, en virtud del cual se interpretaba que se permitía modificar por Decreto Ley los impuestos, pero no crearlos. Así las cosas, como consecuencia de la imposibilidad de crear *ex novo* un impuesto idóneo, se utiliza la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, incorporando a su texto los juegos que se autorizan mediante RDL 16/1977, los juegos de suerte, envite o azar, estos es, los juegos de casino, bingo y máquinas recreativas y de azar. Ello no obstante, según veremos, en la actualidad, y tras diversos pronunciamientos por parte del Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo³³, está generalmente aceptado el hecho de que se trata de dos figuras tributarias distintas, incluso, en su naturaleza.

Así las cosas, en su redacción original, el número 1 del artículo tercero del real decreto ley recoge como hecho imponible de la “tasa” la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, al tiempo que su número dos señala como sujetos pasivos a los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de este tipo de juegos siendo responsables solidarios los dueños y empresarios de los locales donde se celebren.

El Real Decreto 682/1977, de 11 de marzo, por el que se dictan normas para la gestión, inspección y recaudación de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, aunque centrándose en los juegos de casino y bingo, desarrolla de forma genérica el concepto de sujeto pasivo de la “tasa” indicando, también, que son sujetos pasivos de la misma los organizadores y las Empresas cuyas actividades incluyan la celebración y organización de juegos a los cuales se les haya otorgado la correspondiente autorización administrativa.

Por su parte, el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, por el que se regula la tasa fiscal que grava la autorización o la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar, amplía el elenco de los sujetos pasivos al indicar como tales no sólo *a cualesquiera personas o Entidades a quienes se haya otorgado la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación*, sino, además, cuando el juego se practique sin la pertinente autorización administrativa o permiso de

³³ Según comentaremos, entre otras la STC 296/1994, de 10 de noviembre, y la STC 173/1996, de 31 de octubre, a las que más adelante nos referiremos.

explotación, a las personas o entidades cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de azar.

Por otro lado, volviendo al hecho imponible, según comentaremos a lo largo del desarrollo del presente capítulo así como del siguiente, la configuración del hecho imponible de la “tasa” ha permanecido inalterada desde que fuera aprobada hasta la publicación de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (en lo sucesivo, Ley 13/2011). En efecto, el establecimiento de nuevas autorizaciones para la práctica del juego *online* con ámbito estatal, propicia que la Disposición final quinta de la Ley 13/2011 dé una nueva redacción al número 1 del artículo 3 del RDL 16/1977 que, desde entonces, instituye como hecho imponible “*la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego*” en cuyo caso sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 48 de la nueva norma.

B. Cuantificación del tributo, base imponible, tipo y cuota fija

En cuanto a la base imponible de la “tasa”, el número 3 del artículo tercero del RDL 16/1977 distingue entre dos clases según se trate, de juegos de casino, o, de juegos de suerte, envite o azar celebrados en otros locales, instalaciones o recintos. Precisamente respecto a estos últimos, donde se ubicarían las máquinas recreativas, la base imponible la constituyen *las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos*³⁴.

Siguiendo con la cuantificación de la mal llamada “tasa”, el número 4 del mismo artículo regula el tipo tributario a aplicar en función de la clase de juego. Así, para el caso de las máquinas (incluidas en la letra b dentro de *los demás locales, instalaciones o recintos*), se establece un porcentaje, el veinte por ciento de la base imponible, si bien se indica que el Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda, podrá elevar dicho tipo hasta el cincuenta por ciento, algo que, *de facto*, nunca llegará a realizar. En la práctica no sólo no se produce una elevación de los tipos sino que tampoco llega a aplicarse el

³⁴ En la misma línea, el artículo 5 del Real decreto 2221/1984, sin distinguir entre juegos de casino y el resto de juegos de suerte, envite o azar, establece que por regla general, la base imponible de la tasa se constituye por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos.

20% sobre la base imponible. Razones de índole técnica impiden, en aquella época, calcular el importe de las cantidades que los jugadores dedican al juego³⁵.

Así las cosas, no es hasta el Real Decreto Ley 9/1980, de 26 de septiembre, sobre financiación de los Ayuntamientos y tasa de juego, que se determina la forma de tributar de las máquinas recreativas. Su exposición de motivos, alude a razones de urgencia y necesidad para la regulación de determinados aspectos que gravan la “tasa” sobre juegos de suerte, envite y azar en lo que se refiere al bingo y a los casinos, pero

³⁵ Ver al respecto SEMPERE RODRÍGUEZ, F., “La tasa sobre el juego y el gravamen complementario en relación con las máquinas o aparatos de juego”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 35, nº 175, 1985, pp. 69-104, donde se destaca la dificultad de establecer la obligatoriedad de pago de la “tasa” sobre el juego en el período 1979-1980.

En concreto, el autor, tras el examen de la normativa en vigor, a la sazón, el Real Decreto 444/1977, de 11 de marzo; el Real Decreto 2709/1978, de 14 de octubre; la Orden de 3 de abril de 1979; el Real Decreto Ley 11/1979 de 20 de julio, y el Real Decreto Ley 9/1980 de 26 de septiembre, señala que son dos las posibles interpretaciones en cuanto a la exigibilidad de la tasa en aquel período, entender que hasta la publicación de este último texto no existe la “tasa” fiscal sobre las máquinas de juego o, por el contrario, entender que existe obligación de pagarla, aun con dificultad de cuantificar su importe.

En favor de la primera, son varios los argumentos a esgrimir. Por un lado, las máquinas son una nueva forma de juego cuya regulación se efectúa con posterioridad a su implantación fáctica. El 20 de julio de 1979 el propio Gobierno reconoce que las normas fiscales sobre la tasa de juego no eran de aplicación a las máquinas. Antes de la Orden de 3 de abril de 1979 estaba prohibida la autorización del juego a través de máquinas, y como a tenor de la interpretación que entiende que la “tasa” fiscal sobre el juego es una verdadera tasa, sin autorización no hay tasa, resultando a todas luces imposible que ésta se cobrara. En este sentido, se confirma por el Gobierno en Decreto 228/1981, de 5 de febrero, que la regulación del juego desarrollado por máquinas había quedado pendiente toda vez que éste no llega a hacer uso de la facultad atribuida por Decreto ley 11/1979 (que confería un plazo de 6 meses para hacerlo). Así, a tenor de esta interpretación es el Decreto Ley 9/1980, de 26 de septiembre, el que, de hecho, viene a adaptar la tasa sobre el juego a las máquinas y demás aparatos estableciendo una cuota fija. Como consecuencia de ello, hasta el 1 de octubre de 1980 las normas sobre la tasa del juego no eran de aplicación a las máquinas y demás aparatos; la aplicación de la misma solo podía efectuarse ser desde el 1 de octubre de 1980, por lo que se estaba creando un nuevo hecho imponible.

En contra de esta interpretación, la segunda posibilidad es que la “tasa” que grava los juegos de suerte envite o azar sí incluyera los realizados a través de máquinas recreativas. La existencia de un hecho imponible omnicomprendivo, autorización, celebración, organización de juegos de suerte, envite o azar permitiría incluirlos en esta categoría. Así, la autorización de tales juegos se produciría desde la entrada en vigor del reglamento de 1979 y, aunque la “tasa” del ejercicio 1980 se debiera pagar (por razón del Real Decreto Ley 9/1980) hasta el 28 de febrero de 1981, la del ejercicio 1979 habría estado sin plazo de ingreso reglamentariamente establecido.

En consecuencia, en el período abril 1979-octubre 1980 la aplicación de la tasa a las máquinas pasaría por 1) desconocer la forma de cuantificar la base imponible o 2) desconocer de los tipos aplicables.

A juicio del autor, no sirve decir que se podrían aplicar los tipos generales “*porque ya advertía el Decreto 2709/78 que la autorización del juego mediante máquinas habría de ser objeto de una normativa en la que habrían de distinguirse los diferentes tipos de máquinas y el procedimiento de autorización para cada tipo; y si es claro que habría de haber diferencias entre los diversos tipos de máquinas y sus respectivos regímenes de autorización al ser dicha autorización la determinante del devengo de la tasa, no es lógico entender aplicables un mismo tipo de gravamen a diversos tipos de autorizaciones*” (SEMPERE RODRÍGUEZ, F., “La tasa sobre el juego y el gravamen complementario ...”, ob. cit., p. 87).

omite cualquier referencia a las máquinas recreativas. Sin embargo, para estas últimas establece una cuota fija en función de la clasificación de las máquinas realizada en el Reglamento Provisional de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por la Orden ministerial de tres de abril de 1979, que, en esencia, se reduce a seis mil pesetas anuales por máquina o aparato automático de tipo “B”, mientras que para las máquinas de tipo “C”, la cuota anual a satisfacer por máquina o aparato varía en función del valor facial de las monedas que las accionan.³⁶

Por otro lado, con independencia de la discusión doctrinal que pueda generar el hecho de que un Decreto Ley permita la modificación de un tributo,³⁷ llama la atención que el RDL 9/1980 dé una nueva redacción al artículo 3.4 del RDL 16/1977 estableciendo que “*los tipos y cuotas impositivos podrán ser modificados en las Leyes de Presupuestos*”. Meses más tarde el Real Decreto 228/1981 de 5 de febrero, regulador de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, recoge los mismos importes en la cuota fija, para el supuesto especial de que el juego se realice por máquinas o aparatos automáticos aptos para su realización, en función de la clasificación de las máquinas realizada en virtud de lo dispuesto en el Reglamento Provisional de Máquinas Recreativas y de Azar antes referido. Entre otras, frente a la regla general que indica que la “*base imponible de la tasa estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en el juego*”, el punto tres del apartado dos del artículo cinco del mencionado Real Decreto recoge una cuota fija exigible por cada máquina o aparato.³⁸

³⁶ Cuarenta mil, cuarenta y cinco mil y cincuenta mil pesetas respectivamente para máquinas accionadas mediante monedas de cinco pesetas, de veinticinco pesetas o mediante billetes u otras monedas no especificadas anteriormente.

³⁷ Ver al respecto, entre otros MARTÍN QUERALT, J.B., “La ordenación constitucional del decreto-ley en materia tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 24, 1979, pp. 553-564; CAZORLA PRIETO, L.Mª., “En torno al decreto-ley en materia tributaria”, *Revista de Administración Pública*, nº 100, 1983, pp. 195-212; FALCÓN Y TELLA, R., “El decreto-ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, vol. 4, nº 10, 1984, pp. 183-213; PÉREZ ROYO, F., “Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, vol. 5, nº 13, 1985, pp. 41-70; RAMALLO MASSANET, J., “El decreto-ley en materia tributaria”, *Derecho Privado y Constitución*, nº 17, 2003, pp. 421-448; FALCÓN Y TELLA, R., “De nuevo sobre el decreto-ley en materia tributaria: Análisis de la STC 189/2005, de 7 de julio”, *Quincena Fiscal*, nº 16, 2005, pp. 5-9; BUENO GALLARDO, E., “Reflexiones sobre el alcance del límite material impuesto por el art. 86.1 CE al decreto-ley en materia tributaria al hilo de la jurisprudencia constitucional”, en CUBERO TRUYO, A. (Dir.): *Estudios sobre el decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 133-166.

³⁸ Precepto que se reproduce en el artículo 5 número 3 del Real Decreto 1675/1981, de 19 de junio que modifica el Real Decreto 228/1981.

Una vez establecidas las cuotas fijas como forma de cuantificación del tributo, el Real Decreto Ley 8/1982, de 30 de abril, por el que se modifica parcialmente el RDL 16/1977 incrementa notablemente la cuantía de las mismas. Las razones para tal incremento, según su exposición de motivos, no son otras que las derivadas de la experiencia recogida en la aplicación de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, pues, se dice, ésta *ha puesto de relieve muy importantes anomalías en la modalidad que recae sobre la explotación de máquinas o aparatos automáticos*. A juicio del regulador, mientras la generalidad de los juegos quedan gravados al tipo proporcional del veinte por ciento, las cuotas fijas que recaen sobre las máquinas o aparatos, tal y como fueron establecidas por el Real Decreto Ley 9/1980, suponen un beneficioso tratamiento fiscal que está *muy lejos de representar el porcentaje señalado respecto de las cantidades jugadas, cantidades que, además como es público y notorio, experimentan un crecimiento progresivo y continuado*.³⁹ En esta tesitura el artículo 1 del RDL 8/1982 reformula el apartado cuarto, número 2 del artículo 3 del RDL 16/1977, estableciendo una cuantía de 40.000 pesetas anuales para las máquinas de tipo “B” y una cuota anual de 50.000, 60.000 ó 70.000 pesetas anuales por máquina de tipo “C” en función del valor facial de las monedas o billetes que las activen.

El Real Decreto 457/1983, de 16 de febrero,⁴⁰ mantiene igualmente la cuantía de las cuotas fijas y no es hasta la publicación de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria que se procede a la siguiente elevación de las mismas. En efecto, el gravamen complementario recogido en su Disposición Adicional Sexta, que fuera declarado conforme a la Constitución en STC 126/1987, de 14 de octubre, da una nueva redacción al artículo 3, apartado cuarto del RDL 16/1977, estableciendo una cuota fija de ciento veinticinco mil pesetas por máquina de tipo “B” y de tres cuotas anuales de 140.000, 150.000 y 170.000 pesetas para las máquinas de tipo “C” en función de que las máquinas se accionen por monedas de cinco o veinticinco pesetas o mediante billetes u otras monedas no especificadas previamente. En la misma línea, el anteriormente citado Real Decreto 2221/1984 repite

³⁹ En el propio preámbulo se destaca el caso de las máquinas de tipo “B” indicando que la aplicación del tipo normal establecido para otras modalidades de juego vendría a indicar que una cuota anual de seis mil pesetas presumiría que la cantidad que se jugada anualmente ascendería a treinta mil pesetas, algo muy por debajo de la realidad.

⁴⁰ Por el que se modifican los artículos 3, 6, 8 y 10 del Real Decreto 228/1981, regulador de la tasa que grava los juegos de suerte, envite y azar.

los textos anteriores añadiendo un nuevo párrafo⁴¹ para el supuesto de máquinas que puedan ser utilizadas simultánea e independientemente por varios jugadores al considerar, a efectos del pago de la tasa, que existen tantas máquinas como jugadores puedan utilizarlas. Por su parte, haciendo uso de la modificación introducida en el RDL 16/1977 por Real Decreto 9/1980, la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, dispone que, en caso de modificación del precio máximo de 25 pesetas autorizado para la partida en máquinas de tipo “B”, la cuota tributaria de la Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, para 1988 establecida en 125.000 pesetas para este tipo de máquinas por la disposición adicional sexta de la Ley 5/1983, de 29 de junio, se incrementará en 10.000 pesetas por cada cinco pesetas en que el nuevo precio máximo autorizado de la partida exceda de 25.⁴²

También en la década de los ochenta del siglo pasado, el Real Decreto Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, regula, en el apartado dos del artículo 39, una nueva cuantía para las cuotas fijas a aplicar a la explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos a partir del 1 de enero de 1990. Al igual que en los casos anteriores, la cuantía de la cuota fija se establece en función de la clasificación de las máquinas realizada por el Reglamento de Máquinas Recreativas y Azar en vigor, señalando, para las máquinas de tipo “B” una cuota anual de 141.750 pesetas o, en el caso de que se trate de aparatos, en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, 283.500 pesetas si se trata de máquinas de dos jugadores o 288.750 pesetas, más el resultado de multiplicar por 1.050 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida, en el caso de máquinas o aparatos de tres o más jugadores. En el caso de las máquinas de tipo “C” o de azar, se regulan cuotas de 157.500, 168.000 ó 210.000 pesetas en función de que las mismas sean accionadas por monedas de cinco o de veinticinco pesetas o por billetes u otras monedas que no tenga dicho valor facial. Junto con la fijación de dichas cuantías, es destacable que el apartado Tres del artículo 39 vuelve a indicar, como hiciera en su día el RDL 9/1980, que los tipos tributarios y cuotas fijas podrán ser modificados en las

⁴¹ En la letra c) del número 2 del artículo 5.

⁴² A continuación recoge instrucciones sobre la autorización y el pago de la tasa para el caso de que la modificación se realice con posterioridad al 1 de enero de 1988.

Leyes de Presupuestos, hecho que, como veremos ocurre sistemáticamente a partir de 1997.

Pese al establecimiento de estas cuotas fijas para el ejercicio 1990, meses más tarde, el artículo 38 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, recoge con efectos aplicables a partir del ejercicio 1991 nuevos importes determinados en función de la clasificación de las máquinas realizadas por el vigente reglamento de máquinas recreativas y de azar, el aprobado por Real Decreto 877/1987, de 3 de julio. A tenor de dicho precepto se determina una cuota anual de 375.000 pesetas para las máquinas de tipo “B”, o, siendo máquinas multipuesto para salones, 750.000 pesetas si se trata de máquinas o aparatos de dos jugadores, o 764.000 pesetas, más el resultado de multiplicar por 2.235 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida en el caso de máquinas o aparatos de tres o más jugadores. Tratándose de máquinas de máquinas tipo “C” o de azar, desaparece ya la distinción de la cuota en función del valor facial de la moneda que las acciona y se fija una única de 550.000 pesetas. Al igual que hiciera su predecesora, la Ley 5/1990 permite, por un lado, modificar los tipos tributarios y cuotas fijas en las Leyes de Presupuestos. Por otro, señala que en caso de modificación del precio máximo de 25 pesetas autorizado para la partida en máquinas de tipo “B” o recreativas con premio, la cuota tributaria de 375.000 pesetas de la tasa fiscal se incrementará en 10.500 pesetas por cada cinco pesetas en que el nuevo precio máximo autorizado exceda de 25.⁴³

En cualquier caso, si por algo será recordada la Ley 5/1990, no es sólo por el incremento de la cuota fija establecido en su artículo 38, si no, sobre todo, por la creación de un segundo gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar. El artículo 38.Dos.2) de la Ley 5/1990 crea una gravamen complementario aplicable exclusivamente en el año 1990, que devenga el día de la

⁴³ Para el caso de que la modificación se produjera con posterioridad al devengo de la tasa, se señala que los sujetos pasivos que exploten máquinas con permisos de fecha anterior a aquella en que se autorice la subida deberán autoliquidar e ingresar la diferencia de cuota que corresponda en la forma y plazos que determine el Ministerio de Economía y Hacienda, precisando que la autoliquidación e ingreso será sólo del 50 por 100 de la diferencia, si la modificación del precio máximo autorizado para la partida se produce después del 30 de junio. En este sentido, cabe indicar que la modificación de la cuota tributaria derivada de la modificación del precio de la partida se contempla, también, para el gravamen complementario creado por la misma Ley 5/1990.

entrada en vigor de la propia ley, y cuya cuantía se fija en la diferencia entre las cuotas recién determinadas y las suscitadas por el RDL 7/1989, de 29 de diciembre.

En este contexto, la STC 173/1996 determina la inconstitucionalidad del gravamen complementario establecido en la Ley 5/1990, de 29 de junio, pese a lo cual la cuota fijada en esta Ley sigue manteniendo su legitimidad.

Paralelamente, para el ejercicio 1992, la Circular 1/1992, de 7 de enero, de la Dirección General de Tributos, pretende aclarar la cuantía de las cuotas exigibles por máquinas tipo “B” o C, en la Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, y ello para dar respuesta a las consultas suscitadas respecto al alcance del artículo 83.1 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, que establece la elevación de los tipos de cuantía fija de las tasas de la Hacienda Estatal hasta la cantidad resultante de la aplicación del coeficiente 1,05 a la cuantía exigible en 1991, con excepción de aquellas tasas que hubiesen sido objeto de actualización específica por normas dictadas en el último año citado. Pues bien, no habiéndose actualizado durante el ejercicio anterior las cuotas fijas exigibles por máquinas tipo “B” o “C” en la Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, y teniendo en cuenta lo dispuesto en dicho artículo la circular eleva las mencionadas cuotas que pasan a ser, durante 1992, de 393.750 pesetas para máquinas tipo “B” o recreativas con premio⁴⁴ y 577.500 pesetas si se trata de máquinas tipo “C” o de azar. Pese a la intención de la Dirección General Tributos, obviamente la elevación de la cuantía de la “tasa” pretendida por esta circular no llegó a buen fin. En primer lugar, porque como bien indica la STS se 14 de junio de 1999, tal Circular y la consecuente subida en ella entronizada deben considerarse inválidas, en razón a los principios de reserva legal y de jerarquía normativa. En segundo lugar, porque como veremos más adelante, la STC 296/1994 aclama esta figura como un verdadero impuesto y no como una tasa a la que pueda aplicársele un reajuste automático de su cuantía.

En esta tesitura podríamos decir que la “tasa” deja de actualizarse mediante Ley de Presupuestos entre los ejercicios 1992 y 1996. Hasta entonces las alteraciones de la cuantía de la “tasa” se realizan mediante la modificación expresa del artículo 3.4 del

⁴⁴ El doble si se trata de máquinas de dos jugadores y 802.200 pesetas, más el resultado de multiplicar por 2.235 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida, si se trata de máquinas de más de tres jugadores.

Real Decreto Ley 16/1997 en la Ley de Presupuestos Generales del Estado sin que les sean de aplicación las elevaciones que de forma automática se disponen respecto a la generalidad de las tasas estatales. Como decíamos, en opinión del Tribunal Supremo⁴⁵ este hecho se debe a la consideración de la misma como un “impuesto” en la STC 296/1994, lo que motiva que no le resulten aplicables las elevaciones del importe de las tasas de cuantía fija hasta la cantidad que resulte de la aplicación del coeficiente establecido en las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado⁴⁶. En este sentido, en los años 1993, 1994, 1995 y 1996⁴⁷ no hubo, por modificación expresa a través de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado del artículo 3.4.Dos.A).a) del Real Decreto ley 16/1977, una elevación específica de la cuota fija de la Tasa sobre el Juego aplicable a las máquinas tipo “B”, y, en consecuencia, dada su naturaleza impositiva, la misma no quedó afectada por la subida porcentual genérica establecida en dichas leyes anuales para las tasas en general.

Sin embargo, una vez se introducen específicamente modulaciones en la redacción de dicho artículo mediante las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000⁴⁸, el Tribunal Supremo, en distintas

⁴⁵ Entre otras, en sentencia de 14 de junio de 1999, así como en las sentencias de 31 de julio de 1998, de 5 de enero de 1999; de 28 de junio de 1999; de 6 y 16 de noviembre de 1999; y de 4 de diciembre de 1999, entre otras.

⁴⁶ En efecto, así aconteció en los años 1990, 1991 y 1992, en virtud de lo establecido, respectivamente, en el Real Decreto Ley 7/1989 (que señaló la cuantía específica de las “Tasas sobre el Juego” de las máquinas tipo “B” en 141.750 pesetas), en la Ley 5/1990 (que, según hemos visto, reformando el artículo 3.4.Dos.A.a del Real Decreto Ley 16/1977, fijó la cuantía específica de las mismas en 375.000 pesetas, impidiendo la aplicación de la elevación del 1'05 % prevista para las tasas en general en la Ley 31/1990) y en la Circular 1/1992 (que, sin atender a la subida del 1'05 % de las tasas en general prevista en la Ley 31/1991, señaló, como cuantía fija específica de la “tasa” 393.750 pesetas, si bien como indica la STS de 14 de junio de 1999, tal Circular y la consecuente subida en ella entronizada deben considerarse inválidas, en razón a los principios de reserva legal y de jerarquía normativa, no obstante lo indicado, en relación con las mismas, en la sentencia de esta Sala de 10 de mayo de 1994 y en los autos de la misma de 3 de noviembre de 1997 y 9, 16 y 23 de febrero y 9 de marzo de 1998).

Vid. sobre el tema GONZÁLEZ-ROSSEL LÓPEZ, A., “Comentarios a la circular 1/1992, de 7 de enero de la dirección general de tributos, por la que se aclara la cuantía de las cuotas fijas exigibles por máquinas de tipo “B” o “C” en la Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar durante 1992”, *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992, pp. 109-112; CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; LOZANO SERRANO, C.; SIMÓN ACOSTA, E.A., “De nuevo sobre la posibilidad de elevar a través de la ley del presupuesto la cuota fija de la Tasa fiscal sobre el juego”, *Jurisprudencia Tributaria*, vol. II, 1998, p. 1130; CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; LOZANO SERRANO, C.; SIMÓN ACOSTA, E.A., “La elevación general de las tasas de cuantía fija no afecta a la tasa de juego” *Jurisprudencia Tributaria*, vol. II, 1998, p.1061.

⁴⁷ Y también, en el año 1992, si se parte de la ineficacia aplicativa de la mencionada Circular 1/1992.

⁴⁸ Mediante Ley 12/1996, 30 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997; Ley 65/1997, 30 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998; Ley 49/1998, 30 diciembre, de

sentencias⁴⁹, entiende ajustadas a derecho las sucesivas actualizaciones de la cuantía de la “tasa” que vienen a elevar el importe su importe en función de la clasificación otorgada en el Reglamento de juego.

Así, y tras sucesivos incrementos en su cuantía, la cuota fija para las máquinas de tipo “B” o recreativas con premio se determina, en el ejercicio 2000 en una cuota anual de 456.000 pesetas⁵⁰ y otra de 669.000 pesetas para las máquinas de tipo “C” o de azar. Estas cuantías, que se mantienen para el ejercicio 2001 en su equivalente en euros,⁵¹ y se vuelven a incrementar para las máquinas de tipo “B” en la Ley 23/2001, 27 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2002, hasta los 2.845,80 euros, perduran hasta que la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, las eleva hasta los actualmente vigentes 3.531 euros para las máquinas de tipo “B”⁵² y 4.020,77 euros para las máquinas tipo “C” o de azar.

De lo antedicho podemos inferir que hasta su determinación actual, la cuantía de la “tasa” ha sufrido un incremento exponencial; los 36,06€ iniciales fijados en 1979 para las máquinas de tipo “B” se han convertido en 3.531,00 euros. Igualmente, también podemos concluir que el aumento en la cuantía de la tasa, además de justificarse por razones éticas o morales, ha venido a coincidir, como ocurriera históricamente con sus antecedentes, con momentos en los que las arcas públicas están ávidas de recursos de suerte que en ocasiones, más de las deseables, se ha llevado a cabo de forma deslavazada utilizando instrumentos normativos poco apropiados que han llegado a ser

Presupuestos Generales del Estado para 1999; y Ley 54/1999, 29 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000,

⁴⁹ Sentencias de 14 de marzo, 19 de noviembre de 1998, 17 de diciembre de 1998, de 10 de mayo de 1994, y de 14 de junio de 1999.

⁵⁰ Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo “B” en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, en el caso de aparatos de dos jugadores se exigirán dos cuotas y en el caso de máquinas de tres o más jugadores 929.000 pesetas, más el resultado de multiplicar por 2.235 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida.

⁵¹ 2.740,62€ para las máquinas de tipo “B” y 4.020,77€ para las de tipo “C”.

⁵² Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo “B” en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, en máquinas o aparatos de dos jugadores se aplicarán dos cuotas de 3.531€, en tanto que en máquinas o aparatos de tres o más jugadores, la cuota se incrementará en un 50% por cada jugador adicional a partir del tercero.

rechazados por nuestros tribunales basándose, eso sí, en cuestiones forma o procedimiento.

C. Devengo y pago de la tasa, pago fraccionado

En su redacción original, el número quinto del artículo 3 del RDL 16/1977 indica que la “tasa” fiscal *devengará en el momento de la autorización, organización o celebración del juego*, señalando, a su vez, que reglamentariamente se determinará la forma y tiempo en que debiera realizarse el pago en cada caso.

Así, en virtud de lo dispuesto en la Orden de 13 de noviembre de 1981 por la que se dan normas para la exacción de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, la mal llamada “tasa” se exige por años naturales y se devenga el primero de enero de cada año cualquiera que sea la fecha de la autorización.

En cualquier caso, el sujeto pasivo sólo está obligado a presentar la pertinente declaración-liquidación, dentro de los veinticinco días naturales del año siguiente a aquel que está liquidando, algo por otra parte lógico, habida cuenta de que hasta la modificación operada por RDL 9/1980, la tributación de las máquinas de juego está sometida al tipo general del 20% de las cantidades jugadas, y éstas no pueden precisarse hasta que transcurra el período a liquidar.

Al mismo tiempo, se establece una primera cautela que trata de atenuar la carga fiscal a la que se somete a las empresas operadoras al indicar que en el *caso de las autorizaciones otorgadas a partir del 1 de julio de dicho año anterior, la tributación será, por este solo año, del 50 por 100.*⁵³

En el mismo sentido, el Real Decreto 228/1981 establece que con carácter general, la tasa devengará en el momento de la autorización, celebración u organización del juego. Asimismo, en el caso específico de las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, señala que será exigible por años naturales, devengándose el uno de enero de cada año cualquiera que sea la fecha de la autorización o permiso, e indicando, igualmente, que en el caso de que la autorización se otorgue

⁵³ Por su parte, el ingreso debe realizarse en el mismo acto de la presentación de acuerdo con lo establecido en el número 6, artículo 20 del Reglamento General de Recaudación y por cualquiera de los medios enumerados en su artículo 24.

después del uno de julio, *por ese año se devengará solamente el cincuenta por ciento correspondiente al segundo semestre.*

Por otro lado, el RDL 8/1982, además de elevar sensiblemente las cuotas fijas que gravan las máquinas de juego, determina un nuevo devengo de la “tasa”. Su exposición de motivos es profusa a la hora de justificar la necesidad de modificar el tratamiento del devengo de esta figura. Además de señalar que la “*experiencia recogida en la aplicación de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar ha puesto de relieve muy importantes anomalías en la modalidad que recae sobre la explotación de máquinas o aparatos automáticos*”, explícitamente recoge cómo, con independencia de otras posibles causas, “*la situación actual viene motivada por el sistema establecido en materia de devengo y pago de la tasa*”.

Hasta la entrada en vigor de este real decreto ley, la tasa es exigible por años naturales, devengándose el primero de enero de cada año, cualquiera que sea la fecha de la autorización o permiso, pese a lo cual el interesado no está obligado a presentar la correspondiente declaración-liquidación hasta el año siguiente, dentro de cuyos primeros veinticinco días naturales debe realizar el ingreso. Antes de la modificación operada por el Real Decreto Ley 9/1980, de 26 de septiembre, la necesidad de esperar a que transcurriera el año natural se justificaba en cuanto que las máquinas o aparatos automáticos seguían la norma general de abonar el veinte por ciento sobre las cantidades jugadas, pues esto comporta la obligación de dejar transcurrir el mencionado período de tiempo para conocer el importe de la base.

Sin embargo, el sistema de cuotas fijas introducido por el RDL 9/1980 excluye tal justificación. Es más, según desprende de los datos obtenidos tras las recaudaciones del ejercicio 1980, y como indica el RDL 8/1982, *al margen de las consideraciones ético-sociales que merece el desarrollo desmesurado de este tipo de juego en detrimento de otros fiscalmente más controlados*, la disposición pretende atajar el problema por un lado elevando, como hemos visto la cuantía de la cuota fija, y, por otro, modificando el sistema vigente en cuanto al devengo y pago de la tasa.

En este sentido, se establece que en el año de autorización de la máquina el devengo coincidirá con la fecha de aquélla y se recoge la obligación de que el pago de la tasa fiscal preceda a la autorización gubernativa. Asimismo, se mantiene como fecha

de devengo, para los años posteriores al de la autorización, la del uno de enero, si bien para evitar que el transcurso de un largo período de tiempo entre la fecha del devengo y la de pago de la misma facilite el impago, se modifica la normativa reglamentaria, estableciendo que el pago deberá realizarse en los primeros veinticinco días del mes de enero del propio año del devengo.⁵⁴ En otras palabras, se produce un adelanto del pago de la “tasa” toda vez que las empresas operadoras se ven obligadas a abonar el importe correspondiente a un ejercicio del que todavía no han hecho recaudación alguna.

En línea con lo anterior, el Real Decreto 467/1983 establece, para el caso de explotación de máquinas recreativas o de azar, un sistema en el que la concesión de la autorización se vincula al pago adelantado de la totalidad de la “tasa”, hecho éste que a tenor del Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, parecía justificado a la luz de la escasa cuantía de la cuota fija establecida en aquel momento, pero que en lo que se refiere al pago del tributo, expone a este subsector a una clara discriminación respecto a otras modalidades de juegos autorizados.

Así las cosas, el Real Decreto 2221/1984 pretende ofrecer una solución a este problema disponiendo el ingreso fraccionado en dos plazos de la cuantía de las cuotas fijas correspondientes a la “tasa” respecto de máquinas recreativas o de azar autorizadas en años anteriores:⁵⁵ el primero, a la presentación de la declaración-liquidación; el segundo, los 25 primeros días de septiembre. Llama la atención, que esta voluntad de evitar el trato fiscalmente discriminatorio a las máquinas recreativas respecto de otros subsectores de juego no se module por el hecho de que la máquina en cuestión quede fuera de explotación o no sea explotada en la integridad del ejercicio.

En el mismo orden de asuntos, cuando la baja de la máquina se realice con posterioridad al día 1 de enero, el sujeto pasivo no queda liberado de la obligación de ingresar el 50% pendiente de pago. Asimismo, en el caso de que la máquina o aparato

⁵⁴ Asimismo, y con la finalidad de intentar regularizar en lo posible la situación recaudatoria por la tasa fiscal, se adelanta el pago de la tasa devengada en uno de enero del ejercicio 1982 a los veinticinco primeros días de su mes de julio.

⁵⁵ El artículo 8.2 del mencionado Real Decreto 2221/1984 señala que “*en el caso de máquinas o aparatos aptos para la realización de juegos de azar, y cuando se trate de las autorizadas en años anteriores, se presentará una declaración-liquidación en los primeros veinticinco días naturales del mes de enero del año del devengo en la que se girará la liquidación total correspondiente a la cuota única devengada, ingresando simultáneamente el 50% de la misma. El pago del otro 50% se realizarán en los primeros veinticinco días del mes de septiembre, quedando incurso en apremio si transcurriese esta fecha sin haberse verificado el ingreso.*”

reciba su primera autorización con posterioridad al 1 de enero, el sujeto pasivo deberá abonar la totalidad de la anualidad, salvo que la autorización se perciba con posterioridad al 1 de julio, en cuyo caso habrá de ingresar la cuota reducida, es decir, el 50% del importe total de la “tasa”.

Por su parte, la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 1991, introduce una modificación, aún vigente, en cuanto al pago del tributo estableciendo que *“el ingreso de la tasa se realizará en pagos fraccionados trimestrales iguales, que se efectuarán entre los días 1 y 20 de los meses de enero, abril, julio y octubre”*. Ello no obstante, el ejercicio en que se conceda la autorización, el pago de los trimestres ya vencidos o corrientes deberá hacerse en el momento de la autorización, abonándose los restantes de la misma forma establecida en el párrafo anterior.

En cuanto a la prueba del pago de la tasa, de conformidad con lo en su día dispuesto en el Real decreto 2221/1984⁵⁶, la Orden de 18 de enero de 1991, por la que se aprueba el modelo de declaración-liquidación de la “tasa” fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, devengada por la autorización de explotación de máquinas o aparatos automáticos, desarrolla el nuevo régimen de pago de la “tasa” establecida en el apartado tres del artículo 77 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del estado para 1991. Desde entonces, la prueba del pago de cada uno de los importes en que se fracciona la cuota anual de la tasa se acredita mediante el correspondiente modelo de distintivo facilitado por la dependencia o sección de gestión tributaria previa justificación del ingreso, y en el que se hacen constar los datos relativos a la autorización de explotación de la máquina o aparato a que el pago se contrae así como el periodo y la anualidad a que corresponda. En el supuesto de máquinas o aparatos de nueva autorización, los datos de ésta se consignan en el distintivo una vez otorgada la misma.

El distintivo debe permanecer adherido a la máquina de manera visible y duradera, constituyendo el incumplimiento de esta obligación infracción tributaria simple por parte de la empresa titular de la autorización de explotación de la máquina y del titular o empresario del local o recinto donde se halle instalada.

⁵⁶ Desarrollado por Orden de 21 de diciembre de 1984 y modificado por Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, por el que se dictan normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable.

Al igual que ocurriera con la evolución de la cuota tributaria derivada de la aplicación de la “tasa” fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, la evolución normativa del devengo y pago de la misma denota cierta improvisación por parte de un legislador que en la materia que nos ocupa modula los elementos del tributo de forma deslavazada.

D. Sanciones

La redacción original del número 6 del artículo 3 del RDL 16/1977, establece que *con independencia de las sanciones que correspondan por aplicación de las disposiciones tributarias, la falta de pago de la tasa o la ocultación total o parcial de la base imponible determinará, automáticamente, la suspensión de la autorización administrativa durante un plazo máximo de seis meses*. Asimismo, señala que *la reincidencia se sancionará con la pérdida definitiva de la autorización*.

Años más tarde, el artículo 3 de RDL 8/1982, 30 abril, por el que se modifica parcialmente el RDL 16/1977, introduce, para el caso específico de las máquinas recreativas o de azar, un segundo apartado al referido número, que, al día de la fecha, aún sigue vigente. En concreto, se indica que *en la tasa que grava la explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar la efectividad de la suspensión temporal o definitiva de la autorización administrativa, ..., se llevará a cabo mediante el precinto de la máquina o aparato a que la infracción se refiera*. La misma máquina o aparato será asimismo embargada, quedando afecta al pago de las cantidades que en cada caso proceda.

E. Afectación de la “tasa”

A los efectos que nos ocupan, la afectación de un tributo implica que lo recaudado por el mismo se destina a un gasto público concreto

En nuestro ordenamiento, el artículo 27.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, instituye como regla general la no afectación al disponer que los recursos del Estado, los de cada uno de sus Organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por Ley se establezca su afectación a fines determinados. Pues bien, a grandes rasgos son tres los

supuestos en los que se produce dicha afectación y, los que por tanto, exceptúan la regla general; las contribuciones especiales; las tasas (que tienden a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituye su hecho imponible, sin poder exceder, en su conjunto, el coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida) y, finalmente, los impuestos medioambientales que en la mayoría de los casos están afectos a un gasto determinado, si bien, como indica el Tribunal Constitucional en la STC 179/2006 de 7 de julio, la genérica afectación del tributo a la protección del medio ambiente no determina su naturaleza ambiental. Pese a esta última afirmación, no se puede negar la especial relación existente entre la afectación tributaria y los tributos con fines extrafiscales, entre los que se encontrarían los impuestos medioambientales, pues esta técnica se ha demostrado útil para vencer la resistencia de los contribuyentes a un determinado impuesto, o como justificación de un tributo extrafiscal. Esto es, precisamente, lo que ocurre inicialmente con los tributos sobre el juego. Según comentábamos en párrafos precedentes, la exposición de motivos del RDL 16/1977 alude a la necesidad de conseguir, mediante la regulación del juego, el cumplimiento de objetivos de tutela y protección social en conjunción con otras finalidades más prosaicas, como son la defensa y el fomento de los intereses fiscales. Este hecho podría hacernos pensar en la configuración de la “tasa” como una suerte de impuesto pigouviano con matices moralizantes en el establecimiento del tributo que, eventualmente, incluso podría desembocar en la afectación del mismo a determinados colectivos perjudicados por la práctica del juego⁵⁷.

Sin embargo, si bien es cierto que, en origen, el apartado séptimo del artículo 3 del RDL 16/1977 recoge la afectación de la “tasa”, no lo es menos que la afectación de la misma no se dirige a la prevención, rehabilitación o tratamiento de las ludopatías. En

⁵⁷ Sobre los fines moralizantes de los tributos sobre el juego y el papel de las políticas de juego en la consecución de este objetivo MATEO RODRÍGUEZ, L., “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 39, 1985, pp. 344-364; MUÑOZ MACHADO, S., “En los confines del Estado de Derecho: La ordenación de los juegos de azar”, *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 49, 1986, pp. 5-18; OLMEDA DIAZ, M., “La tributación sobre el juego: Paternalismo y afectación”, *Palau* 14, nº 2, 1987, pp. 53-76; MARTÍN QUERALT, J.B., “La fiscalidad del juego y la construcción del Derecho Público”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 28, 1993, pp. 53-57; OÑATE RUBALCABA, P., “Las políticas públicas del juego como intervención pública”, en OÑATE RUBALCABA P.; GUSANO SERRANO, G. (Eds.), *La consolidación del juego on line: Realidades y deseos*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pp. 19-22; PALOMAR OLMEDA, A., “Un apunte sobre la responsabilidad pública de regulación y control de la actividad de juego en España”, *IDP: Revista de Internet, Derecho y Política=Revista d'Internet, Dret i Política*, nº 15, 2012, pp. 50-60.

efecto, el rendimiento de la “tasa” queda *“afectado a acciones de asistencia, recuperación e integración social de minusválidos físicos y sensoriales y de los subnormales, con especial atención a los niveles más altos de deficiencia; prevención de la subnormalidad, educación especial, prevención y tratamiento de la delincuencia juvenil y asistencia social de la Tercera Edad”*. La afectación de la “tasa” es nuevamente mencionada por Real Decreto 1710/1980, de 4 de julio, de distribución de la tasa sobre el juego, que viene a destinar la recaudación de la misma, además de a los fines previstos en el RDL 16/1977, a los recogidos en el artículo segundo del Real Decreto Ley 34/1977, de 2 de junio.⁵⁸

En línea con su predecesor, el RDL 9/1980, de 26 de septiembre, sobre financiación de los Ayuntamientos y tasa del juego, menciona, también, la afectación del tributo. En concreto, su preámbulo justifica el mantenimiento del mismo al indicar que el *incremento recaudatorio* que se pretende obtener, *unido a la eventual autorización de otras formas de juego, ha de destinarse a las atenciones generales del Tesoro, para nutrir el incremento recaudatorio que permita financiar el aumento de las inversiones públicas, lo que ha de hacerse compatible con la adecuada atención, en lo que permiten las actuales circunstancias y exigencias de la crisis económica, a las finalidades que dieran lugar a la afectación de la tasa de juego establecida en el RDL 16/1977*.

Por todo ello, se indica, es procedente mantener la afectación para lo que sería el incremento recaudatorio normal de la tasa de juego en los términos en que se encuentra regulada en el momento de publicarse este Real Decreto Ley, destinando el

⁵⁸ En este sentido, el Real Decreto Ley 34/1977, de 2 de junio, sobre creación del Fondo Nacional de Cooperación Municipal y otras medidas de reordenación de la Cooperación del Estado con las Corporaciones Locales, disponía en su artículo 2.1 que los municipios tendrían una participación del 25% de la tasa que regula los juegos de azar, señalando el porcentaje atribuible del importe de esta participación al Ayuntamiento correspondiente (20%) y al Fondo Nacional de Cooperación Municipal (80%). Años más tarde, el mencionado Real decreto 1710/1980, de 4 de julio, de distribución de la tasa sobre el juego establece unos nuevos porcentajes de distribución al indicar que los rendimientos de la “tasa”, se destinarán en un veinticinco por ciento en favor de los ayuntamientos, en los términos previstos en el artículo segundo del Real Decreto Ley 34/1977, y en el setenta y cinco por ciento restante a financiar las acciones a que se refiere el artículo tercero, del Real Decreto Ley 16/1977. Respecto a estos últimos, en concreto los organismos financiados son Fondo Nacional de Asistencia Social; el organismo autónomo Obra de Protección de Menores, con destino a financiar la prevención y tratamiento de la delincuencia juvenil; el organismo autónomo Instituto Nacional de Educación Especial, para financiar las acciones de educación especial a su cargo; Organismo Autónomo Instituto Nacional del Empleo, para financiar acciones de integración, promoción y protección laborales de los deficientes mentales, físicos y sensoriales; y, finalmente, el Ministerio de Cultura para financiar acciones de promoción sociocultural de jóvenes disminuidos físicos, mentales y sensoriales, la preparación de las familias para asumir sus responsabilidades en este ámbito y la tercera edad.

exceso derivado de estas medidas y de la autorización futura de nuevas formas o posibilidades de juego a las atenciones generales del Tesoro.

En respuesta a esas necesidades generales del Tesoro, el artículo 3 del mencionado real decreto ley afecta hasta el montante correspondiente al crecimiento vegetativo de la “tasa” de juego, además de a los fines previstos en el RDL 16/1977, a los recogidos en el artículo segundo del Real Decreto Ley 34/1977, de 2 de junio⁵⁹. En cualquier caso, por mor del número cuatro del artículo 3 del RDL 9/1980, “*queda desafectada la recaudación derivada de las modificaciones normativas acordadas en este RDL o que se acuerden en el futuro, y de las eventuales autorizaciones de otras formas y posibilidades de juego*”.

Finalmente, esta afectación de la “tasa” de juego a la financiación de determinadas organizaciones cuya finalidad es la protección de colectivos desprotegidos o necesitados de atención especial, queda sin efecto por el número 5 del artículo 21 del Real Decreto Ley 24/1982, 29 diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, artículo que suprime el apartado 7º del RDL 16/1977, y que es a su vez refrendado⁶⁰ por el número 5 del artículo 22 de la Ley 5/1983, 29 junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

El análisis de la evolución normativa sufrida por el RDL 16/1977 apunta varias cuestiones que serán objeto de reflexión en ulteriores capítulos.

Por un lado, destaca, como no podía ser de otra forma, la patente traslación de la normativa sustantiva al ámbito tributario, de suerte que los avances y limitaciones en las características técnicas de las máquinas, los nuevos modelos y tipos de aparatos, los parámetros de juego, como el precio de la partida o el número de usuarios que puedan participar en el mismo, tienen un reflejo inmediato en la norma fiscal.

Por otro llaman, también, la atención otros tres aspectos. El primero, el paulatino incremento de la cuota fija del tributo, un aumento que responde a una atropellada

⁵⁹ Para 1981, el montante de incremento afectado se limita en el 25% de la recaudación efectiva para 1980 y se indica que la Ley de Presupuestos de cada año, a partir de la de 1982, concretará el criterio señalado en un porcentaje referido a la recaudación del ejercicio anterior.

⁶⁰ No se explica muy bien con qué ánimo reiterativo indica que a partir de 1 de enero de 1983 quedará sin efecto lo dispuesto en el artículo tercero, séptima, del Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de Febrero, sobre afectación de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, cuando la afectación ya había sido suprimida a todos los efectos.

necesidad de financiación de las arcas públicas más que al análisis sosegado de los elementos de este impuesto. El segundo, que dicho incremento se justifique en razones de orden moral y social y por fin, en tercer lugar, que la evolución normativa de la “tasa” haya sido llevada a cabo principalmente a través de reales decretos y reales decretos ley⁶¹.

2. Ley 13/2011, de 27 de mayo, de Regulación del Juego

Desde un punto de vista impositivo la Ley 13/2011⁶² supone una evolución en el abanico de las distintas figuras tributarias que gravan la actividad de las máquinas recreativas y de azar. Por un lado, porque instituye las reglas de distribución competencial en la materia en función del canal a través del que se distribuye este

⁶¹ Aspecto formal este último que dejamos apuntado pero sobre el que no incidimos por ser objeto de estas líneas el estudio de los tributos sobre el juego desde un punto de vista material.

⁶² Sobre el posicionamiento de la doctrina entorno a la necesidad y aprobación de esta ley, ver por todos, BUENO MALUENDA, C., “La tributación del juego por internet”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 4, 2001, pp. 383-406; CALERO DEL OLMO, M.G., “Perspectivas de la legislación en materia de juego”, *Estudios de Derecho Judicial*, nº 48, 2003, pp. 247-258; LALANDA FERNÁNDEZ, C., “Los avatares del real decreto ley 16/1977, regulador de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas: ¿hacia una nueva ley estatal del juego?” *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 15, 2005, pp. 561-579; LALANDA FERNÁNDEZ, C., “Los avatares del real decreto ley 16/1977, regulador de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas: ¿hacia una nueva ley estatal del juego?”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 16, 2006, pp. 567-585; ZORNOZA PÉREZ, J.J., “El régimen tributario del juego remoto” *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 27, 2009, pp. 29-43; ANDRÉS ALVEZ, R., “Las apuestas deportivas y el juego on-line: Estado actual de la cuestión”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 26, 2009, pp. 567-582; ANDRÉS ALVEZ, R., “La nueva regulación del juego y la regulación del juego en línea: el Anteproyecto de Ley de Regulación del juego”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 806, 2010, pp. 14-16; ANDRÉS ALVEZ, R., “Crítica y posición de debate sobre el anteproyecto de ley de regulación del juego”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 31, 2011, pp. 647-666; ANDRÉS ALVEZ, R., “Desarrollo reglamentario de la ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 33, 2011, pp. 455-482; GARCÍA DE PABLOS, J.F., “El proyecto de ley sobre juego online”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 819, 2011, p. 7.; GARCÍA DE PABLOS, J.F. “La nueva tributación del juego online”, *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, nº 21, 2011, pp. 32-43; SEMPÈRE SAMANIEGO, J., “Comentarios al proyecto de ley de regulación del juego”, *Datospersonales.Org: La Revista de la Agencia de Protección de Datos de La Comunidad de Madrid*, nº 50, 2011; LOZANO CUTANDA, B., “La nueva ley de regulación del juego: Un panorama de incertidumbres”, *Diario La Ley*, nº 7645, 2011; PALOMAR OLMEDA, A., “Sobre la nueva regulación del juego”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 10, 2011, pp. 49-62; HERRÁIZ SERRANO, O., “Oportunidad y necesidad de una nueva ley estatal del juego: Antecedentes”, en HERRAIZ SERRANO, O., (Coord.), *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 43-112; GARCÍA DE PABLOS, J.F., “Proyecto de ley sobre la tributación del juego online”, *Quincena Fiscal*, vol. 10, nº 1, 2011, pp. 5-33; ANDRÉS ALVEZ, R., “Tras dos años de la ley de regulación del juego, lo que hay y lo que resta por hacer”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 38, 2013, pp. 671-700.

servicio. Por otro, porque modifica la configuración del hecho imponible de la tasa creada por RDL 16/1977. Pasemos, a continuación, a analizar cada una de estas cuestiones.

A. Distribución de competencias en materia de juego entre el Estado y las Comunidades Autónomas

Desde que se legalizara la práctica del juego privado por RDL 16/1977, el propio sistema en el que se circunscribe la norma se ha visto alterado en su totalidad. En efecto, al tratarse de una norma preconstitucional, su articulado no contempla la distribución de competencias que en la materia deba realizarse entre el Estado y unas Comunidades Autónomas por entonces inexistentes. Es más, ni la propia Constitución, diseñada con un modelo territorial abierto, recoge de forma expresa una atribución de la competencia sobre el juego, alejándose del sistema de listas propio de los Estados federales y abriendo un abanico de posibilidades de concreción que deja a merced de la interpretación del Tribunal Constitucional.

La Constitución no atribuye la titularidad de la competencia legislativa o ejecutiva sobre el juego ni al Estado ni a las Comunidades Autónomas, los artículos 148 y 149 no recogen nada al respecto⁶³. El juego se integraría, por tanto, dentro del concepto de materia residual que proporciona una de las válvulas de cierre de la

⁶³ Sobre la distribución de competencias en la materia CROSS GARRIDO, J.; MARTÍN QUERALT, J.B.; ORÓN MORATAL, G.; SANCHEZ GARCIA, N.; ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A., “Los juegos de azar en el estado autonómico”, *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 2, 1987, pp. 13-28; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., “La distribución de competencias en materia de juegos de azar: Problemática y soluciones”, *Álea*, nº 3, 1996, pp. 3-7; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L., “El marco constitucional del reparto de competencias en materia de juegos de azar”, *Álea*, nº 10, 1997, pp. 3-7; GONZÁLEZ, A., ROMERO, R., “La regulación estatal en materias cuya competencia exclusiva corresponde a las Comunidades Autónomas: Juegos de azar y apuestas”, *Álea*, nº 7/8, 1997, pp. 3-6; GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P.J., “Distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de juego”, *Estudios de Derecho Judicial*, nº 48, 2003, pp. 29-44; SALA ARQUER, J.M., “Liberalización del monopolio de loterías y competencias sobre el juego”, *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 120, 2003, pp. 519-537; PETITBÒ I JUAN, A., “Juego y competencia”, *Estudios de Derecho Judicial*, nº 48, 2003, pp. 301-318; LALANDA FERNÁNDEZ, C., “Las competencias sobre el juego a raíz de la reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 17, 2006, pp. 573-579; RAMALLO LÓPEZ, F.E., “Las competencias autonómicas en materia de casinos y juegos: El principio de territorialidad. una controversia planteada a propósito de la sentencia del tribunal supremo 1166/2009”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 27, 2009, pp. 579-588; PALOMAR OLMEDA, A., “La delimitación de la actividad de juego y las actividades asimiladas. régimen administrativo y distribución competencial” en PALOMAR OLMEDA A. (Dir.), *El juego on line*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 265-366; POMED SÁNCHEZ, L.A., “Fundamentos competenciales de la ley estatal del juego” en HERRAIZ SERRANO, O., *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 113-149.

distribución competencial, el artículo 149.3 CE, conforme al cual, las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución, pueden corresponder a las Comunidades Autónomas en virtud de sus respectivos estatutos de autonomía. La asunción de competencias depende, por tanto, de la mención expresa de éstas en los estatutos de autonomía de cada una de las Comunidades. Así lo hacen, primero, el 18 de diciembre de 1979 las Comunidades Autónomas de Cataluña y País Vasco (mediante Ley Orgánica 4/1979 y 3/1979), Galicia (el 6 de abril de 1981, por Ley Orgánica 1/1981) y Andalucía (el 30 de diciembre de 1981 gracias a la Ley Orgánica 6/1981), y después, el 1 de julio de 1982, Valencia (con Ley Orgánica 5/1982) y, el 10 de agosto de 1982, la Comunidad Foral de Navarra (LO 13/1982) y Canarias (LO 10/1982).

El siguiente hito normativo en la materia que nos ocupa, lo marca la Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 CE, cuyo art. 2.b les atribuye la competencia exclusiva sobre juegos de azar con exclusión de las apuestas mutuas deportivo-benéficas. Finalmente, el proceso se completa con la incorporación a sus estatutos de autonomía de la competencia legislativa y ejecutiva sobre esta materia.

Pese a la dicción “competencia exclusiva”, la distribución competencial sobre la materia de juego, lejos de ser pacífica ha sido objeto de diversas polémicas debidas a que es el Estado quien sigue manteniendo la gestión efectiva de una serie de juegos de ámbito estatal, en régimen de monopolio, a través de la actual Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, antiguo Servicio Nacional de Loterías⁶⁴.

Las dudas que pudieran suscitarse son aclaradas por el Tribunal Constitucional con ocasión de la inclusión del cupón de la ONCE en el Catálogo de Juegos de Cataluña, hecho que se analiza en la STC 52/1988 de 24 de marzo. A tenor del Tribunal, “*la competencia sobre el juego no permite a la Generalidad incluir o excluir del Catálogo de Juegos autorizados aquellos que se determinen no en función de sus características propias sino únicamente por referencia a sus organizadores*” (FJ 5º). El problema estriba en dilucidar si el elemento territorial, es decir, el alcance supra-

⁶⁴ Luego convertido en Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado (ONLAE) por mor de la Ley 50/1984, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1985 y transformado en Entidad Pública Empresarial Loterías y Apuestas del Estado (LAE) mediante art. 70 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

autonómico del ámbito espacial en el que se desarrolla un juego, es suficiente para imbuir al Estado la competencia sobre esta materia.

El criterio que se concluye⁶⁵ es que se atribuye al Estado la competencia para autorizar, organizar, o gestionar cualesquiera sorteos, juegos, apuestas, rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias cuyo ámbito se extienda a todo el territorio nacional, así como a apuestas deportivas benéficas además de las tradicionales de fútbol. Para ello se utilizan tres argumentos, como son; la potestad de ingreso, las competencias concurrentes y el interés supra-autonómico.

En cuanto a la potestad de ingreso, conviene recordar que la lotería siempre se ha considerado una actividad reservada al Estado a través de la Hacienda Pública, en primer lugar, como regalía de la Corona, y más tarde, como monopolio fiscal. Precisamente, es por esta razón que el Tribunal Constitucional condiciona el régimen de la Lotería a la competencia del Estado en materia de Hacienda General, contemplada en el artículo 149.1.14 de la C.E, que no se circunscribe únicamente a los ingresos tributarios sino, también, a este tipo de ingresos.⁶⁶

Por su parte, en cuanto al argumento de los “títulos competenciales concurrentes”, pese a que el juego es una competencia “exclusiva” de las Comunidades Autónomas, esta calificación no es estanca, pues se relaciona con otras materias (como la mercantil, la penal, la administrativa...) cuya competencia está reservada al Estado. Como consecuencia de la pluralidad de intereses involucrados, el Estado tiene competencias que proceden de títulos tangenciales que se proyectan en el juego, esencialmente los recogidos en el artículo 149.1.13 C.E (bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica), en el artículo 149.1.14 CE (Hacienda General) y en el 149.1.29 CE (seguridad pública). De ello deriva que las competencias atribuidas en materia de juego a las CCAA deban ejercerse con sumo respeto a las disposiciones estatales que se fundamenten en los títulos antes referenciados.

⁶⁵ Repetido en diversas sentencias como la STC 163/1994, de 26 de mayo; STC 164/1994, de 26 de mayo; STC 216/1994, de 14 de julio; STC 243/1994, de 21 de julio; STC 49/1995, de 16 de febrero; y STC 171/1998, de 23 de julio.

⁶⁶ Por idéntico motivo, en la STC 243/1994 indica que es competencia estatal en cuanto que supone una consecuencia de la prohibición monopolística establecida a favor del Estado el otorgamiento de concesiones o autorizaciones administrativas para la celebración de sorteos, rifas, loterías, apuestas y combinaciones aleatorias, cuando su ámbito se extiende a todo el territorio del Estado.

Por fin, el interés supracomunitario aparece cuando se constata la concurrencia de un interés público en la ordenación de juegos de azar en el momento en que no todas las Comunidades Autónomas tienen atribuidas competencias en esta materia o no, al menos, al mismo nivel. Por tanto, lo que justifica la competencia estatal no es el ámbito territorial supra-autonómico sino el interés general que obliga al Estado a regular una materia para tratar de evitar los resultados de un vacío normativo. En cualquier caso, la mera existencia de una dimensión supracomunitaria no debiera ser argumento para justificar la competencia estatal. En estos casos deberían entrar en juego los mecanismos de cooperación entre Estado y CCAA. A pesar de ello, la Disposición Adicional vigésima de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social⁶⁷, atribuye competencias en materia de apuestas, (incluso telemáticas), al Estado basándose en el ámbito territorial supra-autonómico. En esencia, indica que corresponde al Estado, a través del Ministerio de Hacienda y, concretamente de la Entidad Pública Empresarial Loterías y Apuestas del Estado, ejercer la competencia, de conformidad con la normativa vigente, para la autorización del desarrollo de todo tipo de apuestas, cualquiera que sea el soporte de las mismas, boletos, medios informáticos o telemáticos, siempre que su ámbito de desarrollo, aplicación, celebración o comercialización abarque el territorio nacional o exceda de los límites de una concreta Comunidad Autónoma.

En línea con esta argumentación, pese a que dicha Disposición Adicional Vigésima de la Ley 24/2001 fuera declarada inconstitucional por STC 35/2012 de 12 de abril de 2012, la Disposición adicional vigésima de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información⁶⁸, atribuye a la Administración General del Estado, la competencia para la ordenación de las actividades de juegos y apuestas realizadas a través de sistemas interactivos cuando su ámbito sea el conjunto del territorio nacional o abarque más de una Comunidad Autónoma. Obsérvese cómo a pesar de que dicha atribución se realiza cuando tales juegos se realizan en el conjunto

⁶⁷ Derogada por el apdo. 14 del número 2 de la disposición derogatoria de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.

⁶⁸ Ver al respecto ANDRÉS ALVEZ, R., “El juego y las apuestas en el marco internet en la perspectiva de la ley de medidas de impulso de la sociedad de la información”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 22, 2008, pp. 641-659; ANDRÉS ALVEZ, R., “El juego interactivo y las modalidades asociadas al juego. El juego no formalizado en la LSSI”, en PALOMAR OLMEDA A., *El juego on line*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 425-446.

del territorio nacional o en más de una Comunidad Autónoma, este último inciso, finalmente, no llega a concretarse en la Ley 13/2011 que predica su ámbito de aplicación a los juegos desarrollados con un ámbito estatal, omitiendo su aplicación cuando el juego se desarrolle en más de una Comunidad Autónoma, entendemos que por los conflictos suscitados al respecto por la aprobación de la Ley 24/2011⁶⁹.

Esta atribución de la competencia en materia sustantiva deriva, asimismo, en una suerte de recuperación de la competencia tributaria toda vez que el punto número 4 de la misma disposición conmina al Estado a establecer un sistema de tributación sobre los servicios de juego y apuestas por sistemas interactivos atendiendo al origen de las operaciones objeto de tributación. Así, se dispone que la norma a redactar *deberá igualmente prever un sistema de distribución de la tributación obtenida como consecuencia de la explotación de servicios de juego y apuestas por medios electrónicos en España entre la Administración Estatal y las Comunidades Autónomas, teniendo en cuenta la especificidad fiscal de los regímenes forales.*

B. Referencias al contenido sustantivo y tributario de la norma

Pues bien, pese al mandato impuesto por la norma en diciembre de 2007, no es sino hasta 2010 que el Gobierno redacta un anteproyecto de ley para regular las actividades de juego y apuestas, en particular las realizadas a través de sistemas interactivos basados en comunicaciones electrónicas.

A pesar de los ingentes avances tecnológicos en la materia, y de la descarada oferta de juego *online* realizada no solo desde fuera de nuestras fronteras, sino, también, dentro de las mismas con ostentosos patrocinios de equipos de fútbol, publicidad en medios generalistas..., el proyecto de ley no termina de presentarse a las Cortes.

El hecho, además de permitir que las empresas de juego que operan en línea al margen de la ley consoliden su posición frente a las que lo ofertan de forma *off-line*, excluye la posibilidad de aplicar ningún gravamen sobre la actividad, y abre la puerta a

⁶⁹ Que dieron lugar a la mencionada STC 35/2012 y a recursos como el recurso de inconstitucionalidad 1902-2002 interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía.

Sobre la nueva distribución competencial en la materia ver ANDRÉS ALVEZ, R., “La normativa de juego en el mapa de las autonomías tras la aprobación de la ley de regulación de juego: La necesaria sinergia en el modelo regulatorio de juego”, en HERRAIZ SERRANO, O., *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 673-722.

posibles divergencias normativas dentro del territorio nacional, toda vez que determinadas Comunidades Autónomas⁷⁰ comienzan a regular el juego telemático en sus territorios.

El proyecto se materializa finalmente en la Ley 11/2013 de, 27 de mayo, de Regulación del juego que, *con el más absoluto respeto al marco competencial definido por la Constitución y los Estatutos de Autonomía* en su exposición de motivos subraya *la necesidad de dotar de un nuevo marco jurídico a las actividades de explotación y gestión de juegos de ámbito estatal y, particularmente, a aquellos juegos que se practican a través de medios electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos y en los que los medios presenciales tienen un carácter accesorio*⁷¹.

Así, pese a que se atribuye competencias sustantivas cuando el juego se desarrolla de forma supra autonómica, reconoce, que *el desarrollo de un marco normativo que responda a las necesidades del sector del juego ha de realizarse sin perjuicio del reconocimiento pleno de las competencias en materia de juego que los Estatutos de Autonomía atribuyen a las respectivas Comunidades, entre las que se incluye, en algunos casos, la capacidad de éstas para colaborar en el ejercicio de competencias estatales en relación con las actividades de juego*. Esta circunstancia se precisa en el diseño de procedimientos y mecanismos asimétricos que facilitan la colaboración y coordinación del Estado y las Comunidades Autónomas en el ejercicio de las competencias estatales en materia de juego, entre los que destaca el Consejo de Políticas de Juego⁷².

En el catálogo de juegos cuya práctica legal ampara la Ley 13/2011, originalmente no se recoge el de las máquinas recreativas o de azar cuyo juego se

⁷⁰ En concreto la Comunidad Autónoma del País Vasco, mediante Decreto 95/2005, de 19 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Apuestas de la Comunidad Autónoma de Euskadi, y la de Madrid, mediante Decreto 106/2006, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Apuestas de la Comunidad de Madrid.

⁷¹ Respecto al ámbito objetivo de la ley ver BOTO ÁLVAREZ, A., “A new legislative framework for online gaming in Spain”, *UNLV Gaming Law Journal*, vol. 4, nº 1, 2013, pp.11-38, donde la autora viene a afirmar que su verdadera finalidad trasciende la voluntad de regular el juego en línea de ámbito estatal, lo cual, entiende, se regula en pocas disposiciones pese a la generalidad y ambición del texto.

⁷² Sobre este órgano GUEDEA MARTÍN, M., “El Consejo de Políticas del Juego como órgano de coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas y las competencias del Ministerio de Economía y Hacienda en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego”, en HERRÁIZ SERRANO, O. (Coord). *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, pp. 365-386.

realiza por canales no presenciales. En efecto, se regulan las licencias generales y singulares para las apuestas, rifas, combinaciones aleatorias, y concursos y se establecen mecanismos para que su ejercicio esté sometido a tributación. Sin embargo, ni siquiera bajo la denominación “demás juegos” se contempla la posibilidad de que los operadores de máquinas de juego ofrezcan el mismo de forma telemática o a través de lo que en los medios especializados se conocen como *slots online*. Así, entre las órdenes ministeriales publicadas el 17 de noviembre de 2011, por las que se aprobaba la reglamentación básica de distintos tipos de juegos, no se encuentra la regulación de las máquinas.

La situación cambia radicalmente con la aprobación de la Orden HAP/1370/2014, de 25 de julio, por la que se aprueba la reglamentación básica del juego de máquinas de azar, lo que nos permite extender nuestro estudio también al juego ofrecido por este tipo de dispositivos de manera telemática, analizando, en su caso, las posibles divergencias que puedan existir en su tributación en función del canal a través del que se distribuye y las eventuales consecuencias que ello pudiera traer. En palabras del ejecutivo, la orden viene a complementar el proceso de regulación de las distintas actividades de juego y a dar cumplimiento a las exigencias de regulación previa que, para el otorgamiento de las licencias singulares, establece el artículo 11 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.

Se establece, por tanto, la reglamentación básica del juego de máquinas permitiendo, además, que sea la empresa operadora titular de las habilitaciones la que establezca la configuración de las variables básicas del juego⁷³. En este sentido, se suprime la obligación de establecimiento de requisitos de programación de los ciclos de partidas, hecho que permite la explotación de juegos asimilables a los que desarrollan las llamadas máquinas “C” en el contexto del juego presencial.

En esta tesitura, el 29 de octubre de 2014 se publica la Orden HAP/1995/2014, por la que se aprueba el pliego de bases que regirán la convocatoria de licencias generales para el desarrollo y explotación de actividades de juego de la Ley 13/2011, de

⁷³ Esta nueva regulación se alinea así con las normativas vigentes en los países europeos de nuestro, como Dinamarca, Italia y Reino Unido, en donde los premios de las máquinas no tienen un carácter limitado y es el propio operador quien los establece junto con los importes máximos y mínimos de cada partida.

27 de mayo, de regulación del juego, dando inicio⁷⁴ al proceso para la obtención de licencias para la comercialización de *slots online* que culmina el 2 de junio de 2015 con la publicación de la relación de entidades que han obtenido licencias de juego en el marco de la misma.

A los efectos que más adelante se expondrán destaca que, entre los dieciséis licenciarios que han obtenido licencias, bajo el paraguas de “otros juegos”, permiten la explotación de máquinas de juego en línea, dos de ellos sean empresas con sede en la Comunidad Autónoma del País Vasco, EKASA Apuestas Online, S.A. y Teleapostuak, Promotora de Juegos y Apuestas, S.A.

Por su parte, y dentro del ámbito estrictamente tributario, la Ley 13/2011, establece, en sus artículos 48 y 49 el régimen fiscal aplicable a la actividad de juego realizada por medios telemáticos bajo licencia estatal, recogiendo, por un lado el Impuesto sobre Actividades de Juego, y, por otro la Tasa por la gestión administrativa del juego. Por lo que se refiere a esta última, su hecho imponible se configura con la emisión de certificaciones registrales; la emisión de dictámenes técnicos de evaluación de la conformidad de sistemas de juego; las inscripciones en el Registro General de Licencias de Juego establecido en esta Ley; la solicitud de licencias y autorizaciones; las actuaciones inspectoras o de comprobación técnica que vengan establecidas, con carácter obligatorio, en esta Ley o en otras disposiciones con rango legal; o las actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego sobre las actividades de juego desarrolladas por los operadores habilitados y sujetas a la supervisión de esta entidad, destinadas a sufragar los gastos que se generen por la citada Comisión. En cuanto al Impuesto sobre Actividades de Juego, (en adelante, también IAJ) constituye su hecho imponible la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal, reguladas en el apartado 1 del artículo 2 de la Ley, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales de ámbito estatal, sin perjuicio de los regímenes forales de Concierto y Convenio Económico vigentes, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y de Navarra, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios

⁷⁴ Además de dar comienzo al segundo proceso de otorgamiento de licencias generales para el desarrollo y explotación de las actividades de juego de ámbito estatal para aquellas entidades interesadas en ser operadores de juego en España, o bien, para aquellas entidades que ya cuentan con título habilitante de ámbito estatal y desean ampliar su oferta de juego.

Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

Pese a que volveremos sobre el tema en epígrafes subsiguientes, con el objeto de tener una mejor comprensión sobre las distintas fases en las que se desarrolla la cesión de los tributos sobre el juego, conviene mencionar que en cuanto a la capacidad normativa que en materia fiscal puedan tener las Comunidades Autónomas, el punto octavo del artículo 48 señala que, respecto de las actividades que sean ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por este impuesto con residencia fiscal en su territorio, podrán elevar los tipos del impuesto, hasta un máximo del 20 por ciento de los tipos establecidos en este apartado, incremento que se aplicará, exclusivamente, sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en el territorio de la Comunidad Autónoma que eleve los tipos. Igualmente, conviene indicar que la gestión, recaudación, liquidación e inspección del impuesto corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas y las leyes en materia de cesión de tributos que, en el futuro, se aprueben. Así las cosas, según el Régimen transitorio de la cesión del impuesto de la Ley 13/2011 y tal y como referiremos en el siguiente epígrafe, *las disposiciones de esta norma que supongan territorialización del rendimiento y competencias normativas o gestoras de las Comunidades Autónomas en este impuesto estatal solo serán aplicables cuando se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento y las modificaciones normativas necesarias para su configuración y aplicación plena como tributo cedido*. Finalmente, en lo que se refiere a la recaudación obtenida por el gravamen, se distribuye a las Comunidades Autónomas en proporción a las cantidades jugadas por los residentes de cada Comunidad Autónoma. Por su parte, corresponde exclusivamente al Estado lo recaudado por el gravamen sobre las apuestas mutuas deportivo-benéficas y las apuestas mutuas hípicas estatales, incluso si se efectúan mediante medios electrónicos, informáticos o telemáticos. La atribución de ingresos a cada Comunidad Autónoma se determina en función de la residencia de los jugadores en su ámbito territorial, correspondiéndole, en exclusiva, el incremento de recaudación derivado de la aplicación a tales residentes de la elevación de los tipos antes referida.

Junto con lo anterior, Disposición final quinta de la Ley 13/2011, realiza la

enésima modificación del RDL 16/1977, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar. En concreto, redacta de nuevo el apartado 1.º del artículo 3 indicando que “*constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 11/2011, de regulación del juego.*”⁷⁵

III. PAPEL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN MATERIA DEL “TRIBUTO SOBRE EL JUEGO”

1. Comunidades Autónomas de régimen común

Como decíamos, del recorrido histórico hasta ahora expuesto se infiere, entre otras cosas, que la “tasa” sobre juegos de suerte, envite o azar creada mediante RDL 16/1977, ha constituido una fuente de financiación a la que la administración estatal ha recurrido de forma reiterada en momentos en los que sus arcas requerían caudales de forma inmediata.

La mala imagen que acompaña al juego, su halo de indignidad, junto con el hecho de que se trata de una figura tributaria que no afecta a la generalidad de la población, ha permitido que la “tasa” se haya erigido como un recurso al que la Administración ha apelado fácilmente y de forma indiscriminada.

Las Comunidades Autónomas no han sido ajenas a este fenómeno, y han participado, prácticamente desde su inicio, en la recaudación del Tributo sobre el juego.

La Constitución Española instituye el Estado como un Estado autonómico en el que las Comunidades Autónomas tienen reconocida autonomía para la gestión de sus intereses (Art. 137 CE) así como autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias (Art. 156 CE)⁷⁶. En este sentido, para hacer frente a los gastos

⁷⁵ Dentro de las modificaciones de los textos que regulan las “tasas” que gravan los juegos, también se da una nueva redacción al artículo 36 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de Tasas Fiscales, que queda redactado de la siguiente forma “*se exigirán estas tasas por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 11/2011, de regulación del juego. Su exacción corresponderá al Estado cuando el ámbito territorial de participación sea estatal.*”

⁷⁶ Sobre financiación autonómica ZORNOZA PÉREZ, J.J., *Los recursos de las Comunidades Autónomas*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996; GARCÍA MORILLO J.; PÉREZ TREMPES J.; ZORNOZA PÉREZ, J.J., *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch,

públicos generados por su actividad, las Comunidades Autónomas pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la propia Constitución y las leyes. Así las cosas, el artículo 157.1 de nuestra Carta Magna, al indicar los recursos de las Comunidades Autónomas, menciona, en su letra a) los *impuestos cedidos, total o parcialmente, por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado*. Obsérvese cómo el constituyente español de forma expresa, entre las distintas clases de tributos menciona, como figura sobre la que establecer recargos como fuente de financiación para las Comunidades Autónomas, exclusivamente a los impuestos estatales, y no las tasas o contribuciones especiales. Como bien sugiere ORÓN MORATAL⁷⁷ “*al utilizar el término impuestos cedidos es claro que solamente es permitida y prevista por la Constitución la cesión de tal especie de tributo, y, por tanto, negativamente, no está prevista la cesión de tasas y contribuciones especiales*”.

Por su parte, el punto tercero del artículo 157 CE indica que “*mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1*”. Como apunta PÉREZ ROYO⁷⁸, es precisamente la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en adelante LOFCA, la que viene a cumplir el mandato constitucional al dar contenido al poder tributario previsto en los artículos 133 y 157 de la CE. En cuanto a este último artículo, podría considerarse que la dicción de la LOFCA, pervierte el espíritu constitucional al mencionar, entre los recursos de los que disponen las Comunidades Autónomas, los “tributos cedidos” en lugar de los “impuestos cedidos” como genuinamente establece la Constitución. En efecto, el artículo 4.1 de la LOFCA, establece que, *de conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado, los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por... c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado y d) Los recargos que pudieran establecerse sobre los*

Valencia, 1998; ORÓN MORATAL, G. (Dir.), *Poder Tributario y competencia fiscal: en especial el caso de La Rioja*, Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, 2003; ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Sistema constitucional y modelos de financiación de las CCAA”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (dir.), y ZORNOZA PÉREZ, J.J. (Ed.), *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet.*, Marcial Pons, Madrid, 2014, pp. 19-38.

⁷⁷ ORÓN MORATAL G. *El régimen fiscal del juego en España*, ob. cit., 137.

⁷⁸ PÉREZ ROYO, F., “Cuestiones sobre el poder tributario de las CCAA: La relación entre las disposiciones sobre financiación en los estatutos y la ley orgánica del artículo 157.3”, en PITA GRANDAL, A.M^a., *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pp. 231-238.

impuestos del Estado. Asimismo, el artículo 10 indica que “*son tributos cedidos*” y no impuestos cedidos, “*los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma...*” En línea con lo anterior, establece en su artículo 11 que el producto de las “*tasas y demás exacciones sobre el juego*” puede ser cedido a las Comunidades Autónomas.⁷⁹

En el proyecto de ley publicado en el Boletín Oficial de las Cortes, (Serie A, núm. 66-I, de 11 de julio de 1979), el mencionado artículo 4º recoge, entre los recursos de las Comunidades Autónomas, “*los impuestos cedidos, total o parcialmente*”. De la misma forma, el artículo 10 contenía el concepto de impuestos cedidos, y esta expresión se mantuvo en el informe de la ponencia, el dictamen de la comisión y en el texto aprobado por el Pleno del Congreso. Sin embargo, en el Senado, dos enmiendas del grupo parlamentario socialista solicitan la sustitución del término “*impuesto*” por el de “*tributo*” en el artículo 4.1.c) y el mismo cambio para los artículos 10 y 11. Sendas peticiones son atendidas, y en el texto que el Senado devuelve al Congreso, aparecen ya los artículos 4.1.c, y 10 con la expresión “*tributos cedidos*”⁸⁰.

Desde un punto de vista histórico, la dicción de los artículos 4, 10 y 11 ha suscitado no pocas controversias en lo que se refiere a los Tributos sobre el juego. Primero, en lo que atañe a la cesión de dichos tributos, y, en segundo lugar, en cuanto a la posibilidad de establecer recargos por parte de las 17 Comunidades Autónomas, ya que como veremos en el Capítulo II, las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla se someten plenamente a la legislación estatal sin que esta materia haya sido objeto de cesión a las mismas. Pasemos pues a comentar estos avatares históricos dejando para el siguiente capítulo el análisis tributario que subyace.

⁷⁹ El propio Real Decreto Ley 9/1980, de 26 de septiembre, que, como hemos visto limita la afectación del rendimiento de la “*tasa*”, hace constar en su preámbulo que “*todas las medidas contenidas en este Real Decreto Ley son compatibles con la cesión de la tasa de juego a las Comunidades Autónomas en los términos establecidos en los Estatutos vigentes y en la LOFCA, debiéndose concretar lo que en cada caso proceda en los acuerdos o normas de desarrollo que están previstos en las Leyes citadas*”.

⁸⁰ Teniendo presente la divergencia existente entre la dicción original del artículo 4.1 (que únicamente contemplaba la referencia a lo establecido en el artículo 157.1 CE, es decir, a los “*impuestos cedidos*”) y lo recogido en el artículo 10, en esta fase se introduce en el primero la expresión “*y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado*”.

A. Cesión del Tributo

a. Primera fase, cesión del producto de las tasas de juego

Según hemos comentado, el artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980 atribuye a las Comunidades Autónomas la posibilidad de que el producto de las tasas y demás exacciones sobre el juego pueda ser cedido a las mismas.

Tal cesión se produce mediante Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, así como por las respectivas leyes de cesión particulares a cada comunidad.⁸¹

A tenor de su artículo primero, el rendimiento cedido por el Estado a la Comunidad Autónoma es el obtenido en el territorio de la misma, entendiéndose que éste se produce, en el caso de la “tasa” estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar, cuando el hecho imponible se realice en su territorio⁸². En este sentido, según el artículo 2 de la norma, la recaudación cedida es la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias del hecho imponible. En el caso de las máquinas recreativas o de azar, el

⁸¹ Dichas leyes de cesión son: Ley 31/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Galicia; Ley 32/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Andalucía; Ley 33/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Asturias; Ley 34/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Cantabria; Ley 35/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de La Rioja; Ley 36/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Murcia; Ley 37/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma Valenciana; Ley 38/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Aragón; Ley 39/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Castilla la Mancha; Ley 40/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Canarias; Ley 41/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Extremadura; Ley 42/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Madrid; Ley 43/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Castilla y León; Ley 5/1985, de 27 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Islas Baleares. La Ley de Cesión de Tributos a la Generalidad de Cataluña 41/1981, de 28 de octubre, fue modificada en la cesión de tasas y demás exacciones sobre el juego por la Ley de 1983, según ratificó posteriormente el Tribunal Constitucional en sentencia 181/1988, de 13 de octubre.

Para una reflexión sobre las competencias autonómicas en materia tributaria en esta fase *vid.* TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Estado actual de la financiación autonómica”, *Revista de Información Fiscal*, nº 21, 1997, pp. 7-37.

Para un análisis de las competencias en tributos sobre el juego en esta fase *vid.* PONS ALBERTOSA, L., “La tributación del juego en el marco autonómico: Incidencia impositiva y política tributaria”, *Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 2, 1987, pp. 29-52; ORÓN MORATAL, G., “Los tributos propios de las Comunidades Autónomas sobre juegos de azar”, *CISS Comunicación*, nº 69 y nº 70, 1989, pp. 44-54 y 34-44.

⁸² Según el mismo artículo, el de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias cuando la Administración de dicha Comunidad autorice la celebración o hubiera sido competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización.

hecho imponible está constituido por la autorización de explotación de las mismas que, en la época, se otorga por el Gobernador Civil de la provincia donde haya de practicarse el juego.

Cabe señalar que la titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de tasas y exacciones sobre el juego cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, corresponden siempre al Estado en tanto que éstas asumirán por delegación determinados aspectos de dichos procedimientos⁸³.

En este sentido, el artículo 13 de la norma, establece las funciones de gestión y liquidación de las tasas y demás exacciones sobre el juego que corresponden a las CCAA incluyendo en ellas, la incoación de los expedientes de comprobación de valores en los que utilizarán los mismos criterios que el Estado; la realización de los actos de trámite y de liquidación; la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias; la publicidad e información al público de las obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento; y en general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos⁸⁴.

En cuanto al alcance de la delegación de competencias en relación con la recaudación de los tributos sobre el juego, el artículo 14 de la Ley 30/1983 indica que corresponde a las Comunidades Autónomas la recaudación en sus dos períodos, voluntario y ejecutivo, siendo competente, a su vez, para resolver de acuerdo con la normativa del Estado, su aplazamiento y fraccionamiento de pago.

Por fin, y siguiendo con las facultades cedidas a las Comunidades Autónomas, los artículos 16 y 17 recogen respectivamente, las funciones de inspección y revisión de actos en vía administrativa en los que las mismas son competentes. Así, en materia de inspección, corresponden a la Comunidad Autónoma las funciones previstas en el artículo 140 de la entonces vigente Ley General Tributaria, por lo que los planes de

⁸³ Las competencias asumidas por delegación por las Comunidades Autónomas son sometidas anualmente a una inspección por parte de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda quien realizará informe sobre el modo y la eficacia en el desarrollo de las diversas competencias asumidas por las mismas.

⁸⁴ Por el contrario, no son objeto de cesión a las Comunidades Autónomas: la resolución de las consultas vinculantes ni la confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos (algo que, en su caso podría afectar a los tributos sobre el juego que gravan el juego del bingo).

actuación inspectora se elaboran conjuntamente por las Administraciones del Estado y autonómica, dando cuenta de sus resultados al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso y al Senado. Además, la labor de comprobación e investigación a realizar en la materia fuera del territorio de las comunidades autónomas es realizada por la Inspección Financiera y Tributaria del Estado, a requerimiento de las Comunidades Autónomas de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan. La competencia para la revisión de los actos en vía administrativa, es ejercida por las Comunidades Autónomas para resolver los recursos de reposición; declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado; resolver los expedientes de fraude de Ley; y declarar la lesividad de sus propios actos declarativos de derechos e impugnarlos en vía contencioso-administrativa. Sin embargo, las Comunidades Autónomas no son competentes para la revisión de actos de gestión tributaria a los que se refiere el artículo 154 de la Ley General Tributaria, así como tampoco lo son para el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como si son cuestiones de derecho.

Todos los actos, documentos y expedientes relativos a las tasas y demás exacciones sobre el juego, de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, son intervenidos y contabilizados por las Comunidades Autónomas con arreglo a los principios generales de la Ley General Presupuestaria, rindiéndose cuenta anualmente de los resultados obtenidos a la Intervención General de la Administración del Estado.

Esta distribución de competencias, en la que las Comunidades Autónomas, participan de la recaudación de la “tasa” sobre el juego y reciben en delegación determinadas competencias en materia de procedimientos de aplicación de los tributos y revisión de actos administrativos, se sigue aplicando en los modelos de financiación autonómica para los quinquenios 1987-1991 y 1992-1996⁸⁵.

⁸⁵ Aprobados respectivamente por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 7 de noviembre de 1986 y el 20 de enero de 1992.

b. Segunda fase, cesión de la capacidad normativa

En el quinquenio 1997-2001⁸⁶, se aplica por primera vez un nuevo modelo de financiación basado en el régimen jurídico de la cesión de impuestos estatales a las CCAA. El modelo se aprueba por Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, cuyos artículos 2.e (de forma genérica) y 3 (de forma específica) ceden a las Comunidades Autónomas el rendimiento de los “Tributos sobre el juego”, en concreto el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a su hecho imponible.

A diferencia de su predecesora, la norma no habla ya de las “tasas y exacciones sobre el juego” sino que recoge el vocablo “Tributos sobre el juego” término también recogido en la modificación operada por la misma Ley 14/1996 en la LOFCA, así como en las respectivas Leyes de Cesión a cada una de las Comunidades Autónomas⁸⁷

Como ocurriera con la Ley 30/1983, la determinación del lugar de producción del rendimiento de los Tributos sobre el juego se soluciona, en el artículo 9 mediante el

⁸⁶ En lo que se refiere al tributo sobre el juego en este quinquenio ver ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La tributación sobre el juego en el nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001”, *Álea*, nº 5, 1996, pp. 3-6; ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La tributación sobre el juego tras la asunción de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas”, *Álea*, nº 11, 1998, pp. 3-6; para el caso concreto de las máquinas recreativas y de azar *vid.* ZORNOZA PÉREZ, J.J., El sistema español de tributación del juego mediante máquinas, *Álea*, nº 3, 1996, pp. 8-14.

⁸⁷ Ley 25/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 26/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 27/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 28/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 29/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 30/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla y León y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 31/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 32/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 33/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 34/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 35/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 36/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Valenciana y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, publicadas todas ellas en el BOE, número 186 de 5 de agosto.

establecimiento de los puntos de conexión. Para el caso de la “tasa” estatal sobre juegos de suerte envite o azar, la que grava la actividad de las máquinas recreativas y de azar, se indica que la Comunidad Autónoma es cesionaria del producto de los tributos sobre el juego producido en su territorio, cuando el hecho imponible se realice en su territorio.

Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, entre los que se encuentran los Tributos sobre el juego, se rigen por la Ley General Tributaria, los Convenios o Tratados internacionales, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, como novedad, y distanciándose de la normativa anterior que únicamente permitía la cesión del rendimiento y la aplicación de determinados procedimientos por delegación, el artículo 4 de la Ley indica que, bajo determinadas condiciones, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos⁸⁸.

En lo que se refiere a los Tributos sobre el juego, el artículo 13.seis precisa cuál es el alcance de esta cesión normativa, indicando que en relación a los mismos, “*las Comunidades Autónomas podrán regular las exenciones, base imponible, los tipos de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones y el devengo, así como los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.*”

Nos encontramos con una transcripción casi literal del artículo 19.2.e) de la LOFCA, cuya redacción fue modificada, con efectos desde el 29 de diciembre de 1996, por el artículo único de la LO 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. Así, respecto a los tributos sobre el juego, en cuanto a las competencias normativas de las que gozan las Comunidades Autónomas atribuye a las mismas la competencia para “*la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas,*

⁸⁸ Como cautela se indica, en el número 2 del artículo 4, que *la normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales.*

bonificaciones y devengo, así como la regulación de la gestión, liquidación, recaudación e inspección”.

En definitiva, a la vista de las competencias asumidas, tal y como señala RAMOS PRIETO⁸⁹ “*las disposiciones autonómicas ocuparían el puesto de las estatales en la práctica totalidad de régimen jurídico de la tributación sobre el juego*”, todo excepto el hecho imponible y los sujetos pasivos, lo que podría hacernos pensar que se trata de un tributo a caballo entre el impuesto propio y el impuesto cedido.⁹⁰

En línea con lo anterior, el artículo 14 establece los términos de la delegación de competencias indicando que la Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos sobre el juego, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos impuestos y tributos. Por su parte, el artículo 15 determina el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y liquidación de los Tributos sobre el juego señalando que corresponde a las Comunidades Autónomas: la incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado; la realización de los actos de trámite y de liquidación; la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias; la publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento; la adaptación de los modelos de declaración aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda en las materias propias de su competencia normativa; y en general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos.

Al igual que en la anterior ley de cesión, quedarían fuera de la delegación la contestación de las consultas reguladas en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad

⁸⁹ RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Granada, Comares, 2001, p. 531. Ver también GALAPERO FLORES, R.M^a., “La tributación del juego desde la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA hasta el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, nº 22, 2004, pp. 29-50.

⁹⁰ Sobre la consideración del tributo sobre el juego APARICIO PÉREZ, A.; ÁLVAREZ GARCÍA, S., “Tributación sobre el juego”, *Tributos locales y autonómicos*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pp. 657-726.

Autónoma en el ejercicio de sus competencias así como la confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos.

En cuanto al alcance de la delegación de la recaudación de los Tributos sobre el juego, le corresponde a las Comunidades Autónomas la recaudación en período voluntario y ejecutivo, así como la competencia para resolver, de acuerdo con la normativa del Estado, las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento. Siguiendo con la recaudación de los Tributos sobre el juego, también en esta ley de cesión, las Comunidades Autónomas pueden organizar libremente sus servicios siempre que se ajusten a lo dispuesto en la normativa del Estado.

En lo que se refiere a la inspección y revisión en vía administrativa, se regulan, respectivamente en los artículos 18 y 19 de la Ley de cesión. Así, respecto al alcance de la delegación de competencias en relación con la inspección de los tributos sobre el juego, corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución se da cuenta anualmente al Ministerio de Economía y Hacienda y al Congreso y Senado.

Asimismo, como ocurriera en la ley de cesión anterior, las actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria de las Comunidades Autónomas, fuera de su territorio deben ser realizadas por la Inspección de los Tributos del Estado, a requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan.

Por otro lado, en relación con la revisión de los actos en vía administrativa las Comunidades Autónomas son competentes para: resolver los recursos de reposición; declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado, resolver los expedientes de fraude de ley; y, finalmente declarar la lesividad de sus propios actos declarativos de derechos e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, según previene el artículo 159 de la Ley General Tributaria.

Quedan fuera del objeto de la delegación la revisión de actos de gestión tributaria a los que se refiere el artículo 154 de la Ley General Tributaria, salvo que la

infracción manifiesta de norma legal se refiera a una disposición emanada de la Comunidad Autónoma así como el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria emanados de las Comunidades Autónomas, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como si lo son de derecho⁹¹.

Por fin, los artículos 20 a 25 de la ley de cesión de 1996 recogen aspectos de intendencia en cuanto a la intervención, contabilidad y fiscalización de actos, documentos y expedientes sobre Tributos sobre el juego (artículo 20); colaboración entre administraciones en procedimientos relacionados con los mismos (artículo 21); proceder en casos de delitos contra la hacienda pública (artículo 22); investigación tributaria sobre cuentas y operaciones activas y pasivas (artículo 23); participación de las Comunidades Autónomas en los órganos de gestión de la Administración Tributaria del Estado a través de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria (artículo 24); y los servicios financieros y anticipos de tesorería ofrecidos por el Banco de España y el Tesoro a las Comunidades Autónomas (artículo 25).

Por su parte, la asunción de competencias normativas en la materia por las Comunidades Autónomas implica, como adelantábamos en epígrafes precedentes, una modificación 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.⁹²

En efecto, se da nueva redacción al apartado séptimo del artículo 3 que, al respecto, pasa a indicar que *“conforme a lo previsto en el artículo 13.seis de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, las bases, tipos tributarios y cuotas fijas, devengo, exenciones y bonificaciones tributarias, serán las aprobadas por la Comunidad Autónoma. Las normas relativas a base imponible, tipos tributarios y cuotas fijas así como devengo, previstas, respectivamente, en los apartados tercero, cuarto y quinto del presente artículo, serán de aplicación en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma*

⁹¹ Por otro lado, al igual que ocurriera en la normativa anterior, las Comunidades Autónomas siguen teniendo legitimación para recurrir ante los Tribunales Económico-Administrativos los actos de gestión tributaria propios y, en alzada ordinaria, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

⁹² Modificación contenida en el artículo 32 de la Ley 14/1996.

o si ésta no hubiese asumido competencias normativas en materia de Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar.”

Al mismo tiempo, se da nueva redacción a la letra b) del apartado uno del artículo 4 del RDL 16/1977 puntualizando que *“la regulación referida a la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la tasa sólo será de aplicación en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma o si ésta no hubiese asumido competencias normativas en materia de Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar.”*

En consecuencia las normas relativas a la base imponible, tipos tributarios y cuotas fijas así como el devengo, previstas en el artículo 3 del Decreto Ley 16/1977, únicamente son de aplicación en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma, o si ésta no hubiese asumido competencias normativas en materia de Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar. Asimismo, tan sólo se aplican las normas estatales sobre gestión, liquidación, recaudación e inspección de la “tasa”, en defecto de normativa autonómica o cuando la Comunidad Autónoma no hubiese asumido las competencias en la materia.

c. Tercera fase, consolidación

La Ley 14/1996, es derogada por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Tal y como destaca su exposición de motivos y recuerda CALVO ORTEGA,⁹³ el nuevo Sistema de financiación se fundamenta en los principios de generalidad, estabilidad, suficiencia, autonomía, solidaridad, coordinación y participación en la

⁹³ En diversas obras, por todas ellas CALVO ORTEGA, R., “La financiación posible de las CC.AA. (en torno al nuevo modelo)”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2002, pp. 9-36; CALVO ORTEGA, R., “El futuro de la financiación de las Comunidades Autónomas: Algunas reflexiones”, en *25 años de financiación autonómica*, Santander, Parlamento de Cantabria -Universidad de Cantabria, 2005, pp. 189-197; CALVO ORTEGA, R., “Financiación de las Comunidades Autónomas y constitución”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2008, pp. 9-24. Vid también al respecto TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Tributos cedidos a las comunidades Autónomas”, *Revista de Estudios Jurídicos*, nº 4, 2003, pp. 275-312; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, en *AAVV Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Madrid, 2005, pp. 1959-2006; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “La financiación de las Comunidades Autónomas: Notas para un balance”, en *AAVV, 25 años de financiación autonómica*, Parlamento de Cantabria: Universidad de Cantabria, Santander, 2005, pp. 21-40.

Agencia Estatal de Administración Tributaria y en los Tribunales Económico-Administrativos⁹⁴.

Entre los recursos financieros del Sistema se mencionan los tributos cedidos sobre el juego, y, si bien la modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, dispone un nuevo régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, como consecuencia del sistema surgido del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001⁹⁵, el Título III de la Ley 21/2001 no modifica la normativa de los Tributos sobre el Juego, al ser plenamente válida la reforma que llevó a cabo la Ley 14/1996.

Por otro lado, pese a obtener globalmente unos resultados positivos en términos de suficiencia y autonomía, algunos aspectos estructurales del sistema aprobado en el Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001 y recogido en la Ley 21/2001 y en las respectivas Leyes de Cesión⁹⁶, junto al significativo y asimétrico

⁹⁴ Como consecuencia del principio de participación en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Sistema introduce la forma de colaboración y participación efectiva de las Comunidades Autónomas en la toma de decisiones en la AEAT, especialmente en aquellas áreas que afecten a la gestión de sus recursos. El Título IV de la Ley aborda, la participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria de manera que se cumplan los objetivos del Acuerdo alcanzado el 27 de julio de 2001 por el Consejo de Política Fiscal y Financiera. Hasta la fecha esta participación se ceñía exclusivamente a las actuaciones llevadas a cabo en el seno de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria. Desde la entrada en vigor de la norma, además de potenciarse las actuaciones de la Comisión Mixta y de los Consejos Territoriales, existirá un Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con importantes funciones de informe, propuesta y asesoramiento, del que formarán parte seis representantes de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que, a tal efecto, serán designados por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.

⁹⁵ Este nuevo sistema de financiación autonómica desarrolla, amplía y mejora la estructura de recursos de las Comunidades Autónomas, potenciando la corresponsabilidad fiscal que ya había inspirado el modelo de financiación del quinquenio 1997-2001.

⁹⁶ Ley 17/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 18/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 19/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 20/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 21/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 22/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 23/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 24/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Valenciana y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 25/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del

aumento de la población experimentado en los años de su aplicación además de la aprobación de las reformas de los Estatutos de Autonomía de seis Comunidades Autónomas⁹⁷, determinan la necesidad de su reforma, por lo que finalmente es derogada por Ley 22/2009, de 28 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y da lugar a las correspondientes Leyes de Cesión a cada Autonomía⁹⁸.

A tenor de la exposición de motivos de la Ley, *los ejes básicos de este nuevo sistema son el refuerzo de las prestaciones del Estado del Bienestar, el incremento de la*

Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 26/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 27/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 28/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 29/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 30/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. Ley 31/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla y León y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, publicados todos ellos en BOE número 157, de 2 julio.

⁹⁷ Cataluña, Andalucía, Comunidad Valenciana, Aragón, Extremadura e Islas Baleares.

⁹⁸ Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 19/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 20/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 21/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 22/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 23/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunitat Valenciana y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 24/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 25/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 26/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 27/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 28/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 29/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión; Ley 30/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Castilla y León y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, publicados todos ellos en el BOE número 173, de 17 de julio.

Sobre la posible incidencia de las modificaciones de la LOFCA en los Territorios Históricos *vid.* ALONSO ARCE, I., "El Concierto Económico y los recientes cambios en la LOFCA, *Forum Fiscal de Álava*, nº 6, 2010, pp. 41-50.

*equidad y la suficiencia en la financiación del conjunto de las competencias autonómicas, el aumento de la autonomía y la corresponsabilidad y la mejora de la dinámica y la estabilidad del sistema y de su capacidad de ajuste a las necesidades de los ciudadanos*⁹⁹.

Respecto a estos dos últimos aspectos se introducen mecanismos de ajuste de los recursos a las necesidades de los ciudadanos mediante la actualización anual de las variables que determinan la necesidad de financiación a efectos de calcular la participación en el Fondo de Garantía de cada Comunidad Autónoma, además de preverse una evaluación quinquenal de los resultados del sistema.

Así, las necesidades globales de financiación en el año base para cada Comunidad Autónoma resultan de añadir el importe que le corresponda en el reparto de los recursos adicionales de los ejercicios 2009 y 2010 a las necesidades de financiación de cada Comunidad Autónoma en el año 2007, integrados por el importe de los recursos definitivos liquidados proporcionados por el Sistema de Financiación en el año 2007, en términos normativos. En el supuesto de recursos sujetos a liquidación se entiende por valor normativo el importe de su rendimiento sin tener en cuenta el ejercicio de competencias normativas realizado por la Comunidad Autónoma. En el caso de los tributos sobre el juego, su valor normativo se corresponde con el valor normativo del año base 1999, de acuerdo con la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, una vez actualizado por el incremento del ITE nacional aplicado a los recursos del sistema en la liquidación del 2007.

Se contempla, también, que las necesidades globales de financiación antes referidas se financien con todos los recursos del sistema, esto es, las transferencias del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, el Fondo de Suficiencia Global y la capacidad tributaria. Esta última se define, en el año base, como el conjunto de los recursos tributarios que corresponden a cada Comunidad Autónoma en el año 2007, conjunto de recursos tributarios entre los que se encuentran los Tributos sobre el Juego, por sus valores normativos del año 2007, computados según lo previsto en el

⁹⁹ Que se instrumentan a través de un Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, que garantiza el cumplimiento del artículo 158.1 de la Constitución y del decimoquinto de la Ley Orgánica 8/1980, los Fondos de Convergencia, creados mediante fondos adicionales del Estado con los objetivos de reforzar la convergencia en financiación per cápita y la convergencia en los niveles de vida de los ciudadanos y el Fondo de Suficiencia Global, que permite asegurar la financiación de la totalidad de las competencias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

párrafo precedente.

En cuanto a las transferencias del Fondo de Garantía, el tributo sobre el juego también se tiene en cuenta en las entregas a cuenta y liquidación definitiva que corresponda a cada Comunidad en cada ejercicio. En definitiva, a la hora de ejercer las competencias normativas que en materia de tributos sobre el juego asumen las Comunidades Autónomas en leyes de cesión precedentes en cuanto a la fijación de los tipos, cuotas fijas o exenciones, los entes autonómicos han de tener presente que cualquier alteración a la baja de estos parámetros en un momento dado puede tener incidencia en el acceso a los la liquidez que ofrecen los distintos fondos hasta ahora mencionados.

Por otra parte, ya dentro de las competencias en materia de Tributos sobre el Juego, en relación con la cesión de la “tasa”, la norma mantiene, en su artículo 25, la cesión de su rendimiento, y especifica, en su artículo 26, que lo que se cede es el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes al hecho imponible del mismo. Igualmente, en lo que se refiere a las competencias normativas en la materia, se mantiene en los términos descritos en la fase anterior.¹⁰⁰

¹⁰⁰ Como ocurriera en escenarios de fases precedentes, el artículo 34, regulador del alcance de la cesión y los puntos de conexión en los Tributos sobre el Juego, indica que *se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento de los Tributos sobre el Juego producido en su territorio*, considerándose producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma el rendimiento de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar cuando el hecho imponible se realice en dicho territorio.

En este sentido, conviene recordar que, como en ocasiones anteriores, lo que se cede es el rendimiento, la titularidad de las competencias normativas y de aplicación de los tributos cuyo rendimiento se cede, de la potestad sancionadora, así como la revisión de los actos dictados en ejercicio de las competencias citadas, corresponde al Estado.

Por otro lado, y según comentábamos, se vuelve a refrendar la posibilidad de que las Comunidades Autónomas asuman competencias normativas sobre exenciones, base imponible, tipos de gravamen y cuotas fijas, bonificaciones y devengo, además de regular los aspectos de aplicación de los tributos así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma (artículos 50 y 54).

En cualquier caso, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 3.7 del Real Decreto 16/1977 tras la modificación operada por Ley 14/1996, si una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le son conferidas, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado.

En lo que se refiere a la gestión tributaria de los tributos sobre el Juego, corresponde a las Comunidades Autónomas: la incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado; en el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, la comprobación de valores si en su territorio se encuentra el domicilio fiscal de la entidad concesionaria; la realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias; la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias; la publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento; la aprobación de modelos de declaración; y en general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos. No son objeto de delegación la contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003,

de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias ni la confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos.

En cuanto al alcance de la delegación de competencias en relación con la recaudación de los “tributos sobre el juego”, corresponde a las Comunidades Autónomas tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo. En lo que respecta al aplazamiento y fraccionamiento de pago de la “tasa” concierne a cada Comunidad Autónoma la competencia para resolver de acuerdo con la normativa del Estado.

Las Comunidades Autónomas podrán organizar libremente sus servicios para la recaudación del tributo, realizar la recaudación directamente o mediante concierto con cualquier otra Administración pública, siempre que se ajusten a lo dispuesto en la normativa del Estado y asumiendo a través de los órganos correspondientes las potestades atribuidas en la citada normativa del Estado.

Al igual que en ocasiones anteriores, respecto al alcance de la delegación de competencias en relación con la inspección tributaria corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulan las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria, y siguiendo los planes de actuación inspectora elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, de cuya ejecución dan cuenta anualmente al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso de los Diputados y al Senado.

En cualquier caso, las actuaciones comprobadoras e investigadoras de las Comunidades Autónomas, fuera de su territorio, son realizadas por la Inspección de los Tributos del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio, a requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan.

En esta labor de comprobación, la investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, se realizarán en orden a la aplicación de los tributos sobre el juego previa autorización de la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva, conforme a las normas legales y reglamentarias vigentes en el ámbito estatal.

Según comentábamos, las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán asumir la competencia para la revisión de los actos por ellas dictados en los procedimientos regulados en el Capítulo II del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo, el recurso de reposición regulado en el Capítulo III del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo; determinadas reclamaciones económico-administrativas, en concreto el procedimiento regulado en la Subsección 1.ª, de la Sección 2.ª y el procedimiento regulado en la Sección 3.ª del Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo.

Ello no obstante, las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía pueden, también, asumir la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en única instancia, en cuyo caso el órgano competente conocerá el recurso extraordinario de revisión contra actos firmes de su Administración tributaria y contra resoluciones firmes de sus propios órganos económico-administrativos.

En cualquier caso, el ejercicio de la función revisora en vía administrativa delegada debe ajustarse, como no podía ser de otra forma, a lo dispuesto en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Asimismo, las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que no asuman la competencia para la revisión de los actos por ellas dictados o que asuman la competencia para conocer reclamaciones económico-administrativas conforme al procedimiento regulado en la Subsección 1.ª, de la Sección 2.ª y procedimiento regulado en la Sección 3.ª del Capítulo IV del Título de la Ley General Tributaria, gozan de legitimación para recurrir en alzada ordinaria las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o locales o de sus órganos Económico-Administrativos, según corresponda, que tengan por objeto actos dictados por ellas.

Todos los actos, documentos y expedientes relativos a los Tributos sobre el Juego generados en estos procedimientos y de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, tienen que ser intervenidos y contabilizados por las Comunidades Autónomas con arreglo a los principios generales de la Ley General Presupuestaria y anualmente debe rendirse a la Intervención General de la

Según hemos visto, las sucesivas leyes de cesión confieren a las Comunidades Autónomas cada vez mayores competencias normativas sobre la “tasa” fiscal que grava las máquinas de juego¹⁰¹. Como consecuencia de estas atribuciones, en la actualidad existen 17 legislaciones que regulan la materia, lo que ha venido a desvirtuar el valor potencial de la regulación estatal, esto es, la contenida en el Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero.

Razones de índole práctica aconsejan excluir el análisis de la evolución que en cada una de las autonomías ha sufrido la regulación de la “tasa”. Ello no obstante, en el capítulo II, se hará una sucinta referencia a la configuración del tributo mencionando los aspectos básicos de las distintas normativas autonómicas que regulan el mismo.

La publicación de la Ley 13/2011 permite hablar de una alteración sobrevenida en el desarrollo de la cesión de competencias en materia de tributos sobre el juego¹⁰². Como sabemos sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes en materia de cesión de tributos que en su caso se aprueben, el artículo 48 de la misma delimita el Impuesto sobre Actividades de Juego como un impuesto estatal cuya gestión, recaudación, liquidación e inspección del impuesto corresponderá a la Agencia Estatal de

Administración del Estado sobre el importe de las liquidaciones contraídas, la recaudación obtenida, el pendiente de cobro al finalizar cada período y el importe de los beneficios fiscales que les afecten, en una “Cuenta de gestión de tributos cedidos”.

Las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma de que se trate, entre sí y con las demás Comunidades Autónomas, colaborarán en todos los órdenes de aplicación de los tributos, así como en la revisión de actos dictados en vía de gestión tributaria.

En cuanto a los posibles delitos contra la Hacienda Pública detectados por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias en los tributos sobre el juego, corresponde a la autoridad competente respectiva poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que estime constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública con arreglo al Código Penal.

Por otro lado, al igual que en otras leyes de cesión, en la del ejercicio 2009, se recoge que el Banco de España realizará gratuitamente el servicio de tesorería de las Comunidades Autónomas y que el Tesoro podrá efectuar anticipos a las Comunidades Autónomas a cuenta de los recursos que hayan de percibir a través de los Presupuestos Generales del Estado correspondientes a la cobertura financiera de los servicios transferidos, para que aquéllas puedan hacer frente a desfases transitorios de tesorería, como consecuencia de las diferencias de vencimiento de los pagos e ingresos derivados de la ejecución de sus presupuestos

¹⁰¹ Sobre la evolución de los tributos sobre el juego hasta esta fase desde una perspectiva autonómica *vid.* HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “Tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas”, *Revista de Estudios Regionales*, nº 66, 2003, pp. 201-226; MANZANO SILVA, M^a.E., “Aproximación a la tributación autonómica sobre el juego”, *Nueva Fiscalidad*, nº 11, 2005, pp. 81-134; PÉREZ ARRAIZ, J., “La cesión de los tributos sobre el juego”, *Nueva Fiscalidad*, nº 6, 2006, pp. 31-87.

¹⁰² Sobre este tema *vid.* PIÑA GARRIDO, L., “Impuestos estatales sobre el juego cedidos a las CCAA: Situación tras la ley 13/2011, de 27 de mayo, de Regulación del Juego”, *Crónica Tributaria*, nº 1, 2012, pp. 27-37.

Administración Tributaria. Ello no obstante, el apartado 11 de la Ley aclara que la recaudación obtenida por el gravamen que se corresponda con los ingresos por el juego de los residentes en cada Comunidad se distribuirá a las Comunidades Autónomas, en proporción a las cantidades jugadas por los residentes de cada una de las mismas. En este sentido, la atribución de ingresos a cada Comunidad Autónoma se determinará en función de la residencia de los jugadores en su ámbito territorial, correspondiéndole, en exclusiva, el incremento de recaudación derivado de la aplicación a tales residentes de un recargo hasta llegar a un tipo del 20%, lo que en puridad vendría a ser la única competencia normativa cedida en la materia a las Comunidades.

Como indica RAMOS PRIETO¹⁰³, *la modificación de la tributación estatal sobre el juego ha implicado un cambio automático en la cesión de su rendimiento, y ello porque la propia Disposición transitoria sexta de la Ley 13/2011 articula, con vigencia para las Comunidades Autónomas de régimen común desde su misma publicación, un régimen transitorio de su cesión en tanto no se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento y las modificaciones normativas necesarias para su configuración y aplicación plena como tributo cedido. Como indica el autor, el alcance y condiciones de la cesión, y en particular de la atribución de competencias normativas y de aplicación, habrán de ser delimitados con mayor precisión en la normativa reguladora de la financiación autonómica y, en especial en la Ley 22/2009 como Ley General de cesión. En ello abunda el primer párrafo de la disposición transitoria sexta cuando señala que las disposiciones de esta norma que supongan territorialización del rendimiento y competencias normativas o gestoras de las Comunidades Autónomas en este impuesto estatal solo serán aplicables cuando se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento y las modificaciones normativas necesarias para su configuración y aplicación plena como tributo cedido. Tal afirmación, nos permite elucubrar sobre la eventual existencia de un nuevo régimen en lo que vendríamos a llamar cuarta fase en la cesión de los tributos que gravan el juego.*

¹⁰³ RAMOS PRIETO, J., *El Sistema Tributario en el Estado Autonómico. Análisis a la luz del Estatuto de Autonomía para Andalucía de 2007 y la reforma de la financiación autonómica de 2009*, Junta de Andalucía, Sevilla, 2012, p. 139.

d. Cuarta fase, desarrollo futuro

Como ya indicó hace algún tiempo CALVO ORTEGA¹⁰⁴, el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas requiere una revisión de un hondo calado, en lo que nos concierne, también en los tributos sobre el juego.

Según indicáramos en el apartado anterior, en lo que atañe a la “tasa” que grava el juego, tras la cesión de la recaudación de la misma en una primera fase, y la de la capacidad normativa respecto a todos los elementos esenciales del tributo salvo el hecho imponible y el sujeto pasivo en fases ulteriores, este tributo se ha venido a configurar como una suerte de tributo híbrido, a caballo entre el impuesto propio y el impuesto cedido. En este sentido, si bien desde un punto de vista teórico la cesión sobre la capacidad normativa del hecho imponible y el sujeto pasivo pudiera aclarar de manera definitiva su naturaleza, lo cierto es que a efectos prácticos la cesión de dicha competencia no vendría a añadirles una mayor autonomía en la materia, toda vez que, como podremos observar en el siguiente capítulo, el grado de desarrollo normativo logrado por las Comunidades Autónomas es lo suficientemente amplio como para que en cierta manera pueda ya indicarse que se trata de una suerte de impuesto autonómico.

Por su parte, la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 13/2011 vaticina el siguiente desarrollo normativo que pueda conocer otro de los tributos que grava el sector, el Impuesto sobre Actividades de Juego. Como decíamos, la cesión de la recaudación del mismo se efectúa de forma transitoria hasta que se apruebe la modificación pertinente en los marcos institucionales habilitados al respecto. En este sentido, aun cuando la tendencia recentralizadora en la materia parece indicar lo contrario, bien pudiera imaginarse una cesión del impuesto paralela a la que en su día se efectuó con la “tasa”, una primera cesión de la recaudación que en estadios posteriores se convierte en una cesión de su gestión e inspección, pero sobre todo de la regulación de los elementos esenciales del tributo, lo que, de suyo, permitiría sistematizar de forma homogénea las potestades que en materia de tributación del juego tienen las Comunidades Autónomas con independencia del juego y canal a través del que se desarrolle.

¹⁰⁴ CALVO ORTEGA, R., “Los tributos propios de las Comunidades Autónomas: Algunas reflexiones sobre su futuro”, *Nueva Fiscalidad*, nº 6, 2006, pp. 9-30.; CALVO ORTEGA, R., *Crisis de la financiación autonómica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2015.

B. Recargos Autonómicos

Tal y como hemos mencionado, el artículo 157.1 de la Constitución establece, entre los recursos de los que disponen las Comunidades Autónomas, los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado así como los recargos sobre impuestos estatales¹⁰⁵.

En línea con lo anterior, el artículo 4 de la LOFCA, en los términos antes prevenidos respecto a la diferencia terminológica con la Carta Magna, señala que los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos, entre otros, por los recargos que pudieran establecerse sobre los impuestos del Estado.

En el ámbito de los Tributos sobre el juego, el recurso del recargo autonómico ha sido ampliamente utilizado como fuente de financiación por los entes autonómicos¹⁰⁶.

La Comunidad Autónoma de la Región de Murcia es, con la Ley 12/1984, de 27 de diciembre, de imposición sobre juegos de suerte, envite o azar, la primera que aborda la tributación especial autonómica sobre los juegos de suerte, envite o azar. En concreto, como fórmula de financiación incluida en la LOFCA de 1980, sus artículos 1 a 4 instituyen la imposición de recargos del 10% de la “tasa” estatal sobre las máquinas recreativas y los casinos.

En línea con la finalidad social que parece justificar la existencia de la propia “tasa” sobre el juego, la exposición de motivos de la norma indica que su objeto no es

¹⁰⁵ Sobre los recargos; DE LA PEÑA VELASCO, G., “Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 43, 1984, pp. 373-394; ZORNOZA PÉREZ, J.J.; DE LA HUCHA CELADOR, F., “Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Cuadernos de Actualidad*, nº 8, 1990, pp. 20-27; ZORZONA PÉREZ, J.J., “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, nº 232, 1992, pp. 477-488; FERNÁNDEZ AMOR, J.A., *Análisis jurídico del recargo autonómico: Relaciones con los tributos cedidos*, Cedecs, Barcelona, 1999; NIETO MONTERO, J.J., “Los recargos autonómicos sobre tributos estatales”, *Revista de Información Fiscal*, nº 35, 1999, pp. 71-98; FALCÓN Y TELLA, R., “Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas”, *Papeles de Economía Española*, nº 83, 2000, pp. 118-126; GARCÍA MARTÍNEZ, A., “Los recargos sobre impuestos del Estado como recurso de las Comunidades Autónomas”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 2, 2000, pp. 81-103; CALVO VÉRGEZ, J., “El papel de los recargos sobre los impuestos estatales en la financiación de las Comunidades Autónomas: ¿una vía olvidada?”, *Nueva Fiscalidad*, nº 8, 2006, pp. 63-110.

¹⁰⁶ Vid. CASCAJERO SÁNCHEZ, M^a.A., “La “tasa” fiscal sobre el juego que grava las máquinas recreativas “tipo B” y los recargos autonómicos sobre la misma. (un estudio jurisprudencial sobre su exigibilidad)”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2003, pp. 45-83.

otro que el de ayudar a financiar los servicios que la Comunidad Autónoma debe facilitar o fomentar en general y, en especial, los destinados a aquellos conciudadanos más marginados o necesitados, con programas de empleo juvenil, atención a los minusválidos, huérfanos, alcohólicos y otros fines sociales

Una vez modificado el sistema de financiación mediante LO 37/1996, de 27 de diciembre, y conferidas las competencias normativas para el establecimiento de cuotas a la propia Comunidad Autónoma en la Ley 14/1996, éstas se determinan en la Ley Autonómica 13/1997 de 23 de diciembre, ley cuya disposición derogatoria deroga expresamente todo lo relativo al recargo sobre la “tasa”.

En la Comunidad Valenciana, la Ley 1/1985, de 23 de febrero, de tributación sobre juegos de azar, establece un recargo sobre la Tasa fiscal sobre el juego aplicable a máquinas recreativas y un impuesto sobre el juego del bingo, ambos dos con carácter excepcional, como forma de sufragar los daños catastróficos sufridos en la Comunidad en ese año. Posteriormente dichos tributos se recrean con carácter fijo en la Ley 14/1985, de 27 de diciembre.

Por su parte, la Ley 2/1987, de 5 de enero, de la Generalidad de Cataluña, que establece un recargo sobre la tasa estatal que grava las máquinas tragaperras y es desarrollada por el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, recoge, con efectos desde el 1 de enero de 1987, un recargo sobre la tasa fiscal que grava la autorización, organización o celebración de juegos de azar mediante máquinas y aparatos automáticos, señalando el tipo de recargo en un 20% sobre la cuota tributaria de la tasa fiscal fijada en el artículo 6.2 del citado Real Decreto.

Como veremos en el Capítulo II al examinar la naturaleza tributaria de esta figura, la ley 2/1987 es objeto de análisis en la STC 296/1994, en la que el Tribunal Constitucional se pronuncia a favor de la constitucionalidad del establecimiento de un recargo sobre la “tasa” que grava las máquinas recreativas por entender que su *nomen iuris* no se corresponde con su naturaleza impositiva.

La sentencia, aún referida a una norma autonómica, trasciende las fronteras de la Comunidad Autónoma y tiene repercusiones fuera del ámbito catalán, toda vez que, refrendada su legitimidad, la mayor parte de las comunidades utilizan recargos sobre los tributos sobre el juego como forma de financiación.

Con esta filosofía Cantabria aprueba, por Ley 37/1988, de 26 de octubre de Tributación sobre juegos de suerte, envite o azar, un recargo del 5% sobre la tasa estatal que los grava, cuando los mismos se celebren en casinos de juego o mediante máquinas o aparatos automáticos para la realización de juegos.

Igualmente, en Castilla La Mancha, la Ley 4/1989, de 14 de diciembre, de tributación sobre los juegos de suerte, envite o azar, además de establecer un impuesto sobre premios del juego del bingo, recoge un recargo del 30% sobre la tasa estatal que grava estos juegos en casinos o mediante aparatos automáticos o máquinas, recreativas o de azar, cuya recaudación se destina íntegramente a la financiación de acciones de carácter social.

En el Principado de Asturias, la Ley 5/1989, de 22 de diciembre, por la que se establece un recargo del 20% sobre la tasa de juegos de suerte, envite y azar mediante máquinas o aparatos automáticos, hace a los sujetos pasivos y los responsables del pago de la “tasa” estatal, con el mismo carácter y alcance, también sujetos pasivos y responsables del recargo que se establece sobre la misma.

La ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre tributación de los juegos de suerte, envite o azar de las Baleares aprueba un recargo sobre la “tasa” de juego aplicable a máquinas recreativas (7%) y juegos en casinos (3%) que posteriormente es derogada expresamente por la Disposición Derogatoria Primera de la Ley 12/1999, de 23 de diciembre.

En la Comunidad Autónoma de Galicia, aunque no para las máquinas de juego, la Ley 7/1991, de 19 de junio, de tributación sobre el juego recoge un recargo del 10% sobre la “tasa” de juego en los casinos y un 20% sobre la tasa de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

En el ámbito de la CAPV, la Ley 6/1992, de 16 de octubre, del impuesto sobre el juego del bingo y del recargo de la tasa sobre el juego que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, establece

un recargo del 20% sobre la tasa sobre el juego que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización del mismo¹⁰⁷.

En Extremadura, la Ley 6/1998, de 18 de junio, del Juego de Extremadura, establece, en su disposición adicional segunda, un recargo de 10.000 pesetas en la cuota anual y 5.000 en la cuota semestral del tributo que grava las modalidades de juego mediante máquinas electrónicas o automáticas. Y, en Madrid, la Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de tributación sobre los juegos de suerte, envite y azar, prescribe, además de la imposición del juego del bingo, un recargo sobre la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar en casinos y mediante máquinas o aparatos automáticos de 56.000 y 25.000 pesetas para las máquinas de tipo “B” y “C” respectivamente. (La cuantía del recargo fue incrementada a 58.000 y 129.500 pesetas respectivamente en la Ley 18/2000, de 29 de diciembre, para ser luego fijadas en 360 y 800 euros exigibles por años naturales en virtud de Ley 14/2001, de 26 de diciembre)

En Andalucía, la Ley 17/1999, de 28 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas crea un recargo del 15% *sobre el tributo estatal denominado Tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, que se celebren... mediante máquinas tipo “B” o recreativas con premio, y de tipo “C” o de azar, que es posteriormente derogado por la Disposición Derogatoria única de la ley 10/2002, de 21 de diciembre.*

De lo hasta ahora expresado se extraen dos conclusiones. La primera es que la mayoría de las Comunidades Autónomas han utilizado el recurso del recargo sobre la “tasa” que grava las máquinas recreativas como fuente para la financiación de sus arcas, en ocasiones aplicando expresamente lo recaudado a fines de interés social.

La segunda conclusión es también clara, y deriva del devenir histórico de los mismos Tributos sobre el juego ya que, en la medida en que las Comunidades Autónomas han ido adquiriendo competencias normativas en la materia, a través de las sucesivas Leyes de cesión y modificaciones de la LOFCA, los recargos autonómicos sobre la “tasa” han dejado de tener razones para su existencia, al ser la propia Comunidad Autónoma la competente para establecer la cuantía de la cuota y el tipo

¹⁰⁷ ESCUDERO DE LA HERA, J.C., “La tasa de juego en la CAPV y su recargo autonómico: una visión retrospectiva de la evolución del juego y sus consecuencias”, *Zergak Gaceta tributaria del País Vasco*, nº 25, 2003, pp. 195-231.

tributario. De hecho, de entre todos los recargos inicialmente existentes, únicamente existe, y por razones que más adelante se explicarán, el recargo autonómico establecido por Ley 6/1992 en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

C. Impuestos propios

Como indica MARTÍN QUERALT,¹⁰⁸ en esta traslación de competencias en el ámbito tributario a las Comunidades Autónomas, el último hito lo constituye la creación de impuestos propios sobre el juego.

El paradigma de estos impuestos¹⁰⁹ está constituido por el Impuesto sobre Premios de Bingo cuyo objeto queda fuera del análisis de este estudio al trascender la esfera delimitada en su introducción, la de la tributación de las máquinas recreativas y de azar.

Obviamente, la limitación impuesta por el artículo 6 de la LOFCA, impide que en materia de tributación de máquinas de juego se creen nuevos impuestos en virtud de los cuales las Comunidades Autónomas creen tributos que recaigan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado a través del RDL 16/1977. Tal vez por ello, dentro de este medio, existe un único ejemplo que grava, por parte de las Comunidades Autónomas, a través de sus propios impuestos, la actividad de las máquinas de juego, en concreto, las recreativas. Se trata del Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados, creado por Ley 3/2000, de 8 de mayo, de Medidas Urgentes Fiscales y Administrativas sobre los Juegos de Suerte, envite y Azar y Apuestas en la Comunidad de Madrid, y que establece para las empresas operadoras cotitulares de dichas autorizaciones, una cuota por cada máquina recreativa y recreativa con premio programado que se pueda instalar en el establecimiento de hostelería según su aforo autorizado.

¹⁰⁸ MARTÍN QUERALT, J. B., “Los tributos propios autonómicos y el principio de territorialidad”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; ZORNOZA PÉREZ, J.J. (Ed.), *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*, Marcial Pons, Madrid, 2014, pp. 261-280.

¹⁰⁹ Entre los que también se encontraría el Impuesto sobre la modalidad de juegos colectivos de dinero y azar simultáneos de la Comunidad Autónoma de Madrid, creado por Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de Tributación sobre los juegos de suerte, envite y azar.

2. Comunidad Autónoma del País Vasco y Territorios Históricos de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa

Como en el caso de otras Comunidades Autónomas, la Comunidad Autónoma del País Vasco ha asumido, también, competencias sobre el juego. En concreto, el artículo 10.35 de su Estatuto de Autonomía, atribuye a la CAPV la competencia exclusiva en la materia permitiendo que, mediante Ley 4/1991, de 8 de noviembre, Reguladora del Juego en la Comunidad Autónoma del País Vasco, se regule la actividad con una pretensión globalizadora y de generalidad, instaurando una normativa que contempla exhaustivamente los diversos factores humanos y materiales que concurren su desarrollo¹¹⁰.

Bajo el paraguas de esta ley, nacen los distintos reglamentos que en su día ampararon la lícita actividad de los subsectores de juego y que, al día de la fecha se engloban en el Decreto 120/2016, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general del juego en la Comunidad Autónoma de Euskadi.¹¹¹

Desde un punto de vista tributario, la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española ampara los derechos históricos de los territorios forales, refiriéndose no a la CAPV como tal sino a los Territorios Históricos¹¹². A través de la figura del Concierto Económico, es en ellos donde reside la capacidad normativa en materia tributaria, de suerte que la competencia es ejercida por el ente autonómico de

¹¹⁰ Sobre el desarrollo de la actividad de juego en esta comunidad ver NÁJERA CERRILLO, A., “El juego en Euskadi”, *Eguzkilo: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, nº 6, 1992, pp. 37-42; ANDRÉS ALVEZ, R., “Análisis y resumen del Reglamento general del juego en la Comunidad Autónoma de Euskadi”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 53, 2016, pp. 533-560. Para una perspectiva histórica PINTO, M., “El turismo del juego a comienzos del siglo XX en España, el caso de San Sebastián”, *International Journal of Scientific Management and Tourism*, vol. 3, nº 1, 2017, pp. 269-281.

Ver también el II Libro Blanco sobre el juego en Euskadi publicado por la Dirección de Juego y Espectáculos del Gobierno Vasco y disponible en la página web del Departamento de Seguridad, http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/j_librobalnco_2014_c/es_def/adjuntos/II%20Libro%20Blanco%20del%20Juego.pdf

¹¹¹ Heredero del Decreto 600/2009, de 17 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de máquinas y sistemas de juego, y de su antecesor, el Decreto 308/1996, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de máquinas de juego, máquinas auxiliares y otros sistemas e instalaciones de juego en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

¹¹² Sobre los constitucionalización de los derechos históricos GONZÁLEZ DE ZÁRATE LORENTE, R., *El ordenamiento político-administrativo de los Territorios Forales de Euskadi*, IVAP, Oñati, 2017.

forma residual¹¹³. En este sentido, la capacidad normativa de los Territorios Históricos, aunque a través de otros cauces y con retraso, ha sido paralela a las Comunidades Autónomas de régimen común¹¹⁴.

En un primer estadio, cuando la competencia sustantiva sobre la materia aún no es ejercida por las instituciones vascas, el artículo 33.dos de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, indica, al referirse a la competencia para la exacción de las tasas fiscales que “*la gestión, inspección, revisión y recaudación de la Tasa sobre el Juego en el territorio vasco corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales, aplicando la misma normativa tributaria que en territorio común.*” En ejercicio de las competencias que les son conferidas, el Territorio Histórico de Álava aprueba la Norma Foral de la Tasa Fiscal sobre el Juego por Acuerdo de las Juntas Generales de 31 de Mayo de 1981. Entre tanto, al igual que ocurriera con otras Comunidades Autónomas que aprueban recargos sobre la “tasa” fiscal establecida por RDL 16/1977, la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprueba, también, un recargo autonómico por Ley 6/1992, de 16 de octubre, del Impuesto sobre el juego del bingo y del recargo de la tasa sobre el juego

¹¹³ Sobre el las competencias normativas de los distintos Territorios Históricos y la CAPV ver RODRIGO RUIZ, M.A., “El desarrollo del principio constitucional de coordinación financiera en los sistemas tributarios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco”. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Madrid, 2005, pp. 1911-1936; DE LA HUCHA CELADOR, F., “La naturaleza legislativa de las normas forales de los Territorios Históricos del País Vasco”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 129, 2006, pp. 21-40; RODRIGO RUIZ, M.A., *Las fuentes del derecho Financiero en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2006; ARANA LANDÍN, S., “Problemas prácticos en la adaptación de las directivas comunitarias en materia tributaria para los Territorios Forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco: un caso concreto”, *Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Ardurularitzako Euskal Aldizkaria*, nº 99-100, 2014, pp.329-349; PALAO TABOADA, C., “La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, nº 370, 2014, pp. 51-96; PALAO TABOADA, C., “La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (dir.); ZORNOZA PÉREZ, J.J. (Ed.), *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*. Marcial Pons, Madrid, 2014, pp. 611-647; DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal: jornada dirigida por las Juntas Generales de Gipuzkoa en el marco de los Cursos de Verano de la Universidad del País Vasco*, Donostia-San Sebastián, Cursos de Verano UPV EHU, Juntas Generales de Gipuzkoa, Donostia, 2015, pp. 61-102; BURLADA ECHEVESTE, J.L., “Los Decretos-leyes en la Comunidad Autónoma de País Vasco en materia financiera tributaria (el decreto foral normativo de urgencia fiscal en Álava; el decreto foral normativo en Guipúzcoa; el decreto foral normativo en Vizcaya)”, en CUBERO TRUYO A.M., (Ed.), *Estudios sobre el decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2015, pp. 201-210.

¹¹⁴ Sobre el tema DE LA HUCHA CELADOR, F., “La aplicación de la ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas a las Haciendas Forales”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; ZORNOZA PÉREZ, J.J. (Eds.) *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*, Marcial Pons, Madrid, 2014, pp. 579-610.

que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar. Se establece, así, un recargo adicional del 20% sobre la “tasa” sobre el juego que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización del mismo que, al día de la fecha aún se mantiene, aunque rebajada al 12%. En este sentido, con el tiempo, mientras el resto de Comunidades Autónomas tienden a suprimir el recargo al asumir la facultad de establecer la cuantía del tributo mediante las potestades conferidas mediante Ley 14/1996, la Comunidad Autónoma del País Vasco la mantiene, al no poder asumir dichas competencias que son atribuidas, a través del Concierto Económico, a los Territorios Históricos.

Mientras la Ley 14/1996 de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, junto con las respectivas Leyes de Cesión, otorgan capacidad normativa a las mismas sobre todos los aspectos esenciales de la “tasa” fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, menos el hecho imponible y los sujetos pasivos, en la Comunidad Autónoma del País Vasco, ha de esperarse hasta la reforma del Concierto Económico operada por Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico, para que ésta sea atribuida a los Territorios Históricos.

En cualquier caso, si bien el artículo treinta y tres del referido Concierto indica que la “tasa” fiscal sobre el juego es un tributo concertado de normativa autónoma y señala, a su vez, que se aplicará la normativa de régimen común en lo que se refiere a hecho imponible y sujeto pasivo, correspondiendo su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando su autorización, celebración, u organización se realice en el País Vasco, lo cierto es que, hasta la siguiente reforma del Concierto Económico, no llegó a producirse un verdadero desarrollo de dicha normativa autónoma.

Así en este período (al que en el apartado anterior hemos llamado “segunda fase”), la única Norma Foral producida al respecto por los Territorios Históricos, es la Norma Foral 1/1998, de 9 de febrero, por la que se dispone la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de la normativa que a efectos de la Tasa fiscal sobre el juego esté establecida para el Territorio de régimen común. La norma tiene por objeto incorporar al ordenamiento vizcaíno la regulación de este nuevo tributo concertado, declarando de forma explícita la aplicación en esta provincia de la normativa vigente en territorio de

régimen común, en tanto no se produjera por las Instituciones competentes a la aprobación de los específicos textos legales y reglamentarios¹¹⁵.

Lamentablemente, dicha aprobación no se produce hasta la redacción del nuevo Concierto Económico realizado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, tras la prórroga del Concierto anterior.¹¹⁶ Con ella, siguiendo el espíritu de su antecesora, en virtud del artículo 36 del Concierto, los tributos sobre el juego se convierten en tributos concertados siempre que los juegos hayan sido autorizados en la CAPV, es decir, si reciben las licencias otorgadas por la Dirección de Juego y Espectáculos¹¹⁷ del, en su día, Departamento de Interior del Gobierno Vasco¹¹⁸. En este sentido, si la autorización de juego se concede por la Dirección de Juego y Espectáculos del Gobierno Vasco, en función de lo dispuesto en el artículo 37 del Concierto Económico se estará al lugar donde se celebra para determinar qué Territorio Histórico es el competente para exigir el pago del tributo. Verbigracia, si la máquina recreativa se instala en Bizkaia, será la Hacienda Foral de este territorio la facultada para exigir el cobro de la “tasa”.

En este contexto, con las limitaciones impuestas por el Concierto Económico cada Territorio Histórico aprueba su propia norma foral reguladora del tributo sobre el juego; Araba, la Norma Foral 5/2005, de 14 de febrero; Bizkaia la Norma Foral 3/2005, de 10 de marzo; y Gipuzkoa, la Norma Foral 1/2005, de 1 de febrero.

Las mencionadas normas forales, son inicialmente ideadas para ser aplicadas al juego presencial, en concreto a los juegos de casino, bingo, apuestas, boletos, máquinas de juego, rifas, tómbolas, combinaciones aleatorias y a cualquier otro juego incluido en el Catálogo de Juegos de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Sin embargo esta

¹¹⁵ Entre tanto, la normativa estatal deberá entenderse ajustada a la adaptación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta de Cupo en su reunión del día 27 de mayo de 1997.

¹¹⁶ Sobre los términos de este nuevo concierto ver RODRIGO RUIZ, M.A., “Notas sobre el Concierto Económico de 2002 y sobre la prórroga del anterior concierto”, *Nueva Fiscalidad*, nº 8, 2003, pp. 71-119; DE LA HUCHA CELADOR, F., “El nuevo Concierto Económico (y III): La imposición indirecta”, *Forum Fiscal de Bizkaia*, nº 6, 2003, pp. 21-39; DE LA HUCHA CELADOR, F., “El Concierto Económico con el País Vasco: Cuestiones básicas en la imposición directa”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 118, 2003, pp. 207-252.

¹¹⁷ Autoridad Reguladora del Juego según el proyecto de Reglamento Integral de Juego de la CAPV, en el que trabaja en la actualidad el Gobierno Vasco.

¹¹⁸ Actualmente Departamento de Seguridad en virtud del Decreto 20/2012, de 15 de diciembre, del lehendakari, de creación, supresión y modificación de los departamentos de la administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de determinación de funciones y áreas de actuación de los mismos.

circunstancia se modifica por el propio devenir tecnológico. En efecto, la Comunidad Autónoma del País Vasco se ha caracterizado por ser pionera en la regulación sustantiva del juego, siendo la primera, junto con la Comunidad Autónoma de Madrid¹¹⁹ en permitir las apuestas mediante canales telemáticos. Pues bien, las mencionadas normas forales son aplicadas con independencia del canal a través del cual el juego es ofrecido, bien sea telemático u *off-line*. Por tanto, siempre que las licencias sean otorgadas por la Dirección de Juego y Espectáculos del Gobierno Vasco, los elementos esenciales del tributo son determinados en idénticos términos, con independencia del medio a través del que se desarrollen los mismos.

La industria de las máquinas de juego es una industria en constante evolución que requiere cambios normativos que se adapten a las nuevas tendencias y exigencias técnicas. Como hemos visto, el último gran hito en esta constante adecuación lo constituye la Ley 13/2011 de 27 de mayo, de regulación del juego en la que se aprueba la práctica del juego online con autorización estatal y se crean dos nuevos tributos, la Tasa por la gestión administrativa del juego y el Impuesto sobre Actividades de Juego:

Nuevamente, con un desajuste temporal respecto a las competencias que se atribuyen a las Comunidades Autónomas de régimen común, la última reforma del Concierto Económico operada por Ley 7/2014 de 21 de abril, concierta este último impuesto y permite que, tras la nueva redacción dada a los artículos 36 y 37, los Territorios Históricos aprueben, respectivamente, la Norma Foral 7/2014 de 11 de junio en Bizkaia, del Impuesto sobre Actividades de Juego, y a la Norma Foral 23/2014, de 9 de julio, en Araba¹²⁰. Igualmente, como ocurriera con dichas comunidades, las perspectivas abiertas por la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 13/2011 permiten pensar que en un futuro, después de que se modifique el marco institucional en el que opera la cesión de competencias en materia tributaria desde el Estado a las CCAA, vuelvan a modificarse los términos del Concierto Económico también en lo que atañe al Impuesto sobre Actividades de Juego.

¹¹⁹ Mediante Decreto 106/2006, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Apuestas de la Comunidad de Madrid.

¹²⁰ La Diputación Foral de Gipuzkoa ha publicado la Orden Foral 445/2014, de 28 de julio reguladora del modelo que liquida el impuesto sin haber aprobado previamente Norma Foral alguna que lo regule.

3. Comunidad Foral de Navarra

Como ocurriera en el resto de Comunidades Autónomas, en este caso mediante su inclusión en el artículo 44.16 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, también la Comunidad Foral de Navarra asume, con exclusión de las apuestas mutuas deportivo-benéficas, la competencia exclusiva en materia de casinos, juegos y apuestas. Al amparo de dicho artículo la competencia es desarrollada, primero, mediante Ley Foral 11/1989, de 27 de junio, y más adelante, por la vigente Ley Foral 16/2006, de 14 de diciembre, del Juego, donde se regulan las distintas modalidades del juego y de las apuestas¹²¹.

En concordancia con la mencionada delimitación competencial, el artículo 40 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra,¹²²

¹²¹ Para una perspectiva histórica de la regulación de los juegos de azar en Navarra IZU BELLOSO, M.J., “Los juegos de azar en el derecho histórico y en el derecho actual de Navarra”, *Revista Jurídica de Navarra*, nº 17, 1994, pp. 69-80.

¹²² Sobre el Convenio Económico ver DE LA HUCHA CELADOR F., “El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: Relaciones horizontales y conflictos potenciales. *Forum Fiscal de Guipúzcoa*”, nº 5, 2004, pp. 19-34; DE LA HUCHA CELADOR, F., “El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: Relaciones horizontales y conflictos potenciales”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 123, 2004, pp. 559-602; DE LA HUCHA CELADOR, F., “Relaciones horizontales y conflictos potenciales entre el Concierto con el País Vasco y el Convenio con Navarra (II): Especial referencia al impuesto sobre sociedades. *Forum Fiscal de Bizkaia*, nº 6, 2004, pp. 37-55; DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomo de Vasconia=Euskal Herriko Zuzenbide Historiko eta Autonomikoa Aztertzeko Fundazioa, Donostia-San Sebastián, 2006; DE LA HUCHA CELADOR, F., *La inserción constitucional del Convenio Económico de Navarra: Lección inaugural del curso académico 2010-2011*, Universidad Pública de Navarra, Servicio de Publicaciones de la Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 2010.

También, como referencia, SIMÓN ACOSTA, E.A., “El Convenio Económico”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 98, 1998, pp. 213-246; SIMÓN ACOSTA, E.A., “Modelos singulares de financiación autonómica: El régimen foral”, *El sistema de financiación territorial en los modelos de Estado español y alemán*, Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid, 2000, pp. 217-256; SIMÓN ACOSTA, E.A., “Cuestiones actuales sobre el Convenio Económico”, *Presente y futuro del régimen foral de Navarra*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pp. 21-42; SIMÓN ACOSTA, E.A., “El Convenio y el Concierto”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 744, 2008, p. 19; SIMÓN ACOSTA, E.A., “Coordinación del poder tributario de Navarra y del Estado”, en LASARTE ÁLVAREZ (Ed.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pp. 1867-1898; SIMÓN ACOSTA, E.A., “El poder tributario de las instituciones forales”, en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp.81-90.

Sobre el régimen tributario de esta comunidad ver DE LA HUCHA CELADOR, F., *Manual de Derecho Tributario de Navarra (el sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra)*, Instituto Navarro de Administración Pública, Pamplona, 2005; DE LA HUCHA CELADOR, F.; AMATRIAÍN CÍA, I., *Manual de Derecho Financiero y Tributario de las haciendas locales de Navarra*, Gobierno de Navarra, Instituto Navarro de Administración Pública, Pamplona, 2008; DE LA HUCHA CELADOR, F., “Los Decretos-leyes de la Comunidad Foral de Navarra en materia financiera y tributaria”, en CUBERO

aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, regula las atribuciones de esta última en lo referente a los Tributos sobre el juego, y más concretamente, en relación con su exacción y con la normativa a aplicar en cada caso. Así, sus apartados 1 y 2 se establecen los puntos de conexión para fijar la competencia tributaria de la Comunidad Foral en relación con los juegos cuyo desarrollo no excede del territorio de la Comunidad Foral en tanto que, tras la modificación operada por Ley 14/2015, de 24 de junio, los apartados 3, 4, 5, 7 y 8 del mencionado artículo 40 delimitan la competencia de la Comunidad Foral de Navarra para la exacción del Impuesto sobre las actividades de juego de competencia estatal, es decir, las reguladas en Ley 13/2011.

En desarrollo del Convenio, hasta 2016 las competencias tributarias recogidas en el mismo solamente habían sido utilizadas en la aprobación de bases imposables y tipos de gravamen de algunos tributos sobre el juego en las Leyes Forales 23/2010 y 20/2011, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, pero sin disponer de una regulación completa de los mismos¹²³.

Sin embargo, con la aprobación de la Ley Foral 27/2016, de 28 de diciembre¹²⁴, por la que se regulan los tributos sobre el juego en la Comunidad Foral de Navarra, se abordan, en primer lugar, aspectos generales relacionados con las obligaciones materiales y formales de los sujetos pasivos, así como con las infracciones y sanciones tributarias, efectuando las habilitaciones y remisiones oportunas de lo que viene a denominar “Tributos sobre el juego desarrollados mediante rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, así como sobre los juegos de suerte, envite o azar”. Se establece, de esta forma, la regulación tributaria de los juegos desarrollados mediante rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, cuando su autorización deba realizarse en Navarra, así como la de los juegos de suerte, envite o azar, cuando el hecho imponible, esto es, la autorización, organización o celebración de las actividades de juego (*online* u *off-line*) incluidas en el Catálogo de Juegos y Apuestas de Navarra, se realice en este territorio. En segundo lugar, la Ley Foral 27/2016 contempla, también, la regulación referida al Impuesto sobre Actividades de Juego en los mismos

TRUYO, M.A. (Coord), *Medidas fiscales de las Comunidades Autónomas aprobadas mediante Decretos-leyes: Recopilación y análisis crítico*, Dykinson, Madrid, 2016, pp. 349-382.

¹²³ AMATRIAÍN CÍA, I., “La imposición del juego en Navarra”, *Álea*, nº 7/8, 1997, pp.12-15.

¹²⁴ Ver al respecto ANDRÉS ALVEZ, R., “Una aproximación a la Ley Foral 16/2006, de 14 de diciembre, del juego de la Comunidad Foral de Navarra”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 19, 2007, pp. 513-524.

términos contemplados para su exacción en la normativa del Concierto Económico a la que más adelante nos referiremos.

La contextualización realizada en estas líneas nos ha permitido conocer las razones que han impulsado la consideración del juego en general, y la configuración actual de los tributos que gravan las máquinas recreativas y de azar en particular, tanto en el ámbito estatal como en el autonómico, y dentro de este último en la CAPV y en la Comunidad Foral de Navarra. Como hemos comentado, la apreciación de esta actividad desde un punto de vista administrativo y penal ha conocido toda suerte de vicisitudes; prohibición absoluta versus juego consentido hasta llegar al juego autorizado; discriminación entre juego público y juego privado; utilización del juego como recurso para obtener financiación para las arcas públicas; creación de tributos específicos que gravan la actividad y cuya evolución es pareja al desarrollo del Estado Autonómico y a su distribución competencial; proceso recentralizador en la materia; y, sobre todo, un paulatino aumento de la carga tributaria y de las figuras que gravan el juego, específicamente el realizado a través de máquinas recreativas y de azar. Centrándonos en este último apartado, el tributario, en el siguiente capítulo analizaremos los pormenores de dichas figuras.

CAPÍTULO II: CONFIGURACIÓN ACTUAL DE LOS DISTINTOS TRIBUTOS QUE GRAVAN EL JUEGO

La exposición de la evolución histórico-normativa de los tributos que gravan el juego realizado a través de máquinas, ha puesto de manifiesto la existencia de un poso moralizador en la construcción de unas figuras que han ido adaptándose a los requerimientos tecnológicos, políticos y sociales del momento. En las siguientes líneas, trataremos de analizar cuál es el resultado de esa progresión normativa, incidiendo en los aspectos esenciales de estos tributos, y ello a través de la doble perspectiva que nos ofrece su normativa de influencia, la normativa estatal, la normativa autonómica y la normativa foral.

Del examen de esos aspectos esenciales se extraerán las nociones que nos permitan reflexionar sobre la naturaleza tributaria de las mencionadas figuras, (tasas o impuestos, y, si éste es el caso, directos o indirectos), lo que propiciará que, en el Capítulo III de esta obra, se pueda realizar su estudio desde la perspectiva de los principios tributarios del artículo 31.1 de la Constitución Española.

Al estudio de esos principios tributarios, en concreto a los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad, nos llevará, asimismo, la perspectiva global proporcionada por el análisis de las distintas figuras tributarias que, de una u otra manera, también gravan la actividad de las empresas operadoras de máquinas recreativas y de azar. Nos referiremos pues, a impuestos generalistas como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido, o el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Conviene señalar que la claridad expositiva obligará, en ocasiones, a realizar una remisión a la normativa administrativa que regula la actividad de juego toda vez que determinados aspectos sustantivos pueden llegar a tener una incidencia significativa, incluso, en la configuración de los tributos que recaen sobre ella.

Comencemos, sin más dilación, con el análisis de las distintas normas que regulan la “tasa” o el Tributo sobre el juego, para continuar, de seguido, con los recogidos en la Ley 13/2011 y el resto de tributos que de forma generalista gravan la actividad.

I. TRIBUTO SOBRE EL JUEGO

A la hora de examinar la configuración del Tributo sobre el juego que nos permita más adelante determinar su compatibilidad con los principios tributarios materiales

contenidos en la Constitución, partiremos de la normativa estatal para extendernos, a continuación, a la autonómica y la normativa foral que grava el juego realizado por máquinas recreativas y de azar. Los aspectos dogmáticos comunes en estas normativas serán analizados de forma conjunta, advirtiéndose, en su caso, sobre las singularidades que afecten a cada una de ellas.

1. Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales del juego

Según se ha podido observar en la exposición sobre la evolución histórica del Tributo sobre el juego, la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar ha conocido progresivas modificaciones que, en cierta manera, han venido a desfigurar su configuración inicial.

Por un lado, la necesidad puntual de liquidez por parte del Estado, ha justificado un paulatino incremento de la carga fiscal sobre las explotaciones de las empresas operadoras, incremento que, en ocasiones, se ha llevado a cabo mediante la adopción de instrumentos que, como el gravamen complementario, adolecen de una dudosa legalidad¹²⁵.

En este sentido, llama la atención el hecho de que en determinadas circunstancias esta necesidad de liquidez se haya embozado en la idoneidad de gravar una actividad considerada como perniciosa al objeto de salvaguardar a los ciudadanos en general, y a los usuarios de este tipo de máquinas en particular. Una vez más, subyace un tono moralizante que justifica la preferencia de la imposición sobre el juego en detrimento de la imposición sobre otras actividades más generalistas o mejor consideradas por la ciudadanía.

Por otro lado, además de esta creciente carga fiscal que denota cierta naturaleza tuitiva del tributo, la evolución histórica del mismo muestra un intento de adaptación a las nuevas realidades sociales, políticas y tecnológicas, tanto del país como del propio sector que, desgraciadamente, no siempre han llegado a fraguar. En efecto, si bien es cierto que los constantes avances tecnológicos en materia de juego han sido primero recogidos en la normativa sustantiva, para después trasladarse a la normativa tributaria,

¹²⁵ Sobre la inconstitucionalidad del gravamen complementario *vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “La inconstitucionalidad del gravamen complementario de la Tasa fiscal sobre el juego”, *Quincena Fiscal*, nº 22, 1996, pp. 37-46.

no lo es menos que esta última no explota todas las posibilidades que en la actualidad ofrece la tecnología digital,¹²⁶ lo que, como veremos, impide adaptar la “tasa” a la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo.

Por su parte, las sucesivas leyes de cesión prácticamente han vaciado de contenido el poder tributario del Estado en la materia, de suerte que, en la actualidad, existen nada menos que 17 normas autonómicas que regulan el Tributo sobre el juego.

En este sentido, a tenor del apartado séptimo del artículo tercero del RDL 16/1977¹²⁷ la “tasa” estatal sobre máquinas de juego, se aplica, en toda su amplitud, únicamente en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, pues, como decíamos, todas las Comunidades Autónomas, incluidas Navarra y el País Vasco, con las peculiaridades que les son propias a través del Convenio y del Concierto Económico, han desarrollado normas que regulan todos los aspectos de la “tasa”, con dos excepciones, el hecho imponible y los sujetos pasivos de la misma, aspectos que, necesariamente, deberán coincidir con la normativa establecida en cada momento por el Estado.

Además de las leyes de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, otro aspecto básico para entender la falta de aplicación del RDL 16/1977 en elementos del tributo distintos del hecho imponible y el sujeto pasivo, deriva de la propia normativa sustantiva que regula la actividad.

Como veremos más adelante, el hecho imponible del tributo consiste en el otorgamiento de la autorización para la explotación de las máquinas de juego. En este sentido, la Comunidad Autónoma pertinente, será competente para establecer su propia normativa tributaria en aquellos supuestos en los que realizándose el juego en su territorio, sea también competente para otorgar dicha autorización.

Es de todos conocido que, tras el proceso constituyente, fueron siete las Comunidades Autónomas (País Vasco, Cataluña, Galicia, Andalucía, Navarra, Canarias

¹²⁶ Contadores electrónicos, conexiones remotas, acceso telemático a los registros de flujos monetarios de las máquinas...

¹²⁷ Según la cual *conforme a lo previsto en el artículo 13.seis de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, las bases, tipos tributarios y cuotas fijas, devengo, exenciones y bonificaciones tributarias, serán las aprobadas por la Comunidad Autónoma.*

Las normas relativas a base imponible, tipos tributarios y cuotas fijas así como devengo, previstas, respectivamente, en los apdos. tercero, cuarto y quinto del presente artículo, serán de aplicación en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma o si ésta no hubiese asumido competencias normativas en materia de Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar.

y Comunidad Valenciana) que desde los años ochenta del siglo pasado vinieron a disfrutar de la competencia exclusiva en materia de juego por haber incluido la misma en sus respectivos estatutos de autonomía. Años más tarde, con la Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución, se pone en marcha un proceso de ampliación competencial para este tipo de Comunidades, que culmina con la reforma de los Estatutos de Autonomía de Asturias, Cantabria, La Rioja, Murcia, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Islas Baleares, Madrid, y Castilla y León (Leyes Orgánicas 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10 y 11/1994, todas de 24 de marzo), incluyendo en los mismos el contenido de la legislación estatal de transferencias de competencias entre las que se incluye el juego. El resultado final de este proceso es que, salvo en aspectos colaterales donde intervienen títulos estatales específicos como el comercio exterior, el juego deviene en una competencia exclusiva de cada una de las diecisiete Comunidades Autónomas, siendo que éstas son competentes para el otorgamiento de las licencias y autorizaciones requeridas para la práctica del juego en su territorio, circunstancia ligada directamente a la realización del hecho imponible del tributo.

Por su parte, los Estatutos de Autonomía de Ceuta y Melilla (aprobados por Leyes orgánicas 1 y 2/1995, de 13 de marzo), aluden al juego como competencia de ambas Ciudades, si bien la intensidad del título no es la misma que para las diecisiete Comunidades Autónomas antes mencionadas. En efecto, a ambas Ciudades les corresponde el ejercicio de potestades en materia de casinos, juegos y apuestas que se concretan en facultades de administración, inspección y sanción, y en la potestad normativa reglamentaria, de acuerdo, en este último caso, con los términos que establezca la legislación general del Estado. Es decir, su competencia en la materia no es una competencia exclusiva vetada al Estado, sino que es la propia norma estatutaria la que establece un reparto de potestades asignando a la instancia estatal la facultad de dictar legislación general al respecto. Esto, junto a la no asunción de competencias tributarias en la materia explica la razón de que el RDL 16/1977, y en concreto la “tasa” estatal que grava las máquinas recreativas y de azar, sea exclusivamente aplicable, en todo su articulado, en Ceuta y Melilla.

Con todo, consideramos necesario el análisis de los aspectos esenciales del tributo según la configuración recogida en el RDL 16/1977 por tratarse de una norma

marco aplicable si una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le han sido conferidas mediante las respectivas leyes de cesión. Asimismo, no podemos olvidar que su estudio nos permite realizar una comparación con las normas forales que regulan la “tasa” en los respectivos Territorios Históricos y con la ley foral que lo hace en Navarra, así como enumerar las eventuales coincidencias que puedan existir entre las mismas y otras figuras que también gravan la actividad de las máquinas de juego, como el IAJ, si es que éste se realiza dentro del ámbito estatal, a la luz de lo dispuesto en la Ley 13/2011.

Iniciemos, pues, el análisis de los elementos esenciales del tributo a tenor de lo dispuesto en el RDL 16/1977.

A. Hecho Imponible

El artículo 20 de la Ley General Tributaria indica que *el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*. Como configurador de los tributos, el hecho imponible determina los elementos delimitadores de sus distintos tipos, diferenciando entre impuestos, tasas y contribuciones especiales, y permitiendo distinguir entre las múltiples figuras existentes dentro de una misma categoría tributaria.

Según se ha comentado, la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación de juego, crea un nuevo impuesto, el Impuesto sobre Actividades de Juego que grava la autorización, celebración, u organización de actividades de juego de ámbito estatal reguladas en su artículo 2.

Según vimos, la necesaria coordinación de este impuesto con la mal llamada “tasa” implica que su Disposición Adicional Quinta dé una nueva redacción al primer apartado del artículo tercero del RDL 16/1977. Así, la dicción actual del referido apartado instituye como hecho imponible de la “tasa” *la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 13/2011, de regulación del juego*.

Sin embargo, ha de observarse cómo los tres supuestos contemplados por la norma, la autorización, la celebración y la organización de juegos de suerte envite o

azar, con la salvedad ahora existente de los juegos regulados por Ley 13/2011, se ha mantenido a lo largo de su historia. Pasemos a analizar cada uno de ellos.

a. Autorización

En cuanto al primero de los supuestos que componen el hecho imponible, la autorización, merece una remisión a la normativa sustantiva que regula la actividad. Según se ha comentado, el lícito ejercicio del juego como actividad económica requiere, necesariamente, el otorgamiento de la correspondiente autorización por el organismo competente, esto es, según el caso, la Consejería de Hacienda, Economía Recursos Humanos de la Ciudad Autónoma de Ceuta, el Negociado de juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Ciudad Autónoma de Melilla o la Dirección General de Ordenación del Juego del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

En el caso de las máquinas recreativas y de azar, la autorización referida no es el boletín de situación de la máquina,¹²⁸ ni siquiera la autorización que permite la inscripción en el Registro de Empresas operadoras previstas, respectivamente en los artículos 48 y 45 del Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar. La autorización que constituye el hecho imponible de la “tasa” es la autorización de explotación, el documento administrativo otorgado por el organismo competente en el lugar de instalación que habilita la explotación de una máquina de una empresa operadora.

Conviene señalar que esta autorización de instalación es previa, pero no suficiente por sí misma para la instalación y explotación de las máquinas en los establecimientos autorizados, pues es necesario, además, la obtención del boletín de situación¹²⁹ esto es, el documento administrativo¹²⁹ por el que se autoriza la instalación de una concreta máquina de tipo “B” o “C” debidamente autorizada y documentada, en un establecimiento específicamente autorizado para la explotación de estas máquinas,¹³⁰ expedido en modelo normalizado y diligenciado por los organismos competentes, de acuerdo con el procedimiento y requisitos previstos. En otras palabras, para que la explotación de una máquina sea válida se requieren tanto la autorización de explotación

¹²⁸ Lo que en territorio de la CAPV vendría a ser la autorización de instalación también conocido como boletín de emplazamiento o en Navarra como autorización de instalación.

¹²⁹ Equivalente a la autorización de instalación de la CAPV y en la Comunidad Foral de Navarra.

¹³⁰ Artículo 49 del Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre.

como el boletín de situación, si bien en los términos que más adelante indicaremos al referirnos a la inhabilitación, únicamente determinará el pago de la “tasa” la existencia de este último.

A los efectos que más adelante se indicarán, conviene señalar dos aspectos. El primero, que la autorización de explotación se otorga únicamente a empresas operadoras inscritas en los registros pertinentes. El segundo, que el boletín de situación ha de suscribirse conjuntamente por el titular del establecimiento donde la máquina se vaya a instalar¹³¹ y por la empresa operadora, ya que sin esta última circunstancia, la autorización de explotación es virtualmente vacua.

Según veremos al analizar la naturaleza jurídica del tributo, con la concesión de la autorización, el solicitante de la misma provoca unos costes que tienen que ver tanto con la expedición del documento autorizador como con el mantenimiento de la infraestructura y desarrollo de una actividad de policía y control sobre la materia de juego. Este hecho, abundaría en la consideración del tributo sobre el juego como una tasa que el sujeto pasivo ha de abonar por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieren, afectan o benefician de modo particular al obligado tributario.

Tal y como observaremos, los tribunales tuvieron ocasión de pronunciarse al respecto ya en la década de los 80 del siglo pasado. En concreto, en cuanto al hecho imponible del tributo, el Tribunal Supremo, en sentencia de 28 de mayo de 1987 viene a indicar que *“ese talante permanente y continuo, sin la equivalente y simétrica prestación de un servicio o la realización de una actividad por la Administración, le separa del concepto de tasa, como contraprestación para convertirlo en una exacción con tendencia a aproximarse a un impuesto”*.¹³²

En cualquier caso, tal y como señala el Tribunal Constitucional en sentencia 126/1987 14 de octubre, (FJ 12, apdo.3), al pronunciarse sobre la constitucionalidad del primer gravamen complementario, *“el hecho imponible de la Tasa fiscal sobre juegos*

¹³¹ A tenor del artículo 34 del Real Decreto 2110/1998, los lugares donde se pueden ubicar estas máquinas son los locales y dependencias destinados a la actividad pública de bar o cafetería, sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas como tales; las salas de bingo legalmente autorizadas; los salones de tipo “B” o de juego; y los locales autorizados para la instalación de máquinas de tipo “C”.

¹³² En línea con sentencias posteriores del TS, entre otras sentencias de 15,16 y 19 de enero, 13 de febrero, 18, 23 y 29 de marzo, 8, 11,13, 25, 26, 27, y 29 de abril, 13, 17,19 y 20 de mayo, 10 y 13 de junio, 23 y 26 de julio, 9, 12, 14, 16,19 y 23 de septiembre de 1988.

de suerte, envite o azar no se agota en el acto de autorización, sino que comprende también el mantenimiento de la autorización a lo largo del tiempo con la posibilidad de explotación de las máquinas o aparatos durante el mismo. Cabe entender, pues, que la referida tasa fiscal es un tributo periódico, cuyo hecho imponible no es instantáneo, sino duradero.”

A la luz de este pronunciamiento, SEMPERE RODRÍGUEZ¹³³ ha venido a incidir en dos aspectos del hecho imponible de la “tasa”, el aspecto material y el aspecto temporal. Pese a que al segundo aspecto será analizado con mayor detenimiento a la hora de examinar el devengo del tributo, mencionaremos ahora ciertas propiedades relacionadas con el mismo.

A juicio del autor, en los tributos cuyo hecho imponible es instantáneo, el devengo del tributo coincide con la existencia material del mismo, pero, en los tributos duraderos, por venir referidos a un periodo temporal, el señalado en la norma, hay tantos hechos imposables como periodos impositivos, lo que implica que el período impositivo se configure como un elemento del propio hecho imponible; si el periodo impositivo no ha concluido, no puede haberse realizado al faltarle uno de sus elementos constitutivos.

Según SEMPERE RODRÍGUEZ,¹³⁴ en lo que se refiere a la “tasa” resulta imprescindible que el aspecto temporal del hecho imponible se integre, además, con el resto de elementos que lo constituyen, en especial con el aspecto material. Pues bien, en cuanto al aspecto material del hecho imponible, el fundamento jurídico octavo de la referida STC 126/1987 abunda en esta idea indicando que *“tal como fue configurada en el RDL 16/1977, el hecho imponible de la misma no está constituido exclusivamente por la actividad autorizatoria de la Administración, sino también por la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar”*.

Por otro lado, el Tribunal incide en la configuración del hecho imponible indicando que, *“en dicho Decreto Ley la cuota se determinaba en función de las cantidades jugadas y, aunque posteriormente se convirtió en fija, han estado, sin embargo, presentes como elemento determinante de su cuantía, los rendimientos*

¹³³ SEMPERE RODRÍGUEZ, F., “Nueva sentencia del Tribunal Supremo sobre la tasa de juego (sentencia de 26 de abril de 1995, ponente Sr. A. Llorente Calama)”, *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. II, 1997, pp. 944-960.

¹³⁴ SEMPERE RODRÍGUEZ, F., “Nueva sentencia del Tribunal Supremo sobre la tasa de juego ...”, *ibidem*, p. 955.

obtenidos, es decir, en definitiva, la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas o aparatos automáticos.”

Parece, por tanto, que el Tribunal esté intentando caracterizar el hecho imponible de la “tasa” resaltando su función como índice de manifestación de la capacidad económica, si bien reconoce *“la dificultad de interpretar el hecho imponible así definido”*, lo que *“unido a la cuantificación de la obligación tributaria en relación con la capacidad económica derivada del funcionamiento de tales máquinas o aparatos, ha podido también servir de base a algún autor para concluir que la autorización constituye un acto necesario para que el presupuesto de hecho pueda producirse ..., pero nunca como hecho imponible en sí.* Por su parte, ORÓN MORATAL¹³⁵ recoge cómo la propia regulación de estos aparatos ofrece supuestos específicos que demuestran la carencia de aptitudes de la autorización para constituirse en el hecho imponible del tributo, tanto desde un punto de vista negativo, haciendo referencia a la por entonces necesaria autorización administrativa para la instalación de máquinas de tipo “A” como supuesto no constituyente del hecho imponible de la “tasa”, como positivo, recogiendo extractos normativos que estructuran la explotación de este tipo de máquinas como hecho imponible.

Como consecuencia de lo anterior, el objeto material del tributo estaría constituido por la organización o celebración del juego, pues esta actividad se describe como determinante del hecho imponible. Pasemos a analizarla.

b. Explotación y organización

Precisamente, que el objeto material del tributo está constituido por la actividad organizadora y explotadora de juegos de azar se deduce de la redacción del apartado primero del artículo tercero del RDL 16/1977 cuando indica que *las Sociedades o Empresas que desarrollan las actividades a que se refiere el presente Real Decreto Ley... quedarán sujetos a la tasa fiscal.* También se infiere de distintos artículos del Real Decreto 2221/1984, como el primero, que indica que las personas o Entidades que realicen las actividades a que se refiere... quedan sometidas a la “tasa” fiscal; o del artículo 7, que indica que la declaración liquidación se presenta donde radiquen los establecimientos *en que se realicen las actividades gravadas...*

¹³⁵ ORÓN MORATAL, G., *El régimen fiscal del juego en España*, ob. cit., p.86.

Según se ha explicado, la concesión de la autorización de explotación que supone el primer hecho imponible del tributo se otorga una única vez por un periodo inicial de cuatro años, para ser renovada, a continuación, por periodos sucesivos de dos años.¹³⁶ Sin embargo, como observaremos a la hora de examinar el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal de la “tasa”, ésta devenga anualmente, aun cuando no se haya producido una nueva autorización que incida sobre la ya existente. De ahí que, haya autores que preconicen la explotación y organización de juegos de azar como el verdadero aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible de la “tasa”, lo cual, según veremos, vendría a incidir en su consideración como una figura impositiva que hace especial hincapié en la capacidad económica del sujeto pasivo, la empresa operadora. Así, por ejemplo, MATEO RODRÍGUEZ¹³⁷ indica que en el caso de la “tasa”, el nacimiento y cuantificación de la obligación tributaria depende de la capacidad contributiva manifestada por el sujeto pasivo gracias a la obtención de los ingresos derivados de la organización o celebración de juegos, lo que, en términos reales, constituye el verdadero hecho imponible del tributo.

Llegados a este punto, conviene señalar que el hecho imponible aquí analizado, la organización y explotación de juegos de suerte, envite o azar, podría considerarse como un hecho imponible estimativo de la capacidad económica. El legislador no identifica elemento alguno que mida de forma expresa la capacidad económica gravada, por lo que, siguiendo el criterio establecido por RAMALLO MASSANET¹³⁸, nos encontraríamos ante un hecho imponible de expresión estimativa toda vez que el legislador presume que la organización y celebración de juegos a través de máquinas supone la obtención automática de unos beneficios que deben ser gravados. Volveremos a mencionar el tema a la hora de hablar de la base imponible del tributo.

Desde un punto de vista histórico, el Real Decreto Ley 11/1979 mencionaba expresamente dicha presunción en su disposición adicional séptima al indicar que “*se autoriza al Gobierno para dictar, en el plazo de seis meses, normas de adaptación del Real Decreto Ley dieciséis/mil novecientos setenta y siete, de veinticinco de febrero,*

¹³⁶ Artículos 23.4 y 48.3 del Real Decreto 2110/1998.

¹³⁷ MATEO RODRÍGUEZ, L., “Tributación de los beneficios derivados del juego”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 137, 1978, p. 1230.

¹³⁸ RAMALLO MASSANET, J. “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 20, 1978, pp. 605-650.

que permitan la aplicación de la Tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, a los juegos de azar realizados por medio de máquinas o aparatos automáticos accionados por moneda. A estos efectos se fijará una tarifa única por cada máquina o aparato automático utilizado, que podrá ser modificado en las Leyes de Presupuestos, y cuya determinación se efectuará en función de los ingresos presuntos que se puedan obtener de las mismas y de los tipos tributarios establecidos en el aludido Real Decreto Ley”.

En definitiva, lo relevante para que surja la obligación de tributar no es la autorización del juego sino la organización y celebración del mismo, organización y celebración del juego del que deriva la obtención de unos ingresos para la empresa operadora cuyos beneficios se pretenden gravar. El propio Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de septiembre de 1988 indicaba que “*el hecho imponible, tal y como lo configuran no sólo el RDL 16/1977, sino también los necesarios desarrollos reglamentarios... cargan todo su énfasis sobre la actividad principal consistente en el juego*”(FJ 3).

En este sentido, el hecho de que el apartado quinto del artículo tercero del RDL 16/1977 indique que, en ausencia de autorización, la tasa devengará por la organización o celebración del juego, abunda en este argumento y permite, a su vez, el cobro de la tasa a aquellos sujetos que celebren un organicen ilegalmente cualquier tipo de juegos de suerte, envite o azar. Recordemos que este hecho, la consideración como sujetos pasivos de las personas o entidades cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de azar en defecto de autorización administrativa o permiso de explotación, ya se contemplaba en el Real Decreto 228/1981, de 5 de febrero, regulador de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar así como en el Real Decreto 1675/1981, de 19 de junio de modificación del anterior¹³⁹.

Por otra parte, al margen de que según lo expuesto el hecho imponible se extienda a situaciones en los que el juego se celebra u organiza sin autorización administrativa previa, (lo que, eventualmente, acarrearía las correspondientes sanciones administrativas, en su día, incluso penales), conviene aclarar el significado de los verbos

¹³⁹ Que, al respecto, venía a indicar que *las personas o entidades que realicen las actividades a que se refiere el Real decreto Ley 16/1977, de veinticinco de febrero, desarrollado por el real decreto cuatrocientos cuarenta cuatro/mil novecientos setenta y siete, de once de marzo, aun en el caso de que carezcan de la correspondiente autorización, quedan sometidas a la Tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias en la condiciones que se establecen en el real decreto-ley y en el presente real decreto, sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio.*

celebrar y organizar, con el objeto de discernir los sujetos a los que dicho hecho imponible les es aplicable. Atendiendo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, celebrar equivale a realizar un acto, y organizar no es sino establecer o reformar algo para lograr un fin, coordinando las personas y los medios adecuados. Parece obvio que aquellos sujetos inscritos en los pertinentes registros de juego como empresas operadoras celebran u organizan juegos a través de máquinas recreativas o de azar. En cualquier caso, la celebración y organización de juegos requiere, además, la participación de más sujetos. En concreto, como hemos visto, en el caso de las máquinas recreativas instaladas en establecimientos hosteleros, la normativa sustantiva exige la existencia de un boletín de situación suscrito tanto por la empresa operadora a la que se le otorga el título de empresa de juego y la autorización de instalación, como por el empresario hostelero titular del establecimiento donde la máquina se ubica. En efecto, las máquinas recreativas instaladas en locales que no son de juego,¹⁴⁰ requieren necesariamente la anuencia de su titular para el legal ejercicio del juego a través de la máquina. A diferencia de lo que ocurre en otros subsectores, como el de los salones de juego, la empresa operadora de máquinas de tipo "B", necesita de la contribución de un tercero, el empresario hostelero, que dé contenido a su autorización. Sin la conjunción de sus intereses no es posible la celebración del juego. Cuando el empresario hostelero presta su consentimiento participa en la explotación de la misma y ello, pese a que no se le obligue a dar de alta esta actividad en el padrón del Impuesto sobre Actividades Económicas, le constriñe a abonar las cuotas correspondientes al IAE¹⁴¹.

Habida cuenta de los distintos sujetos que pueden explotar u organizar el juego, pasemos a analizar su papel como sujetos pasivos o responsables.

B. Sujetos pasivos y responsables

El artículo 36 de la LGT indica que *es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones*

¹⁴⁰ A tenor del artículo 29 del Reglamento General de Juego de la CAPV, cuyo contenido hacemos extensible a otros ordenamientos, tienen tal consideración los casinos de juego, las salas de bingo, los salones de juego y recreativos, los hipódromos y los locales de apuestas.

¹⁴¹ De acuerdo con lo dispuesto en la nota común a las Agrupaciones 67 y 68 ("Servicios de alimentación" y "Servicios de hospedaje", respectivamente) de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas, junto a la Instrucción para la aplicación de las mismas, por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, "*Los sujetos pasivos clasificados en las Agrupaciones 67 y 68, en cuyos locales tengan instaladas máquinas recreativas y de azar tipo "A" o tipo "B", incrementarán la cuota correspondiente a su actividad específica con la cantidad asignada a cada máquina en el epígrafe 969.4, sin tener que darse de alta por este último.*"

formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. Conforme a lo anterior,¹⁴² a tenor de lo dispuesto en el punto segundo del artículo tercero del RDL 16/1977, son *sujetos pasivos de la tasa los organizadores y las Empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar.* Es decir, el Real Decreto Ley incide en considerar sujetos pasivos del tributo a quienes celebren u organicen actividades de juego, aun cuando no hayan recibido la pertinente autorización, algo que, vendría a abundar en el razonamiento que excluye a la autorización como fundamento del hecho imponible del tributo.

Sin embargo, el artículo 4º del Real Decreto 2221/1984,¹⁴³ en contradicción con el RDL 13/1977, y reafirmando la vertiente administrativa de los supuestos que configuran el hecho imponible de la “tasa”, indica que *serán sujetos pasivos de la tasa cualesquiera personas o Entidades a quienes se haya otorgado la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación, si bien, en el párrafo segundo del mismo artículo recoge que en defecto de autorización administrativa o permiso de explotación, tendrán la consideración de sujetos pasivos de la tasa las personas o Entidades cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de azar.* En consecuencia, pese a que carezcan de dicha autorización, en consonancia con la

¹⁴² Y ello, teniendo en cuenta las salvedades que se puedan hacer al hecho de que aspectos esenciales del tributo estén regulados a través de un real decreto ley y que quedan fuera del objeto de estas líneas. Sobre el papel del decreto ley en materia tributaria ver, entre otros, CARMONA CONTRERAS, A.Mª., “Decreto Ley y Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario crítico al RDL 7/1997, de 14 de abril”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 52, 1998, pp. 111-136; CAZORLA PRIETO, L.Mª. “En torno al decreto-ley en materia tributaria”, ob. cit., pp. 195-21; FALCÓN Y TELLA, R., “El decreto-ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, vol. 4, nº 10, 1984, pp. 183-213; FALCÓN Y TELLA, R., “De nuevo sobre el decreto-ley en materia tributaria: Análisis de la STC 189/2005, de 7 de julio”, *Quincena Fiscal*, nº16, 2005, pp. 5-9; MARTÍN QUERALT, J.B., “La ordenación constitucional del decreto-ley en materia tributaria”, ob. cit., pp. 553-564.; PÉREZ ROYO, F., “Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria”, ob. cit., pp. 41-70; RAMALLO MASSANET, J., “El decreto-ley en materia tributaria” ob. cit., pp. 421-448; TRIANA REYES, B., “Límites a los decretos leyes: STC 73/2017, de 8 de junio, sobre la amnistía fiscal”, *Actualidad Administrativa*, nº 9, 2017; VENTURA ESCACENA, J.; CUBERO TRUYO, A.M., “Vicios en la utilización del decreto-ley en materia tributaria”, *Civitas. Revista Española De Derecho Financiero*, nº 123, 2004, pp. 517-558.

Sobre la consideración del decreto ley desde un punto de vista constitucional, ver CARMONA CONTRERAS, A.Mª., *La configuración constitucional del decreto-ley*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997; CARMONA CONTRERAS, A.Mª., “Los efectos de la convalidación parlamentaria del decreto-ley: Análisis crítico”, *Parlamento y control del Gobierno*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 1998, pp. 381-396; CARMONA CONTRERAS, A.Mª., “El retorno del Decreto Ley a la Jurisprudencia Constitucional, consideraciones sobre la STC 182/1997”, *Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*, nº 51, 1998, pp. 191-214; CARMONA CONTRERAS, A. Mª., “El Decreto Ley en tiempos de crisis”, *Revista Catalana de Dret Public*, nº 47, 2003, pp. 1-20.

¹⁴³ En línea con su antecesor el Real decreto 682/1977, de 11 de marzo.

configuración propuesta para el hecho imponible, son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas¹⁴⁴ que organicen o celebren juegos a través de máquinas recreativas o de azar, generalmente, aquellos quienes han obtenido la pertinente autorización.

Ello no obstante, y recuperando lo antedicho sobre la participación de los empresarios hosteleros en la explotación de las máquinas de tipo “B” o recreativas, es necesario hacer una reflexión respecto a su eventual consideración como sujetos pasivos.

Según hemos mencionado, la autorización de instalación de una máquina, no es independiente del local donde ha de instalarse; al contrario, la autorización para la explotación de una máquina comprende, tanto la autorización del tipo concreto de máquina (“B” o “C” con sus diversos subtipos), como la del local en que la máquina tiene que ser explotada (un casino, un salón de juego, un bingo o, según sus características, un establecimiento hostelero). Si un local no cumple con los requisitos reglamentarios, la autorización para la explotación de la máquina no puede otorgarse.

Desde otra perspectiva, para el caso de las máquinas recreativas ubicadas en establecimientos hosteleros,¹⁴⁵ el hostelero es un sujeto que participa activamente en la celebración del juego. Por una parte, porque es imprescindible su intervención, ya que sin su actuación el juego con máquina no es autorizable por requerirse su anuencia en la suscripción del boletín de situación. Por otra, porque coadyuva en el juego, asumiendo un conjunto de obligaciones estrictamente relacionadas con el mismo que afectan tanto a su celebración como a su desarrollo. Es este empresario hostelero el que mantiene contacto directo con el usuario de la máquina, hasta el punto no solo de subsanar las averías que pudieran producirse en la misma, sino de, incluso, abonar los premios en metálico si por un fallo no lo hubiera hecho la máquina. En definitiva, su posición, le hace responsable frente a la Administración de un conjunto de obligaciones análogas a las de la empresa operadora, que están estrictamente relacionadas con el juego, y cuyo incumplimiento se tipifica como infracción sancionable¹⁴⁶.

¹⁴⁴ A diferencia de otros sectores de juego, como los casinos o las apuestas, donde la autorización únicamente es conferida a personas jurídicas con determinada forma societaria o un mínimo capital social, la autorización para explotar máquinas recreativas puede otorgarse a personas físicas o jurídicas de cualquier índole.

¹⁴⁵ No así para el caso de máquinas instaladas en establecimientos de juego.

¹⁴⁶ El artículo 65 del vigente reglamento de máquinas, específicamente señala que las infracciones por incumplimiento de los requisitos que debe reunir la máquina serán imputables al titular del negocio desarrollado en el establecimiento donde se encuentra instalada y a la empresa operadora titular de

De todo ello se desprende que, el propietario del local, el hostelero, es sin lugar a dudas un sujeto que participa de forma efectiva y real en la celebración del juego. Por su estatuto personal, no debiera ser en modo alguno un tercero, como el recogido en la figura del responsable solidario del artículo 42 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria. Nos encontramos ante un sujeto que junto con la empresa operadora, materializa el hecho imponible de la tasa, un individuo que está integrado en el ámbito operativo que contemplan el artículo 36.2 de la LGT, para el contribuyente, es decir como sujeto pasivo que realiza el hecho imponible¹⁴⁷.

Tanto empresa operadora como empresario hostelero participan en la explotación de la máquina recreativa aportando, cada una de ellos, aspectos esenciales para el desarrollo de la misma; la empresa operadora, su título habilitante como profesional del juego inscrito en el Registro Central del Juego; el empresario hostelero, su local, ubicación sin la que la autorización otorgada a la empresa operadora carece de validez. Ambos dos son sujetos responsables en idénticas condiciones en su desenvolvimiento, resultando que, además, cada uno tiene sus propias obligaciones; la empresa operadora se obliga al mantenimiento de la máquina en perfectas condiciones y, el titular hostelero, a su vigilancia o cuidado diario. En definitiva, no se puede obviar que el negocio integra una fórmula explotación conjunta de la máquina recreativa, con un ánimo de participación en las ganancias en cuya finalidad cada parte, empresa operadora y empresario hostelero, participa en los términos que la propia normativa en materia de juego establece para cada una. Abunda en este argumento, el hecho de que además de la empresa operadora, el empresario hostelero se vea obligado a abonar el Impuesto sobre Actividades Económicas por la explotación de una máquina recreativa de tipo “B” en su establecimiento siempre y cuando no esté exento del pago del mismo en los términos que más adelante veremos.

En este sentido, aun cuando, como hemos comentado, no tengan que darse de alta por esta actividad en el padrón del impuesto, a efectos del IAE, los sujetos pasivos clasificados en las Agrupaciones 67 (Servicios de alimentación) y 68 (Servicios de hospedaje), en cuyos locales tengan instaladas máquinas de tipo “A” o tipo “B” o

aquella, sin perjuicio de la responsabilidad que por estos hechos pueda corresponder al fabricante o importador. Igualmente, recoge que las infracciones derivadas de las condiciones de los locales y las tipificadas en el artículo 61.3 a) del mismo reglamento serán imputables a los titulares de las actividades en ellos desarrolladas y a la empresa operadora.

¹⁴⁷ En esta misma línea ZORNOZA PÉREZ J.J., “El Sistema Español de Tributación del Juego mediante Máquinas”, *Álea*, nº 3, 1996, p. 13.

máquinas auxiliares de apuestas, tienen que incrementar la cuota correspondiente a su actividad específica de hostelería con la cantidad asignada a cada máquina en el epígrafe 969.4 (máquinas recreativas y de azar) por la cuota mínima municipal que es exclusiva del titular del establecimiento. Si esto es así lo es, obviamente, porque se considera que dichos titulares participan en la explotación económica del aparato automático.

Para finalizar, convendría subrayar que esta fórmula de coexplotación de la máquina recreativa lo es por imperativo de la normativa administrativa que, en materia de juego, condiciona la ubicación de este tipo de aparatos en establecimientos hosteleros para su lícita explotación. Y ello, con independencia de que el principio de libertad de contratación que preside y proclama nuestro sistema jurídico, acomode a cada supuesto en concreto el conjunto de obligaciones que las partes articulan en su relación. Los términos en los que, en virtud del principio de autonomía privada o libertad de pactos que reconoce el artículo 1255 del Código Civil, dicha coexplotación se lleva a cabo, van a ser precisamente los que determinen su tributación. La relación contractual que une a empresa operadora y empresario hostelero es una relación atípica que participa de características de varios negocios jurídicos como el de depósito, el mandato, el arrendamiento, la sociedad, o, incluso el de la aparcería industrial.¹⁴⁸ Ello no obstante, la propia Dirección General de Tributos, en su Circular 8/1982, de 20 de julio, indica que la relación entre ambos sujetos se corresponde “*con un contrato atípico de carácter múltiple o mixto en el que concurren notas del arrendamiento de bienes y servicios junto a obligaciones específicas de no hacer y de custodia, y en el que el arrendador sería el titular del local o establecimiento y el arrendatario la empresa operadora*”.

Pues bien, en virtud del principio básico de libertad de pactos contenido en nuestro Código Civil (art. 1255 CC), y del que, por ejemplo, la normativa sustantiva de la Comunidad Foral de Navarra se hace eco en su reglamento de máquinas¹⁴⁹, los

¹⁴⁸ Respecto a la afectación del contrato de arrendamiento por la instalación de máquinas recreativas ver FARRES GIBERT, J., “La instalación en locales arrendados de máquinas recreativas y la resolución del contrato de arrendamiento”, *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, nº 3, 1991. pp. 882-891; GARCÍA LÓPEZ, M., “Las máquinas recreativas y de azar, conocidas por “máquinas tragaperras”, como causa de resolución de arrendamientos urbanos”, *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, nº 4, 1990, pp. 1085-1090; más genéricamente AAVV “Instalación de máquinas recreativas”, *Cuaderno de arrendamientos urbanos*, nº 292, 2008, pp. 74-78.

¹⁴⁹ En concreto, el artículo 3.3 del Decreto foral 7/1990, de 25 de enero, por el que se establece el reglamento de máquinas recreativas, en su redacción original, establece que “*las empresas operadoras podrán explotar las máquinas de que sean titulares bien en locales propios, bien en locales de titularidad*”.

negocios realizados con máquinas recreativas pueden ser variados. Así, por un lado, tales aparatos pueden ser objeto de compraventa o alquiler¹⁵⁰ o, como indica la DGT, objeto de contratos atípicos que no pueden calificarse propiamente como ninguno de los dos negocios jurídicos anteriores¹⁵¹.

En este sentido, es el contenido de los pactos establecidos entre ambas partes el que inclinará la balanza hacia la prestación de un servicio cercano al arrendamiento de cosa o hacia el de un contrato de naturaleza asociativa en el que, además de las ganancias, se comparten también los riesgos, un contrato que, como veremos, no estaría sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pese a ello, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 3 de marzo de 1984, al analizar el artículo 14 de la Constitución soslaya el análisis de los efectos tributarios que pueda tener la lectura de la norma sustantiva e indica, en su considerando número cinco, *“que la lesión de su derecho fundamental a la igualdad, según los recurrentes, se produce al no resultar gravados por el Real Decreto recurrido, más que los empresarios de máquinas operadoras de aparatos de juego a que se refiere, cuando los dueños de los establecimientos en que se sitúan tales aparatos perciben usualmente la mitad del beneficio que ellos obtienen, pero esta participación que según los recurrentes perciben por la instalación de los aparatos en sus locales, tiene lugar en virtud de una relación de derecho privado que es ajena a la relación tributaria contemplada por el gravamen complementario, lo que sitúa a ambas en planos distintos, sin que llegue a demostrarse por razonamientos lógicos que deban ostentar el carácter de sujetos pasivos del gravamen los que cedan sus locales para instalar los aparatos, pues el hecho gravado se corresponde con la titularidad de tales máquinas”*.

Autores como ORÓN MORATAL¹⁵² coinciden con esta interpretación al señalar que las *“empresas de hostelería no son explotadoras de las máquinas a efectos de la*

ajena. En el segundo caso, la relación existente entre la empresa operadora y el titular de los locales podrá adoptar cualquiera de las formas admitidas en Derecho, siempre que no suponga sustraerse al cumplimiento de las normas de este reglamento”.

¹⁵⁰ Vid. El FJ 3º de la STS de 31 de octubre de 2006 en la que el Tribunal lo califica la relación subyacente de arrendamiento a pesar de sustentarse dicho negocio jurídico en un contrato verbal en virtud del cual se retribuiría al titular de la máquina con el 50 por 100 de la recaudación.

¹⁵¹ Vid. STS de 6 de octubre de 2005; SAP de Burgos de 18 de abril de 2001; SAP de Zamora de 26 de diciembre de 2002; SAP de Valencia de 10 de septiembre de 2003; SAP de Murcia de 8 marzo de 2005; SAP de Barcelona de 29 de junio de 2005; SAP de Islas Baleares de 26 de junio de 2006; SAP de Asturias de 21 de septiembre de 2007; SAP de Pontevedra de 21 de febrero de 2008; SAP de Madrid de 16 de febrero de 2010; SAP de Madrid de 6 de junio de 2012; SAP de Asturias de 4 de febrero de 2013

¹⁵² ORÓN MORATAL, G. *El régimen fiscal del juego en España*, ob. cit., p. 89.

“tasa” siendo el único sujeto pasivo contribuyente la empresa propietaria de las máquinas”.

Obviando, por el momento tal consideración, siguiendo a ZORNOZA PÉREZ,¹⁵³ entendemos que la propia normativa sustantiva obligaría a la necesaria valoración como sujeto pasivo de los empresarios hosteleros puesto que su participación es requisito indispensable para la eventual explotación y organización del juego desarrollado a través de máquinas recreativas en lugares no calificados como establecimientos de juego. En la práctica, y aun teniendo en cuenta lo que al respecto pueda decir el principio de indisponibilidad de las situaciones subjetivas del artículo 17.5 de la Ley General Tributaria, lo cierto es que en la relación contractual entre empresa operadora y empresa hostelera, el pago del tributo sobre el juego se atribuye a ambas partes toda vez que el reparto de la recaudación se realiza una vez se ha detraído el importe correspondiente a la “tasa”.

En esta tesitura, si bien es cierto que los sujetos pasivos únicamente son aquellos determinados específicamente por ley, y que, con las salvedades antedichas el RDL 16/1977 no señala como sujetos pasivos a los titulares de establecimientos hosteleros que explotan máquinas, en este caso recreativas, no lo es menos que a la luz de la norma sustantiva, de *lege ferenda*, una lectura crítica de la normativa tributaria existente, debiera contemplar esta posibilidad.

La cuestión, que en absoluto es baladí, pues de considerar a los empresarios hosteleros como sujetos pasivos potenciales se incidiría en una desigualdad entre explotadores de máquinas recreativas desde la perspectiva de los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 31 de la Constitución.

Por su parte, respecto al régimen de responsabilidad que atañe a cada uno, el artículo 4.2 del Real Decreto 2221/1984, en idéntica redacción que el párrafo segundo del artículo 3 del RDL 16/1977 recoge un presupuesto de responsabilidad. Según se indica, *serán responsables solidarios de la tasa los dueños y empresarios de los locales donde se celebren*. En los términos expuestos por DE LA HUCHA CELADOR,¹⁵⁴ nos

¹⁵³ ZORNOZA PÉREZ, J.J. “El sistema de tributación del juego mediante máquinas”, ob. cit., p. 13.

¹⁵⁴ DE LA HUCHA CELADOR, F., “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (I)”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 94, 1997, pp. 165-184; DE LA HUCHA CELADOR, F., “Reflexiones para una redefinición dogmática de la

encontraríamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria que se aparta del régimen general de responsabilidad subsidiaria establecido en el artículo 41.2 de la LGT y que pretende garantizar la satisfacción del crédito tributario para reforzar la posición del acreedor. Su presupuesto de hecho está constituido por dos situaciones, ser dueño del establecimiento o local donde se ubican las máquinas de juego o ser el empresario titular de la actividad empresarial ejercida en el mismo. Se trata, pues, de una garantía cuantitativa que abunda en el número de deudores que puedan satisfacer el crédito tributario. Sin embargo, se trata de una garantía que, en ocasiones, puede llegar a ser excesiva, sobre todo en aquellas en las que el responsable solidario poco o nada tiene que ver con la explotación de la máquina o con los beneficios obtenidos por la misma.

En el caso de las máquinas de azar, que únicamente pueden ser instaladas en casinos o buques especiales, lo habitual es que la propietaria del local donde se ubique la máquina sea la propia empresa titular del casino, y por tanto, la misma empresa operadora de las máquinas, por lo que, la Administración tributaria se dirigirá a ella en calidad de sujeto pasivo y no como responsable solidario. Lo mismo ocurre, en el caso de las máquinas recreativas, cuando las mismas se instalan en establecimientos como salones de juego, donde lo habitual es que la empresa licenciataria de juego sea la dueña del local.

Ello no obstante, cuando por distintas razones, el dueño del inmueble no coincida con la empresa titular del casino o salón de juego, o en el muy común caso de que la máquina recreativa esté ubicada en un establecimiento hostelero que esté arrendado, puede llegar a hacerse responsable a los propietarios de unos inmuebles que difícilmente, (si no es a través del pago del alquiler), llegan a recibir un beneficio directo de la máquina, algo que, a todas luces parece excesivo.

Por fin, conviene recordar que, a diferencia de lo que ocurre en determinadas Comunidades Autónomas,¹⁵⁵ donde la fianza necesaria para constituirse como empresa de juego queda también ligada al cumplimiento de las obligaciones fiscales, las fianzas exigidas por el vigente Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre, por el que se aprueba

responsabilidad en Derecho Tributario (y II)”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 95, 1997, pp. 325-363.

¹⁵⁵ Como por ejemplo Baleares, cuya Ley 8/2014, de 1 de agosto, del juego y las apuestas en las Islas Baleares cuyo artículo 18 obliga a la constitución a favor de la Hacienda de esa Comunidad de unas fianzas para asegurar el cumplimiento de sus obligaciones, especialmente el abono de premios, las responsabilidades derivadas del régimen sancionador y los tributos específicos sobre el juego y apuestas.

el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, no están sometidas a la garantía de obligaciones tributarias, por lo que la responsabilidad por impago no podría sufragarse con las mismas.

Finalmente, y en relación con los supuestos de responsabilidad por impago de la “tasa”, no hay que olvidar que a tenor de lo dispuesto en la letra c del número 2 del artículo 51 del vigente reglamento de máquinas, el impago de tributos generados por el desarrollo de la explotación de las máquinas y de la Tasa fiscal sobre el juego es causa de revocación de la autorización de explotación y del Boletín de Situación.

C. Cuantificación de la obligación tributaria

El artículo 50 de la LGT señala que la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, indicando que podrá determinarse, con carácter general, a través del método de estimación directa y, en aquellos supuestos previstos por la ley, mediante el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.

Por su parte, el punto tercero del artículo 3 del RDL 16/1977 distingue, en primer lugar, la base imponible de la tasa para los juegos de casinos y el resto de juegos de suerte envite o azar. Al respecto señala que *“será base imponible de la tasa, los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar”*. Asimismo recoge que *“la base imponible se determinará en régimen de estimación directa u objetiva. En el primer caso, el sujeto pasivo quedará obligado a realizar la liquidación tributaria en la forma y casos que reglamentariamente se determinen”*.

Cabe destacar que, pese a lo que más adelante comentaremos en relación con las cuotas fijas del impuesto y su incidencia en la consideración de que la base imponible del mismo se determina a través de un sistema de estimación objetiva, si bien a tenor del artículo 3 del RDL 16/1977 existe la posibilidad de determinar la base imponible mediante este método, ni el real decreto ley de 1977, ni el real decreto de 1984 recogen expresamente esta forma de determinación de la base como un método posible a través

del cual el sujeto pasivo de la “tasa” pueda cuantificar su deuda tributaria. En línea con lo anterior, el artículo 5 del Real Decreto 2221/1984 regula, también, la base imponible de la “tasa” estableciendo una regla general y dos reglas especiales. Así, por regla general, *la base imponible de la tasa estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos*. Ninguna de las reglas especiales hace referencia a las máquinas aptas para la realización de juegos de azar, pero, el párrafo tercero, no incluido en las mismas, recoge que en los casos de explotación de estos aparatos automáticos, la cuota fija aplicable será exigible por cada máquina o aparato.

Las normas de cuantificación de las mencionadas cuotas se regulan en el apartado 2 del párrafo tercero del artículo 3 del real decreto ley bajo el epígrafe “cuotas fijas”, según el cual *en los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos, la cuota se determinará en función de la clasificación de las máquinas realizada por el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por el Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre, según las normas siguientes:*

A) Máquinas tipo “B” o recreativas con premio:

a) Cuota anual: 3.531 euros.

b) Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo “B” en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las siguientes cuotas:

Máquinas o aparatos de dos jugadores: Dos cuotas con arreglo a lo previsto en la letra a) anterior.

Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: La cuota se incrementará en un 50 % por cada jugador adicional a partir del tercero.

B) Máquinas tipo “C” o de azar:

a) Cuota anual: 4.020,77 euros.

Tal y como apunta ORÓN MORATAL,¹⁵⁶ no se establece de modo expreso cuál es la base imponible del tributo que grava la explotación de las máquinas recreativas, por lo que, en principio, pareciera conforme la inclusión del mismo dentro de los denominados de cuota fija. Sin embargo a juicio del autor, en opinión que compartimos, han de observarse distintos aspectos que pudieran alterar dicha calificación.

Por un lado, existen elementos que de una u otra manera cuantifican la prestación tributaria. Como hemos visto, el hecho imponible, la organización o celebración de juegos de azar, puede medirse y determinarse en distintas intensidades, en primer lugar en función de las cantidades destinadas por el jugador a la participación de juegos. En segundo lugar, por los distintos tipos de máquinas o aparatos automáticos a través de los cuales se realiza el juego. El propio artículo 6.2 del Real Decreto 2221/1984 y el artículo 3.2 del RDL 16/1977 indican que *la cuota se determinará en función de la clasificación de las máquinas*, esto es, según sean máquinas de tipo “B” o recreativas o aparatos automáticos de tipo “C” o de azar, la cuota fijada varía, lo cual viene a mostrar, como señala dicho autor, que lo que subyace es *“el tipo de gravamen expresado en dinero”*. En efecto, la cuota se modula en función del tipo de máquina entendiendo que la capacidad económica gravada difiere en uno u otro caso; a mayor “agresividad” del aparato, mayor capacidad económica y, por tanto, una asignación de la cuota tributaria más elevada. En este sentido, otros factores como el del tiempo de explotación de la máquina, inciden asimismo en una eventual cuantificación de la obligación tributaria, ya que, como veremos, la cuota anual a abonar por el tributo se reduce cuando la explotación de la máquina comienza a realizarse con posterioridad al 1 de julio.

Por otro lado, como se pudo apreciar en el capítulo I de esta obra, dicha modulación, también se ha realizado históricamente atendiendo a otros parámetros, como el precio de la partida.¹⁵⁷ En la actualidad, la posibilidad de que el juego se desarrolle a través de máquinas multipuesto, también modula la cuota tributaria incrementándola a tenor del número de jugadores que puedan concurrir en su juego; a mayor número de jugadores, mayor capacidad económica, por lo que corresponde una

¹⁵⁶ ORÓN MORATAL, G., *Régimen fiscal del juego en España*, ob. cit., p. 90; ORÓN MORATAL, G., “La cuantificación de la “tasa” estatal sobre máquinas recreativas con premio y de azar”, *Fiscal Mes a Mes*, nº 1, 1995, pp. 26-29.

¹⁵⁷ Recordemos que la cuota a abonar era distinta en función de que el valor facial de la partida fuera de 5 ó 25 pesetas.

cuota tributaria distinta. En cuanto a dicha capacidad económica, debemos recordar que el hecho imponible del tributo es un hecho imponible de expresión estimativa siendo que corresponde a la base imponible el establecimiento de un criterio para su cuantificación. Ello no obstante, como indica ORÓN MORATAL,¹⁵⁸ tal y como está configurada, la base imponible que se emplea no establece el criterio de cuantificación cierto más próximo a la capacidad económica del sujeto pasivo, sino que supone, a su vez, una estimación del presupuesto de hecho y del objeto del tributo. En este sentido, si dicho objeto está constituido por los ingresos obtenidos por la empresa operadora, como acertadamente indica el autor, utilizar el tipo de máquina como criterio determinante no delimita con exactitud la cuantía de los ingresos que se pretenden gravar, lo que hace es una estimación; se atiende al precio de la partida, la cuantía de los premios y, en su caso, al porcentaje de devolución. Cuanto mayores sean estos parámetros, mayor es la cuota tributaria. En otras palabras, no nos encontraríamos ante un tributo de cuota fija sino ante un tributo cuya base imponible se determina mediante una estimación objetiva.

Sin embargo, estas presunciones no tienen por qué corresponderse con la realidad. Existen múltiples factores que inciden en los ingresos que obtiene la empresa operadora. Idénticas máquinas recreativas pueden propiciar distintos ingresos en función del establecimiento donde estén ubicadas, su población, la temporada en la que se explotan, el tipo de público que frecuenta dichos establecimientos, ... Como veremos en el Capítulo III al analizar los tributos sobre el juego desde la perspectiva de los principios tributarios constitucionales, los criterios cuantificadores utilizados en la actualidad no siempre se adaptan al principio de capacidad económica. Pese a ello, conviene mencionar que las actuales características técnicas de las máquinas recreativas y de azar, que disponen de contadores automáticos y electrónicos, que permiten en todo caso saber con exactitud las entradas y salidas de monedas, que pueden conectarse a servidores en los que se acumulan sus ingresos históricos, y que pueden, incluso, relacionarse entre sí a través de sistemas de interconexión, facultan el establecimiento de criterios que cuantifiquen la obligación tributaria de forma precisa y más acorde con dicho principio.

¹⁵⁸ ORÓN MORATAL, G. “Régimen fiscal del juego en España”, ob. cit., p. 93.

D. Devengo y pago

Según el artículo 21 de la LGT, el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. Asimismo, a tenor de la LGT, la propia ley de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.

Pues, bien, según se pudo observar en la contextualización de esta obra, el devengo de la “tasa” que grava el juego realizado a través de máquinas ha sufrido una evolución fruto de la cual la actual redacción del punto quinto del artículo 3 del RDL 16/1977 señala que, con carácter general, la misma se devengará por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego.

Específicamente, cuando se trata de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la tasa será exigible por años naturales, devengándose en 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores. Por su parte, en el primer año de boletín de situación, el devengo coincidirá con la autorización, abonándose en su entera cuantía según los importes descritos en el apartado C de este epígrafe, salvo que aquella se otorgue después del 1 de julio, en cuyo caso, por ese año se abonará únicamente el 50 por 100 del tributo¹⁵⁹.

En cuanto al pago de la “tasa”, el abono de esta primera anualidad debe realizarse, en todo caso, a la entrega al interesado del documento acreditativo de la autorización o permiso. En concreto, en el momento de la autorización se abonarán, con las prevenciones mencionadas en el párrafo precedente, el pago de los trimestres ya vencidos o corrientes. Los restantes se abonarán, según el caso, en la forma establecida para los años sucesivos, esto es, en pagos fraccionados trimestrales iguales, que se efectuarán entre los días 1 y 20 de los meses de enero, abril, julio y octubre.

¹⁵⁹ En términos similares, el artículo 3 del Real Decreto 2221/1984 especifica que la tasa será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año, en cuanto a los autorizados en años anteriores. En el año en que se obtenga la autorización, el devengo se producirá en el momento de su otorgamiento. Por su parte el artículo 6 indica que en el año en que se obtenga la autorización la tasa se abonará íntegramente, salvo que aquella se otorgue después del día 1 de julio, en cuyo caso, se abonará solamente el 50 por 100.

Por su parte, a efectos del pago de la tasa, de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, en el supuesto de máquinas que puedan ser utilizadas simultánea e independientemente por varios jugadores se considerará, que existen tantas máquinas como jugadores puedan utilizarlas.

La configuración del devengo y pago de la tasa, abunda en la consideración del hecho imponible de la misma como un hecho imponible de expresión estimativa. Según observamos en el Capítulo I de esta obra, el sistema utilizado para la determinación de la cuota tributaria, junto con el afán recaudatorio de la Hacienda Pública motivó la modificación de la determinación del devengo del tributo. Como explicamos, el Real Decreto Ley 8/1982 estableció el momento del pago tal y como se encuentra regulado en la actualidad al entender que, al no ser necesario para la determinación de la base imponible el conocimiento de las cantidades jugadas durante el año natural por haberse establecido un sistema de cuotas fijas, carecía de justificación la postergación del pago hasta el ejercicio siguiente.¹⁶⁰ Como indica ESCRIBANO LÓPEZ,¹⁶¹ se propone así una posibilidad técnica extravagante, la de que se verifique el devengo del impuesto el primer día del período impositivo, antes de haber transcurrido el período de tiempo prefijado para establecer si se ha realizado el hecho imponible.

En este sentido, junto con el establecimiento de la obligación del pago de la “tasa” yuxtapuesto al momento del devengo, se establece la presunción de que la misma va a ser explotada a lo largo de todo el ejercicio, proporcionando a la empresa operadora los ingresos que constituyen el objeto fin del tributo. Vemos pues cómo, de nuevo, mediante el establecimiento de los plazos de pago, se estiman unos ingresos obtenidos por la empresa operadora por la explotación y organización de juegos de azar a través de máquinas de juego que, en ocasiones, no tienen por qué coincidir con la capacidad económica de la empresa operadora¹⁶².

¹⁶⁰ Se llega incluso a afirmar que el transcurso del tiempo entre la autorización y el pago favorece que “el interesado, incluso por simple descuido deje de abonar la tasa”.

¹⁶¹ ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, Lima, AIDT, 2009, p. 398.

¹⁶² Autores como SEMPERE RODRÍGUEZ apuntaron en su día a la necesaria reforma del devengo del tributo indicando la idoneidad de establecer alternativas como devengos trimestrales; devengos semestrales, el prorrateo de la cuota anual en función de dos o más subperíodos del año natural; proceder a la devolución de las partes proporcionales de las cuotas anuales que corresponden a las partes del año en las que se ha dejado de realizar el hecho imponible, o admitir compensaciones de excesos de cuotas con otras de nuevo devengo... (SEMPERE RODRÍGUEZ, F., “Nueva sentencia del Tribunal Supremo sobre la tasa de juego (sentencia de 26 de abril de 1995, ponente Sr. A. Llorente Calama)”, ob. cit., p. 959).

E. Sanción

El régimen de infracciones y sanciones aplicables a la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar, es el establecido en el Título IV de la Ley General Tributaria, al que debe entenderse realizada la remisión contenida en el artículo 10 del Real Decreto 2221/1984 que, en su punto primero indica que, en todo caso, las sanciones por infracción de omisión y defraudación, lo que hoy en día vendrían a ser infracciones graves, se aplicarán en su grado máximo.

Si bien se hace esta remisión, la misma se entiende realizada más a las sanciones que a las infracciones ya que el apartado sexto del vigente artículo 3º del Real decreto Ley 16/1977 establece sólo que la falta de pago de la “tasa” o la ocultación total o parcial de la base imponible determina, automáticamente, la suspensión de la autorización administrativa durante un plazo máximo de seis meses. Por su parte, la reincidencia se sancionará con la pérdida definitiva de la autorización¹⁶³.

A estos efectos, el Delegado de Hacienda lo pondrá en conocimiento del Ministro del Interior, o de la autoridad gubernativa correspondiente, dicha falta de pago para que se determine el plazo de suspensión dentro del máximo de seis meses o, si se considerare oportuno, la pérdida definitiva de la autorización. En el caso de las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la efectividad de la suspensión temporal o definitiva de la autorización administrativa, se lleva a cabo mediante el precinto de la máquina o aparato a que la infracción se refiera.

Asimismo, la misma máquina o aparato puede ser embargada, quedando afecta al pago de las cantidades que en cada caso proceda, sin necesidad de esperar al despacho de la ejecución contra el deudor. Al respecto, el Delegado de Hacienda puede decretar el embargo de la máquina y su levantamiento en el caso de que se ingresen las cantidades en cuya garantía se hubiese constituido. Si se llegase a despachar la ejecución por impago de la deuda, el procedimiento de apremio continuará por los trámites establecidos en el Reglamento General de Recaudación. No hay que olvidar que la adjudicación de la maquina en subasta implica el cambio de la titularidad regulado en el artículo 50 del vigente Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar,¹⁶⁴ y que el justificante de la misma suople a la solicitud del transmitente a que se

¹⁶³ En el mismo sentido el punto tres del artículo 10 del RD 2221/1984.

¹⁶⁴ Antiguo artículo 14.2 al que se refiere el artículo 10 del Real Decreto 2221/1984.

refiere dicho reglamento. Observemos, pues, cómo además de una sanción, el embargo de la máquina constituye una garantía del cobro del crédito tributario.

Por otro lado, tanto los artículos 47.c, y 52.1.c del Reglamento de Máquinas como el artículo 8.2 del Real Decreto 2221/1984¹⁶⁵ requieren que los dispositivos que se encuentren en explotación lleven necesariamente incorporadas y de forma visible desde el exterior el distintivo acreditativo del pago de la Tasa fiscal sobre el juego o justificante de su realización. A tenor de este último artículo, el incumplimiento de esta obligación constituirá infracción tributaria simple por parte de la empresa titular del permiso de explotación de la máquina o aparato y del titular o empresario del local o recinto donde se halle instalado.

En este sentido, conviene recordar que de forma genérica el artículo 25 de la Constitución y dentro del ámbito tributario, de forma específica, el artículo 183 de la LGT, exigen que el establecimiento de infracciones tributarias esté tipificado y sancionado como tal en la propia LGT o en la Ley, lo cual vendría a abundar en la ilegalidad de la “tasa” que grava la explotación de máquinas de juego¹⁶⁶.

Por fin, incidiendo en la relación existente entre la normativa sustantiva y la normativa tributaria, y como comentamos con ocasión del análisis de sujetos pasivos y responsables, resulta interesante subrayar que el artículo 51 del Reglamento de máquinas, referido a la extinción y revocación de las autorizaciones de explotación y de los boletines de situación indica que las mismas se producirán, entre otras razones, por el impago de tributos generados por el desarrollo de la explotación de las máquinas y de la Tasa fiscal sobre el juego, comunicado, en su caso, por el Delegado de Hacienda al

¹⁶⁵ No así el Real Decreto Ley 16/1977.

¹⁶⁶ En este sentido resulta necesario mencionar que el artículo 4.uno.a del Real Decreto Ley 16/1977 autoriza al Gobierno *para dictar, a propuesta del Ministro de la Gobernación, las disposiciones complementarias que sean precisas para la consecución de las finalidades perseguidas por el presente Real Decreto Ley, determinando las sanciones administrativas que puedan imponerse para corregir las infracciones de aquéllas.*

Esta remisión reglamentaria, es considerada impertinente por el Tribunal Constitucional en la STC 42/1987, de 7 de abril, a la luz de lo dispuesto en el artículo 25 de la Constitución Española. El Tribunal entiende que se trata de una norma legal vacía de cualquier contenido material propio de la tipificación de ilícitos administrativos con consecuencias sancionadoras, lo que obligaba a la publicación de la Ley 34/1987, de 26 de diciembre de potestad sancionadora de la Administración pública en materia de juegos de suerte, envite o azar, derogada, a su vez, con la excepción de Ceuta y Melilla, por Ley 13/2011 de 27 de mayo, de regulación del juego. En cualquier caso, la inconstitucionalidad detectada en dicha sentencia no afecta al régimen sancionador en materia tributaria, lo que explica que la mencionada Ley 34/1987 no regulara ninguna infracción tributaria. Ello no obstante, se ha de observar que la antedicha sentencia no analiza el régimen sancionador que en el ámbito tributario recoge el Real Decreto 2221/1984.

organismo competente de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.4 del Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre. A estos efectos, se entiende por impagado el impuesto cuando haya transcurrido el período voluntario de pago sin que éste se hubiera hecho efectivo, salvo que se haya garantizado en tiempo y forma la deuda tributaria en virtud del recurso interpuesto.

2. Referencia sucinta a la normativa de las Comunidades Autónomas de régimen común

Teniendo en cuenta las limitaciones contenidas en las leyes de cesión respecto a las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en la materia, obviaremos en este apartado referencias al hecho imponible y el sujeto pasivo de la “tasa” sobre máquinas recreativas y de azar para referirnos únicamente a los elementos de cuantificación de la deuda tributaria, los posibles beneficios fiscales, el devengo y el pago del Tributo sobre el juego que estén vigentes en la actualidad.

De lo que vayamos a ver en las próximas líneas podremos inferir que dentro de la uniformidad que supone la opción mayoritaria por la configuración del impuesto como un tributo de cuota fija, con honrosas excepciones sujetas al establecimiento de sistemas de control por parte de las autoridades tributarias como las de la Comunidad Autónoma de Madrid o Castilla y León (que permiten la determinación de la base imponible por la diferencia entre las cantidades jugadas y lo premios otorgados), lo cierto es que existe una gran variedad en cuanto a la cuantía de la tasa, (entre 3.400 y 4.020 euros para las máquinas recreativas “normales”), en su devengo (anual, semestral o trimestral), pago (generalmente fraccionado, sin que, en ocasiones se permitan los fraccionamientos y aplazamientos que de forma genérica se contemplan en Ley General Tributaria), o en cuanto a la consideración de los permisos suspensos o en situación de baja temporal a efectos del mismo.

Pasemos pues a continuación a analizar el tratamiento que como tributo cedido han conferido las Comunidades Autónomas a la “tasa” fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar.

A. Andalucía

La regulación del Tributo sobre el juego¹⁶⁷ se recoge en el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, cuyo artículo 30 establece un tipo tributario general del 20%. Para el caso de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos, las cuotas fijas se determinan en función de la clasificación de las máquinas realizada por la Ley 2/1986, de 19 de abril, del Juego y Apuestas de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y disposiciones reglamentarias de desarrollo, conforme a las siguientes normas:

Para las máquinas tipo “B” o recreativas con premio, con carácter general, se aplicará una cuota semestral de 1.850 euros y cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo “B” en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, siendo el juego de cada uno de ellos independiente del realizado por otros jugadores, la cuota será la que resulte de incrementar la asignada a un solo jugador en un 10 % por cada nuevo jugador. Asimismo, existe una cuota semestral reducida de 800 euros en salones de juego. A la explotación de cada máquina “B.1” o “B.3” de un solo jugador que se instale adicionalmente en un salón de juego a partir de 10 unidades, se le aplicará una cuota semestral de 800 euros¹⁶⁸. Igualmente, se recoge una cuota semestral reducida de 400 euros para máquinas B.1 con apuesta limitada a 10 céntimos de euro como máximo. En el caso de que se trate de máquinas recreativas de tipo “B.1” de un solo jugador, que en su homologación tengan limitada la apuesta a 10 céntimos de euro como máximo, se les aplicará una cuota semestral de 400 euros, siempre que concurren

¹⁶⁷ Para una perspectiva histórica de la regulación del tributo en esta provincia ver VENTURA ESCACENA J., “La tributación sobre el juego en Andalucía”, en LASARTE ÁLVAREZ, J. (Ed.), *El Debate Sobre el Sistema de Financiación Autonómica. Jornadas de Estudio Organizadas por el Parlamento de Andalucía. XX Aniversario del Estatuto*, Parlamento de Andalucía / Comares, Granada, 2003, pp. 723-739.

Vid., también, LÓPEZ MARTÍN, M.C.; RÍOS BERJILLOS, A.L.; PÉREZ HERNÁNDEZ, P.P., “Ingresos autonómicos: La tributación sobre el juego privado en Andalucía”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº 55, 2009, pp. 103-120.

¹⁶⁸ Las máquinas de tipo “B.1” o “B.3” a las que se les haya aplicado esta cuota solo podrán explotarse en el mismo salón de juego para el que se solicitase su instalación en el momento del primer devengo de la cuota semestral que en aplicación le corresponda.

determinados requisitos.¹⁶⁹ Por su parte, cuando se trate de máquinas de azar se aplicará una cuota semestral de 2.650 euros.

Las mencionadas cuotas pueden ser modificadas en las Leyes del Presupuesto de la Comunidad Autónoma¹⁷⁰.

Por otro lado, como ocurriera históricamente en el Estado, en caso de modificación del precio máximo de 20 céntimos de euro de la partida en máquinas tipo “B” o recreativas con premio, la cuota tributaria de 1.850 euros se incrementará en 37,64 euros por cada cuatro céntimos de euro o fracción inferior en que el nuevo precio máximo establecido exceda de 20 céntimos de euro¹⁷¹.

En cuanto al devengo, con carácter general, ocurrirá por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía. En el primer período de actividad, el devengo coincidirá con la autorización y deberá abonarse en su entera cuantía.

Finalmente, en lo que se refiere al pago de la “tasa”, hasta la entrada en vigor de las modificaciones contempladas en el Proyecto de Ley de presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2018, ésta será exigible

¹⁶⁹ Como son, 1) que las máquinas no podrán ser canjeadas por otras que otorguen premios superiores; 2) que la autorización de estas máquinas tendrá que aumentar el número total de autorizaciones de máquinas de tipo "B" instaladas de las que fuese titular la empresa de juego, con fecha 1 de abril de 2014; 3) para el caso de que estas máquinas se instalen en salones de juego, les será de aplicación la cuota semestral reducida de 400 euros, siempre que aumenten el número de máquinas B.1, B.3 o B.4 autorizadas e instaladas en el salón, con fecha 1 de abril de 2014; y 4) que cuando la inscripción como empresa de juego se hubiera producido en el Registro de la Comunidad Autónoma con posterioridad al día 1 de abril de 2014, la titularidad del número de autorizaciones de explotación de estas máquinas B.1 con apuesta máxima limitada a 10 céntimos no podrá superar el 25 por ciento del número de autorizaciones de máquinas B.1, B.3 o B.4 a las que se les aplicaría la cuota semestral de 1.850 euros, aun cuando, a los únicos efectos del cómputo del referido porcentaje, estas se encontrasen en situación de baja temporal.

¹⁷⁰ De hecho, el Proyecto de Ley de Presupuestos de esta Comunidad Autónoma para 2018 contempla una modificación de las cuotas ligada a su devengo y pago. En efecto, manteniendo los mismos importes globales pero divididos no por semestres sino por trimestres, se contempla la exigencia trimestral del tributo, devengándose los días 1 de enero, 1 de abril, 1 de julio y 1 de octubre de cada año en cuanto a las autorizaciones efectuadas en trimestres anteriores.

¹⁷¹ El incremento de la cuota tributaria por modificación del precio máximo de la partida será calculado aunque la autorización de la subida del precio tenga lugar con posterioridad a la fecha del devengo de la tasa.

semestralmente, el 1 de abril y el 1 de octubre de cada año en cuanto a las autorizadas en los semestres anteriores¹⁷².

B. Aragón

El Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos fija, en su artículo 140.1 la Tasa Fiscal sobre el Juego relativa a las máquinas recreativas con premio o de azar.

En su virtud, los supuestos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos, la cuota aplicable debe determinarse en función de la clasificación de máquinas establecida por el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar vigente en la Comunidad Autónoma de Aragón, siendo aplicables las siguientes cuotas:

- Para máquinas de tipo "B" o recreativas con premio una cuota anual de 3.290 euros. Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo "B" en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, si son máquinas para dos jugadores serán dos de las mencionadas cuotas; si son de tres o más jugadores 6.580 euros, más el resultado de multiplicar por 1.570 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida.
- Para máquinas de tipo "C" o de azar una cuota anual 5.134 euros. Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo "C" en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación dos cuotas si se son

¹⁷² En los casos de las máquinas autorizadas provisionalmente, a los exclusivos efectos de exhibición o explotación en régimen de ensayo a que se refiere el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, de Salones Recreativos y de Juego y del Registro de Empresas de Juego de la Comunidad Autónoma de Andalucía, aprobado por Decreto 250/2005, de 22 de noviembre, o disposición que lo sustituya, el devengo se producirá con la autorización, y la tasa se exigirá, exclusivamente, por el trimestre en que se produzca la autorización.

máquinas de dos jugadores; en el caso de que sean aparatos de tres o más jugadores 10.268 euros, más el resultado de multiplicar por 1.436 euros el número máximo de jugadores.

Al igual que en Andalucía, en caso de modificación del precio máximo de 0,20 euros autorizado para la partida de máquinas de tipo "B" o recreativas con premio, la cuota tributaria de 3.500 euros de la Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar se incrementará en 20 euros por cada céntimo de euro en que el nuevo precio máximo autorizado exceda de 0,20 euros. Si la modificación se produjera con posterioridad al devengo de la tasa, los sujetos pasivos que exploten máquinas con permisos de fecha anterior a aquella en que se autorice la subida deberán autoliquidar e ingresar la diferencia de cuota que corresponda, en la forma y plazos que se determinen reglamentariamente¹⁷³.

La tasa es exigible por años naturales, devengándose el día 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores. En el primer año, el devengo coincide con la autorización, abonándose en su entera cuantía anual los importes fijados en el apartado 1 anterior, salvo que aquella se otorgue después del 30 de junio, en cuyo caso, por ese año, se abona solamente el 50 por 100 de la "tasa".¹⁷⁴ Ello no obstante, no se practica liquidación en el supuesto de que la nueva máquina sustituya, en el mismo período anual, a otra del mismo tipo con cuota tributaria devengada, y que haya sido autorizada en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón, si ésta ha sido dada de baja definitiva en la explotación y siempre que el sujeto pasivo se encuentre al corriente de su pago.

Por su parte, la "tasa" no es exigible en el supuesto de que la máquina se encuentre en la situación administrativa de baja temporal de la autorización de explotación.

¹⁷³ No obstante lo anterior, la autoliquidación e ingreso será sólo del 50 por 100 de la diferencia si la modificación del precio máximo autorizado para la partida se produce después del 30 de junio.

¹⁷⁴ Con efectos a partir de 1 de enero de 2013, las máquinas de juego de tipo "B" y "C" autorizadas en régimen de inscripción provisional de modelos, según lo previsto en el Reglamento de Máquinas de Juego y Salones, el devengo se producirá con la autorización administrativa y la cuota tributaria vendrá constituida por la parte proporcional del tiempo en que dicha máquina permanezca en explotación.

En cuanto al pago de la misma, su ingreso se realizará en dos entregas fraccionadas semestrales iguales, que se efectúan entre los días 1 y 20 de los meses de junio y diciembre, respectivamente¹⁷⁵.

C. Principado de Asturias

En el Principado de Asturias el Decreto legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado recoge, en su artículo 40, sus tipos de gravamen y cuotas fijas, indicando que si bien el tipo general es del 25%, para el caso de explotación de máquinas de juego, la cuota aplicable a cada máquina o aparato se determina en función de la clasificación de máquinas de juego establecida en el artículo 24.2 de la Ley del Principado de Asturias 6/2014, de 13 de junio, de Juego y Apuestas, del número de jugadores y del precio de la partida. De acuerdo con la citada clasificación, a las máquinas tipo “B” les es aplicable una cuota anual de tres mil quinientos euros. Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo “B” en los que puedan jugar dos o más personas de forma simultánea, y siempre que el juego de cada una de ellas sea independiente del realizado por las otras, si se trata de aparatos en los que puedan jugar dos personas se abonan dos cuotas; si son máquinas en las que puedan jugar tres o más personas la cuota es la que resulte de incrementar la asignada a dos personas en trescientos cincuenta euros por cada nueva persona.

Por su parte, cuando se trate de máquinas de azar, la cuota anual asciende a cuatro mil novecientos euros. En el caso de que sean máquinas multipuesto, si pueden jugar dos personas la cuota se duplica, y para el caso de que puedan jugar tres o más personas, la cuota será la que resulte de incrementar la asignada a dos personas en quinientos cuarenta euros por cada nueva persona.

¹⁷⁵ En el supuesto de que se pretenda la baja definitiva en la explotación o el traslado a otra Comunidad Autónoma en fecha anterior al inicio de cualesquiera de los períodos de pago establecidos en la normativa autonómica que regula la gestión y liquidación de la Tasa fiscal que grava la explotación de máquinas o aparatos recreativos sin haberse producido los respectivos pagos fraccionados, los interesados deberán presentar, con anterioridad a la autorización administrativa de baja definitiva en la explotación o traslado de la máquina, la correspondiente declaración-liquidación y efectuar el ingreso, según los casos. Si la autorización de baja definitiva o de traslado se produce antes del 30 de junio, deberá abonarse el pago fraccionado correspondiente al primer semestre; si la autorización de baja definitiva o de traslado se produce con posterioridad al 30 de junio, deberá abonarse la totalidad de la cuota o, en su caso, el pago fraccionado pendiente.

Para las máquinas tipo “B” o recreativas con premio y tipo “C” o de azar en situación administrativa de baja temporal, se aplicará una reducción del 100 por cien sobre las cuotas definidas en las líneas anteriores. En cualquier caso, la duración máxima de la baja temporal será de un año¹⁷⁶.

En cuanto al devengo de la “tasa”, al igual que en los casos precedentes, con carácter general, se produce por la autorización, y, en su defecto, por la organización y/o por la celebración del juego. Para aquellas autorizaciones que permitan el desarrollo del juego de un modo continuado a lo largo del tiempo, el devengo coincidirá el primer año con la fecha de la autorización y los años subsiguientes con el 1 de enero. En estos casos, el período impositivo coincide con el año natural.

Entrando en cuestiones de intendencia, en los casos de explotación de máquinas de los tipos “B”, o recreativas con premio, y “C” o de azar, la tasa se gestiona a partir de la matrícula de las mismas; el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias forma anualmente dicha matrícula con por censos comprensivos de las máquinas de juego de tipo “B” y tipo “C” con autorización de explotación vigente a la fecha de devengo, los sujetos pasivos y las cuotas exigibles.¹⁷⁷ Las cuotas de la tasa se recaudan mediante recibo y en el plazo de exposición al público del padrón, el sujeto pasivo podrá optar por abonar la cuota correspondiente en un único plazo dentro de los veinte primeros días del mes de marzo, o por el fraccionamiento automático en cuatro pagos trimestrales iguales a efectuar en los veinte primeros días de marzo, junio, septiembre y diciembre. En caso de no manifestar ninguna opción, se entenderá solicitado el fraccionamiento automático que, en ningún caso precisará garantía ni devengará intereses de demora. Igualmente, el importe de la cuota se prorratea por trimestres naturales en los casos de nueva autorización o cese de actividad a lo largo del período impositivo. Así, en supuesto de autorización, las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido aquel en que se produzca la autorización, y, en el caso de baja por cese, las

¹⁷⁶ Para acogerse a esta reducción debe comunicarse la baja temporal antes del inicio de cada trimestre y surtirá efectos para las cuotas a satisfacer por los trimestres siguientes, en tanto se mantenga dicha situación por no haberse comunicado la reactivación de la máquina.

¹⁷⁷ La matrícula para cada ejercicio se cerrará el 31 de diciembre del año anterior e incorporará las máquinas de los tipos “B” y “C” con autorización de explotación vigente, así como las altas y bajas de autorizaciones de explotación producidas durante dicho año. La matrícula se pondrá a disposición del público en la sede del centro gestor desde el 20 de enero al 20 febrero, publicándose el anuncio de su exposición en el Boletín Oficial del Principado de Asturias.

cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales en que se haya ejercido la actividad, incluido aquel en que se produzca dicho cese.

D. Illes Balears

El Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado señala en primer lugar que, con carácter general, sus leyes de presupuestos generales podrán actualizar y modificar los elementos cuantitativos de los tributos regulados en el referido texto, entre ellos el tipo de gravamen general, que asciende al 21%.

Dicho esto, si bien constituyen la base imponible del impuesto las cuantías que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que se realicen en los diferentes locales, instalaciones o recintos donde se organicen juegos de suerte, envite o azar esta afirmación no es de aplicación al juego mediante máquinas de los tipos “B”, “C” y “D”, juego en el que la deuda tributaria se determinará mediante una cuota fija, de acuerdo con lo establecido en el artículo 67 del mencionado texto refundido¹⁷⁸.

Al respecto, su número 1 señala que la cuota anual de las máquinas de tipo “B” ordinarias, de las máquinas de tipo “B” especiales y de las máquinas de tipo “B” exclusivas para bingo, será de 3.467 euros. Si se trata de máquinas en las que pueden intervenir dos o más jugadores de manera simultánea y siempre que el juego de cada uno sea independiente del que lleve a cabo el resto de jugadores para máquinas de dos jugadores la cuota es de 5.560 euros, y para máquinas de tres o más jugadores 3.467 euros, más un incremento del 25 % por cada jugador autorizado. Por su parte, la cuota anual que ha de pagarse por las máquinas de tipo “B” exclusivas de salones de juego es la que resulte de incrementar en un 10 % las cuantías aplicables a las máquinas de tipo “B” ordinarias y la cuota anual de las máquinas de tipo “C” asciende a 4.946 euros. Respecto a estas últimas, si se trata de máquinas en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno sea independiente del que lleve a cabo el resto de jugadores, se aplicarán 9.892 euros para máquinas de

¹⁷⁸ Para el resto de casos, la base imponible se determina con carácter general por estimación directa pero la base imponible se puede determinar mediante estimación objetiva con aplicación de las magnitudes, los índices, los módulos o los datos previstos reglamentariamente; entre otros, la duración del juego, número de jugadores, importe de los premios, precio de la apuesta o la partida y ámbito territorial donde se desarrolle la actividad.

dos jugadores, y para aquellas que lo sean de tres o más jugadores, 9.892 euros más el resultado de multiplicar la cuantía de 4.946 euros por el número de jugadores y por el coeficiente 0,123.

Como ocurriera en otras Comunidades Autónomas, en caso de que el precio máximo autorizado por partida en las máquinas de tipo “B” o recreativas con premio programado supere la cuantía de 0,20 euros, la cuota anual indicada en el apartado 1 de este artículo se incrementará en 20 euros por cada 0,01 euros en que el nuevo precio máximo autorizado exceda de 0,20 euros. Si el incremento del precio máximo autorizado por encima de 0,20 euros se produce con posterioridad al devengo de la tasa, la Administración tributaria autonómica liquidará, de oficio, la diferencia de cuota resultante a los sujetos pasivos que exploten las máquinas autorizadas con anterioridad.

Sin que ello afecte al incremento porcentual de las máquinas de tipo “B” exclusivas de salas de juego, existe, también, una cuota anual reducida de 2.200 euros aplicable a las máquinas de tipo “B” o terminales de un solo jugador que cuenten con la autorización temporal prevista en la normativa administrativa en materia de juego, por un período no superior a seis meses. En todo caso, la aplicación de esta cuota reducida en lugar de la cuota ordinaria exige el cumplimiento de determinados requisitos¹⁷⁹.

Igualmente, como en otras CCAA, la “tasa” se devengará con la autorización y, en su defecto, por la organización o la realización del juego. Cuando se trate de máquinas recreativas, de azar el tributo será exigible por años naturales, y se devengará el 1 de enero de cada año por las autorizadas en años anteriores. El primer año, el devengo coincidirá con la autorización de la explotación, y se abonará la cuantía anual íntegra si la autorización se produce en el primer trimestre según los importes derivados de la aplicación de los tipos y las cuotas vigentes. No obstante, si la autorización se otorga entre el 1 de abril y el 30 de junio, solo se abonará el 75 % de la cuantía anual de

¹⁷⁹ Como son, que las máquinas deberán estar dadas de alta un plazo no superior a 6 meses al año; que el número de máquinas o terminales a las que se les puede aplicar esta tarifa no podrán superar el 10 % del censo de máquinas existentes, para cada sujeto pasivo del impuesto, el día 1 de enero de 2012; y, que el sujeto pasivo deberá estar al corriente de las obligaciones fiscales y de las deudas de Derecho Público sobre el juego.

la tasa; si se hace entre el 1 de julio y el 30 de septiembre, se abonará el 50 % y si lo es entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre el 25 %.¹⁸⁰

En cuanto al pago del tributo, el ingreso de la tasa se realiza en pagos fraccionados trimestrales iguales dentro de los veinte primeros días de los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre.

E. Canarias

El Decreto legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos recoge una cuota trimestral para máquinas de tipo “B” de 871,84 euros. Cuando se trate de máquinas en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno sea independiente del realizado por otros jugadores, son dos cuotas si se trata de aparatos de dos jugadores, y una cuota de 1.561,27 euros, más el resultado de multiplicar por 611,25 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida, si se trata de máquinas o aparatos de tres o más jugadores. Para el caso de las máquinas de azar, la cuota trimestral asciende a 1.051,77 euros.

Por su parte, también en Canarias la modificación del precio máximo de 20 céntimos de euro autorizado para la partida en máquinas de tipo “B” o recreativas con premio implicaría que la cuota tributaria de 871,84 euros se incrementara en 19,57 euros por cada 4 céntimos de euro en que el nuevo precio máximo autorizado exceda de 20 céntimos de euro.

En cuanto al devengo de la “tasa”, se producirá el primer día de cada trimestre natural, respecto a las máquinas o aparatos autorizados de explotación en trimestres anteriores. En el caso de máquinas o aparatos de nueva autorización de explotación, o de activación de una máquina en situación administrativa de baja temporal, el devengo

¹⁸⁰ En cuanto a cuestiones de intendencia, se practicará la liquidación si la máquina sustituye, en el mismo período anual y dentro del mismo ámbito territorial de las Illes Balears, a otra del mismo tipo y modalidad de juego y de jugadores, que, a estos efectos, haya sido dada de baja definitiva y esté al corriente del pago de la tasa fiscal. En todo caso, si la sustitución de la máquina por otra del mismo tipo y modalidad de juego solamente implica un incremento del número de jugadores, se liquidará la diferencia de cuota que resulte del incremento de jugadores, y, si solamente implica una disminución del número de jugadores, no dará lugar al derecho a la devolución de la cuota ingresada. Si la máquina sustituye a otra del mismo tipo y diferente modalidad de juego, se liquidará la diferencia de cuota entre las dos modalidades, sin que dé lugar al derecho a la devolución de la cuota ingresada si la diferencia es negativa.

de la tasa será el primer día del trimestre natural correspondiente a la fecha de autorización de explotación o de activación. En el supuesto de sustitución de una máquina o aparato por otro, en el trimestre natural en que se produce dicha sustitución se devengará la tasa el primer día de dicho trimestre natural debiéndose abonar la cuota trimestral correspondiente a la máquina o aparato sustituido. El primer día de los trimestres naturales siguientes, se devengará la tasa correspondiente a la máquina o aparato sustituto.

Finalmente, la cuota tributaria de la Tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar correspondiente a máquinas o aparatos automáticos se determinará e ingresará por el sujeto pasivo trimestralmente, a través de una autoliquidación que deberá presentarse en los primeros veinte días naturales del mes siguiente a la finalización del trimestre natural.

F. Cantabria

El Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, establece que, por regla general, la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos sobre el que se aplicaría un tipo impositivo del 25%. Sin embargo, se contempla una regla especial para los casos de explotación de máquinas de juego, en los que se aplicará una cuota a cada máquina o aparato determinándose ésta en función del tipo de máquina, del número de jugadores y del precio de la partida. Así para máquinas de tipo “B” la cuota anual es de 3.600 euros; 7.200 euros si se trata de máquinas o aparatos de dos o más jugadores y 7.500 euros, más el resultado de multiplicar por 2.500 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida, cuando son máquinas de tres o más jugadores siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores. Existen, también, cuotas reducidas para el caso de máquinas recreativas de tipo “B” de un solo jugador, que tengan limitada la apuesta máxima a 10 céntimos de euro (1.000 euros) o aquellas otras máquinas recreativas que otorguen premios en especie (con una cuota anual de 500 euros).

Para las máquinas de tipo “C”, la cuota anual se fija en 5.500 euros; 11.000 si son máquinas de dos jugadores o 11.000 euros, más el resultado de multiplicar por 1.400 euros el número máximo de jugadores si lo son de más de tres, siempre que juego se produzca de forma simultánea y que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores.

También en Cantabria la modificación del precio máximo de 20 céntimos de euro autorizado para la partida implica que la cuota tributaria de 3.600 euros de la “tasa” se incremente en 70 euros por cada 4 céntimos de euro en que el nuevo precio máximo autorizado exceda de 20 céntimos de euro. Si la modificación se produjera con posterioridad al devengo de la tasa, los sujetos pasivos que exploten máquinas autorizadas en fecha anterior a aquella en que se autorice la subida, deberán autoliquidar e ingresar la diferencia de cuota que corresponda en la forma y plazos que determine el órgano competente en materia de tributos de la Comunidad Autónoma. No obstante lo anterior, la autoliquidación e ingreso será sólo del 50% de la diferencia, si la modificación del precio máximo autorizado para la partida se produce después del 30 de junio.

Del mismo modo, se contempla la posibilidad de reducir en un 90% las cuotas mencionadas para no abonar los permisos que estén en situación de baja temporal. Así, a lo largo de cada trimestre, los sujetos pasivos podrán mantener en situación de baja temporal un porcentaje máximo de las máquinas de tipo “B” que tengan autorizadas, siempre que no reduzcan la plantilla neta de trabajadores, en términos de personas/año según la regulación de la normativa laboral. La baja temporal tendrá una duración de un trimestre y el sujeto pasivo declarará expresamente en los quince primeros días naturales del mismo, según modelo aprobado a tal efecto. Las máquinas que estarán en dicha situación de baja temporal, sin que, anualmente, pueda exceder el parque de máquinas en esta circunstancia del ocho por ciento del total de máquinas que tengan autorizadas, con redondeo al entero más próximo¹⁸¹.

¹⁸¹ De no mantenerse la plantilla neta de trabajadores, procederá la autoliquidación de las cantidades no ingresadas junto a los correspondientes intereses de demora en los primeros treinta días del trimestre siguiente a la baja temporal, y ello sin perjuicio de la posibilidad de comprobación e investigación que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concede a la Administración tributaria competente. En el caso de que se decida alzar la situación de baja temporal de una o varias máquinas, se deberán satisfacer las cuotas trimestrales que correspondan a su nueva situación.

En cuanto al devengo, en contra de lo dispuesto en el RDL 16/1977, por lo que se refiere a las máquinas o los aparatos autorizados en trimestres precedentes, la “tasa” es exigible por trimestres naturales y se devenga el primer día de cada trimestre. A tales efectos, siempre y cuando no conste fehacientemente que antes del primer día de cada trimestre natural se ha renunciado a la autorización de explotación de la máquina o se ha revocado esta por cualquier causa, la “tasa” se devenga. Para las máquinas de nueva autorización, la fecha de devengo del tributo coincidirá con la fecha de la autorización, y deberá satisfacerse el importe del trimestre en curso dentro del plazo que se fije por reglamento. Para terminar, únicamente nos queda señalar que no se devengará la tasa en caso de suspensión temporal del permiso de explotación otorgado por el órgano competente en materia de juego y apuestas.

G. Castilla La Mancha

La Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de medidas tributarias de Castilla-La Mancha, establece, de forma genérica que la base imponible de la “tasa” fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar estará constituida por las cantidades que los jugadores dediquen a la participación en el juego,¹⁸² así como cualquier otro ingreso que se pueda obtener directamente derivado de su organización o celebración, aplicándose un tipo tributario general del 20%. Como excepción, en los casos de explotación de máquinas o aparatos de juego, la cuota fija aplicable será determinada de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 31 para cada máquina o aparato, en función del tipo de máquina y del número de jugadores, pero opcionalmente, cuando la totalidad del parque de máquinas de juego de los tipos “B” y “C” de una empresa operadora esté conectado a un sistema centralizado de control que registre las cantidades jugadas y los premios abonados, la base imponible estará constituida por las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos.

Así, salvo lo contemplado para aquellas empresas operadoras que tienen la totalidad de su parque de máquinas interconectado, el artículo 31.2 de la Ley 8/2013 establece una cuota semestral de 1.850 euros. Cuando se trate de máquinas o aparatos del tipo “B” en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y

¹⁸² En los juegos sometidos a la tasa que se desarrollen por medios electrónicos, informáticos, telemáticos o interactivos, la base imponible estará constituida por las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en el juego descontada la cantidad destinada a premios.

siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación una cuota semestral de 3.700 euros para máquinas de 2 jugadores y otra cuota semestral de 3.750 euros más 250 euros por cada puesto de juego, excluidos los dos primeros, de que disponga la máquina si es que se trata de máquinas de tres o más jugadores. Para las máquinas de tipo “C”, la cuota semestral asciende a 2.650 euros; 5.300 euros si se trata aparatos de dos jugadores y, en el caso de que sean tres o más los jugadores que pueden jugar de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, se incrementará en 350 euros la cuota semestral indicada por cada puesto de juego, excluidos los dos primeros, de que disponga la máquina.

Al igual que en otras comunidades, se contempla un beneficio fiscal para las máquinas o aparatos en situación de baja temporal a las que se les aplica una cuota semestral de 200 euros.

En cuanto al devengo, la “tasa” se devenga, con carácter general, por la obtención del título habilitante, sea éste o no una autorización administrativa y, en su defecto, por la organización o celebración del juego. Cuando se trata de máquinas o aparatos aptos para la realización de juegos recreativos y de azar, es exigible por semestres naturales, devengándose el primer día de cada semestre natural para las autorizadas en semestres anteriores. En las máquinas de nueva autorización, el devengo del primer semestre coincidirá con la autorización.

Por su parte, en lo que se refiere al pago del impuesto, el ingreso de las cuotas semestrales se realizará en pagos fraccionados trimestrales iguales, que se efectuarán entre los días 1 y 20 de los meses de abril y julio, para el primer semestre, y octubre y diciembre, para el segundo semestre. En el primer semestre de autorización, el pago del trimestre vencido o corriente deberá hacerse en el plazo señalado que sea inmediatamente posterior a la fecha de la autorización de la máquina. El importe de los pagos fraccionados no podrá ser objeto de nuevos aplazamientos o fraccionamientos, ni en período voluntario, ni en período ejecutivo de pago. La presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de la totalidad o parte de los mismos, o de cualquier otro tipo de solicitud que implique una demora de su pago, no impedirá el inicio del procedimiento administrativo de apremio y se considerará un incumplimiento de las obligaciones tributarias en los términos establecidos en la normativa de aplicación.

Producido el devengo de la tasa, la transmisión de la autorización de explotación de una máquina, o su cambio de emplazamiento a otro establecimiento que conlleve cambio de provincia dentro de la región, no supondrá, durante el semestre natural en el que se produzca, modificación del sujeto pasivo obligado a su pago y autoliquidación, ni de la oficina tributaria en la que esta deba presentarse.

Para obtener la devolución de las fianzas exigidas por el artículo 18.1.a) de la Ley 2/2013, de 25 de abril, del juego y las apuestas de Castilla-La Mancha, será requisito necesario que el sujeto pasivo haya ingresado la totalidad de la deuda tributaria devengada y de las sanciones pendientes de pago o solicitado su compensación con cargo a la citada fianza.

H. Castilla y León

Como en casos anteriores, el Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos establece que, como regla general, la base imponible del tributo está constituida por los ingresos netos, definidos como el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que se pueda obtener directamente derivado de su organización o celebración, deducidos los premios satisfechos por el operador a los participantes. La base imponible se determina en régimen de estimación directa u objetiva, y el tipo impositivo general es el 35 por 100%.

Sin embargo, en los casos de explotación de máquinas de juego, el impuesto se exacciona mediante una cuota determinada para cada máquina o aparato en función del tipo de máquina y del número de jugadores. Así, para las máquinas o aparatos automáticos en las que solamente puede intervenir un jugador se establece el siguiente cuadro, según el tipo de máquina en cuestión:

- Tipo “B”: 3.600 euros, salvo que se trate de máquinas o aparatos automáticos que oferten juegos que se encuentren alojados en un servidor informático en cuyo caso la cuota asciende a 1.000 euros más un 10 % de la base imponible definida en el artículo 29.1.
- Tipo “C”: 5.265 euros.
- Tipo “E”: 3.600 euros.

- Tipo “E1”: 3.600 euros.
- Tipo “D”: 600 euros.
- Si se trata de otras máquinas distintas de las anteriores: 3.600 euros.

De igual modo, si se trata de aparatos automáticos en los que pueden intervenir dos o más jugadores de forma simultánea en varios puestos, para las máquinas tipos “B” y “C”, cuando todos los puestos incorporen el mismo juego y las máquinas cuenten con un único programa y concedan los premios correspondientes a ese programa, se exigen dos cuotas de las previstas según la naturaleza de la máquina, siempre que el número de puestos no exceda de ocho. A partir del octavo puesto, por cada puesto la cuota se incrementará en un sexto de la cuota en función del tipo de máquina. Para las máquinas tipos “B”, “C”, “E” y “E1”, cuando todos los puestos incorporen los mismos juegos dos cuotas de las previstas en función del tipo de máquina, más un 10 % de la cuota prevista según el tipo de máquina por cada puesto adicional al segundo hasta el quinto; y un 100 % de la cuota prevista en función del tipo de máquina por cada puesto adicional al quinto. En el caso de que los juegos ofertados sean distintos, las máquinas tipos “B”, “C”, “E” y “E1” abonarán dos cuotas de las previstas en función del tipo de máquina más un 30 % de la cuota prevista según el tipo de máquina por cada puesto adicional al segundo hasta el quinto y un 100 % de la cuota prevista por tipo de máquina para cada puesto adicional al quinto.

Con carácter general, la “tasa” se devenga por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego. Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos recreativos y de azar, será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores. En el primer año, el devengo coincidirá con la autorización abonándose en su entera cuantía los importes que fueren aplicables, salvo que aquélla se otorgue después del 30 de junio, en cuyo caso se abonará solamente el 50 por 100 del importe de la “tasa”. Excepcionalmente, en el caso de autorización provisional de máquinas o aparatos automáticos para su explotación a título de ensayo por un periodo inferior a tres meses, el devengo coincidirá con la autorización, abonándose solamente el 25 por 100 del importe de la tasa. En los supuestos de máquinas tipo “B” que a lo largo del ejercicio sean canjeadas por máquinas tipo “B” que oferten juegos que se encuentren alojados en un servidor informático, el devengo del impuesto conforme a su nueva

naturaleza se producirá en la fecha de la nueva autorización y la parte fija de la cuota se calculará por meses enteros.

El pago de la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar se efectuará mediante autoliquidación del sujeto pasivo en los términos y condiciones determinados por la consejería competente en materia de hacienda. El plazo de autoliquidación e ingreso de la “tasa” para las máquinas que hayan sido autorizadas en años anteriores, será desde el día 1 hasta el día 20 de enero, con carácter general. Al presentar la autoliquidación, el sujeto pasivo podrá optar por realizar cuatro pagos trimestrales iguales, que se efectuarán en los veinte primeros días de los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre. En el caso de máquinas autorizadas en el año, la autoliquidación e ingreso del tributo deberá hacerse con anterioridad a la autorización. Al presentar la autoliquidación, el sujeto pasivo podrá optar por el pago con periodicidad trimestral, en cuyo caso cuando la autorización se solicite en el primer o tercer trimestre del año, el ingreso a realizar con la autoliquidación será la cantidad que corresponda proporcionalmente al trimestre en curso. Cuando la autorización se solicite en el segundo o cuarto trimestre del año, el ingreso a realizar con la autoliquidación será la cantidad que corresponda proporcionalmente al trimestre en curso y al anterior.

Por su parte, en las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos recreativos y de azar sujetos a cuota anual de importe variable, la autoliquidación e ingreso de la tasa, en el caso de las máquinas autorizadas en años anteriores, el sujeto pasivo autoliquidará la tasa en los periodos mencionados por un importe igual al 10% de la base imponible del trimestre anterior más 250 euros. En el caso de máquinas autorizadas en el año, con anterioridad a la autorización, el sujeto pasivo presentará e ingresará una autoliquidación por importe de 250 euros y a partir del trimestre siguiente a la autorización, el sujeto pasivo autoliquidará la tasa conforme al régimen previsto de forma genérica para estos casos. Cuando una máquina autorizada en el año sustituya a otra máquina autorizada en años anteriores, el sujeto pasivo podrá descontar de los pagos trimestrales de la máquina autorizada en el año la cuota tributaria de la máquina sustituida que se corresponda al periodo posterior a la sustitución, calculada por meses enteros. Los descuentos se realizarán en los pagos trimestrales del ejercicio y de los siguientes, hasta agotar la cuota objeto del descuento.

I. Cataluña

La Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro recoge que, como regla, general la base imponible del tributo estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dedican a su participación en los juegos siendo el tipo general el del 25%. Por su parte, la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas indica, en su artículo 8, que la cuota aplicable, en los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para el juego, debe determinarse en función de la clasificación de las máquinas establecida por el Reglamento de máquinas recreativas y de azar, aprobado por el Decreto 23/2005, de 22 de febrero.

De acuerdo con esta clasificación, las máquinas de tipo “B” o recreativas con premio deben abonar una cuota de 1.005 euros trimestrales. Si se trata de máquinas o aparatos automáticos de tipo “B” en que pueden intervenir dos jugadores o más de forma simultánea, siempre y cuando el juego de cada jugador sea independiente del de los otros jugadores, para máquinas o aparatos de dos 2010 euros; para máquinas o aparatos de tres jugadores o más, 2.010 euros más el resultado de multiplicar por 570 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida. Si se trata de máquinas de tipo “B” de un solo jugador, que tienen limitada la apuesta a 10 céntimos de euro, la cuota es de 412 euros trimestrales. La empresa operadora de máquinas recreativas de tipo “B” puede explotar máquinas con estas características en sustitución de las máquinas de tipo “B” que están en situación de suspensión temporal. Estas máquinas computan en el porcentaje del 20% de permisos de explotación suspensos establecidos como máximo por el artículo 22.7 del Decreto 23/2005, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de máquinas recreativas y de azar, y no pueden superar en ningún caso el límite del 50% de aquel porcentaje.

Por su parte, en cuanto a las máquinas de azar se establece una cuota trimestral de 1.448 euros. Si se trata de máquinas o aparatos automáticos de tipo “C” en que pueden intervenir dos jugadores o más de forma simultánea, siempre y cuando el juego de cada jugador o jugadora sea independiente del de los otros jugadores, son aplicables 2.896 euros si son de dos jugadores y 2.896 euros, más el resultado de multiplicar por 395 el número máximo de jugadores autorizados si son de tres o más jugadores.

Finalmente, en el caso de modificación del precio máximo de 20 céntimos de euro autorizado para la partida de máquinas de tipo “B” o recreativas con premio, la cuota tributaria de 1.005 euros, debe incrementarse 17 euros por cada 5 céntimos de euro en que el nuevo precio máximo autorizado exceda de 20 céntimos de euro.

J. Extremadura

Como en otras comunidades, el Decreto legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado establece que, por regla general, la base imponible del tributo,¹⁸³ que se determinará en régimen de estimación directa u objetiva,¹⁸⁴ está constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos siendo de aplicación un tipo impositivo del 20%.

De la misma forma, en los casos de explotación de máquinas de juego, la cuota fija aplicable será determinada para cada máquina o aparato en función del tipo de máquina y del número de jugadores. Así, las cuotas fijas en los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos, se determinarán en función de la clasificación de las máquinas realizada por la Ley 6/1998, de 18 de junio, del juego de Extremadura, y las disposiciones reglamentarias de desarrollo, en virtud de lo cual a las máquinas de tipo “B” se les aplica una cuota trimestral de 850 euros; 1675 euros si son aparatos automáticos en los que puedan intervenir dos jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores; y 1.675 euros, más el resultado de multiplicar por el coeficiente 615 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida en aparatos de tres o más jugadores. Al igual que en casos anteriores, se contempla una cuota trimestral reducida de 375 euros para máquinas de tipo “B.1” con apuesta limitada a 10 céntimos de euro como máximo, y ello siempre que concurren determinados requisitos¹⁸⁵. En el caso de que la inscripción como empresa de juego se

¹⁸³ Para lo referido a la regulación anterior, ver GALAPERO FLORES, R.M^a., “Los tributos sobre el juego en la Comunidad Autónoma de Extremadura”, *Nueva Fiscalidad*, nº 11, 2004, pp. 75-102.

¹⁸⁴ En el primer caso la base se determinará por el sujeto pasivo mediante declaración-liquidación en la forma y casos determinados por la Consejería competente en materia de hacienda.

¹⁸⁵ Como son que 1) las máquinas no podrán ser canjeadas por otras que otorguen premios superiores; 2) la autorización de estas máquinas tendrá que aumentar el número total de autorizaciones de máquinas de tipo “B” instaladas de las que fuese titular la empresa de juego, con fecha 31 de diciembre

hubiera producido en el Registro de la Comunidad Autónoma con posterioridad al día 31 de diciembre de 2015, la titularidad del número de autorizaciones de explotación de estas máquinas de tipo “B.1” con apuesta máxima limitada a 10 céntimos no podrá superar el 25 por ciento del número de autorizaciones de máquinas “B.1”, “B.2” o “B.3”. En el caso de que el número de máquinas de tipo “B”1 con apuesta máxima limitada a 10 céntimos supere dicho límite, a éstas se les aplicará la cuota trimestral de 850 euros.

Para el caso de las máquinas de azar, la cuota trimestral es de 1.175 euros; 2.415 euros si son máquinas de dos jugadores y 2.415 euros, más el resultado de multiplicar por 380 euros el número máximo de jugadores. El resto de máquinas, a las que no se asigne el tipo general o el específico de casinos, les es aplicable una cuota trimestral de 850 euros.

También en Extremadura, en caso de modificación del precio máximo de 20 céntimos de euro autorizado para la partida en máquinas recreativas con premio, la cuota tributaria de 850 euros de la “tasa”, se incrementará en 17,50 euros por cada cuatro céntimos de euro en que el nuevo precio máximo exceda de 20 céntimos de euro. Si la modificación se produjera con posterioridad al devengo de la tasa, los sujetos pasivos que exploten máquinas con permisos de fecha anterior a aquella en la que se autorice la subida, deberán autoliquidar e ingresar la diferencia de cuota que corresponda en la forma y plazos que determine la Consejería responsable en materia de Hacienda. De la misma forma, los tipos tributarios y las cuotas fijas establecidos en este artículo podrán ser modificados en las Leyes de Presupuestos de la Comunidad Autónoma.

Con carácter general la “tasa” se devenga por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Ello no obstante, cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos la tasa será exigible por trimestres naturales, devengándose el primer día de cada trimestre natural. Por su parte el ingreso del tributo se realizará entre los días 1 y 20 de los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre y no se exigirá la tasa por las

de 2015; y 3) que si las máquinas tipo “B.1” con apuesta máxima limitada a 10 céntimos se instalan en salones de juego, les será de aplicación la cuota trimestral reducida de 375 euros, siempre que aumenten el número de máquinas de tipo “B” (“B.1”, “B.2” o “B.3”) autorizadas e instaladas en el salón, con fecha 31 de diciembre de 2015.

máquinas recreativas y de azar cuya autorización de explotación se encuentre suspendida a la fecha del devengo. En el primer período de actividad, el devengo coincidirá con la autorización y deberá abonarse en su entera cuantía trimestral el importe que fuere aplicable en ese momento. Los restantes trimestres se ingresarán en la misma forma establecida en los párrafos anteriores. De igual manera tributarán las máquinas suspendidas cuando se proceda durante un trimestre al alta de la autorización de explotación.

K. Galicia

El decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado indica que la base imponible del impuesto vendrá constituida por las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que se realicen en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se realicen juegos de suerte, envite o azar. De forma genérica, para la determinación de la base imponible podrán ser empleados los regímenes de estimación directa o, de forma subsidiaria de estimación objetiva, regulados en la Ley General Tributaria. Podrán, igualmente, determinarse mediante convenios, sirviendo en todo caso como signos, índices o módulos, el número y el valor de los billetes, boletos o justificantes de participación, cualquiera que sea el medio a través del que se hubiesen expedido o emitido, el importe de los premios y/o las bases de población. El tipo de gravamen general es, como en otros muchos casos, idéntico al estatal, el 20%.

En los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos, la cuota se determinará en función de la clasificación de las máquinas, realizada por la Ley 14/1985, de 23 de octubre, reguladora de los juegos y apuestas en Galicia, de acuerdo con las normas siguientes:

- Máquinas tipo “B” o recreativas con premio: cuota trimestral de 935 euros. Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo “B”, en los cuales puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada cual sea independiente del realizado por los demás, será de aplicación la cuota trimestral siguiente de 935 €, más un incremento del 25% de esta cantidad por cada nuevo jugador a partir

de la primera persona. En caso de homologación de una máquina de tipo “B” con un precio máximo de partida superior al precio máximo reglamentario de 0,20 euros, las cuotas tributarias establecidas en las líneas anteriores se incrementarán en 4,70 euros por cada céntimo de euro en que se incremente el precio máximo reglamentario. Del mismo modo, en caso de modificación del precio máximo reglamentario de 0,20 euros para la partida en máquinas de tipo “B” o recreativas con premio ya instaladas, la cuota tributaria trimestral correspondiente se incrementará en 4,70 euros por cada céntimo de euro de diferencia entre los precios máximos reglamentarios o, en su caso, entre el nuevo precio máximo reglamentario y el precio máximo de partida homologado.

- Para las máquinas tipo “B especial” la cuantía que ha de abonarse será la que resulte de incrementar en un 25% las cuantías señaladas en la letra B anterior para las máquinas tipo “B” según proceda de acuerdo a sus características.
- En las máquinas tipo “C” o de azar, cuota trimestral de 1.365 euros.
- Cualquier otro tipo de máquina apta para un único jugador tendrá una cuota trimestral de 1.500 euros. Esta tarifa se incrementará en un 25% por cada jugador adicional.

La cuota trimestral se calcula de acuerdo con las características de la autorización de la máquina en cada trimestre natural. A estos efectos, si en un trimestre natural las características de la máquina se hubieran modificado, la cuota trimestral será la que corresponda al mayor número de jugadores y al mayor precio de partida que hubiera amparado la autorización en el trimestre.

Por su parte, los titulares de las máquinas deberán presentar, en las condiciones, forma, lugar y plazos determinados por orden de la consejería competente en materia de hacienda, una declaración por cada máquina en explotación, y deberán autoliquidar e ingresar la cuota trimestral legalmente establecida que corresponda a la tipología y a las características de autorización de la máquina.

L. La Rioja

El artículo 31 de la ley 3/2017, de 31 de marzo, de medidas fiscales y administrativas para el año 2017, de conformidad con lo previsto en el artículo 50 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se modifica la regulación de la base imponible, tipos y cuotas tributarias, exenciones, devengo y la aplicación del Tributo sobre el juego. Así, con carácter general, establece que la base imponible del tributo estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos siendo el tipo general el del 20%. Por su parte, la cuota fija aplicable a cada máquina o aparato se determinará en función del tipo de máquina y del número de jugadores, pero en caso de que la totalidad de las máquinas de juego de una empresa operadora estén conectadas a través de medios electrónicos o telemáticos a un sistema central de control, la base imponible estará constituida por las cantidades que los jugadores destinen a su participación en el juego, descontados los premios entregados¹⁸⁶.

Para las máquinas, como en casos anteriores, el tributo se determinará de acuerdo con la tipología que prevé el artículo 4 del Decreto 4/2001, de 26 de enero, por el que se aprueba el Catálogo de Juegos y Apuestas de la Comunidad Autónoma de La Rioja, en virtud del artículo 14 de la Ley 5/1999, de 13 de abril, reguladora del Juego y Apuestas, según las siguientes cuotas fijas:

- Máquinas del subtipo “B.1” o recreativas con premio programado:
 - Cuota ordinaria: 850 euros.
 - Cuota reducida: 770 euros.¹⁸⁷
 - Cuota en situación de baja temporal: 180 euros.
- Máquinas del subtipo “B.2” o especiales para salones de juego:
 - Cuota ordinaria: 900 euros.
 - Cuota en situación de baja temporal: 180 euros.

¹⁸⁶ Igualmente, cuando se trate de juegos realizados a través de medios electrónicos, telemáticos o interactivos, la base imponible estará constituida por las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en el juego, descontada la cantidad destinada a premios.

¹⁸⁷ Los sujetos pasivos que pretendan aplicarse una cuota reducida deberán cumplir determinados requisitos.

- En los casos de explotación de máquinas de tipo “C” o de azar: 1.150 euros.
- Máquinas de tipo “B.3” y de tipo “D” o máquinas especiales de juego del bingo: 934 euros.
- En el supuesto de máquinas de juego en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los otros jugadores: la cuota correspondiente más un incremento del 25 % de esta cantidad por cada nuevo jugador a partir del primero.

El tributo será exigible por trimestres naturales, devengándose el primer día de cada trimestre natural en cuanto a las autorizadas en trimestres anteriores. En el caso de explotación de máquinas de nueva autorización, el devengo coincidirá con la autorización de explotación, abonándose los restantes trimestres en la forma prevista de forma genérica. Asimismo, el devengo de máquinas del subtipo “B.1”, cuyas autorizaciones de explotación se encuentren en situación de baja administrativa temporal, será el primer día de cada trimestre natural. No obstante, en caso de autorizarse la activación de la explotación de una máquina en situación administrativa de baja temporal durante su periodo de vigencia, el sujeto pasivo deberá satisfacer el pago de la cuota ordinaria del trimestre corriente¹⁸⁸.

Como ocurriera en otros territorios, no procederá la autoliquidación en el caso de que la nueva máquina sustituya, en el mismo periodo impositivo trimestral y dentro del mismo ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de La Rioja, a otra del mismo tipo y cuota que, a estos efectos, haya sido dada de baja en la explotación y se encuentre al corriente del pago del tributo. Si la sustitución de la máquina por otra implica únicamente un incremento de la cuota con motivo de la ampliación del número de jugadores, se autoliquidará la diferencia que resulte del incremento de estos últimos. En el caso de máquinas cuyos modelos hayan sido inscritos con carácter provisional en el Registro General del Juego de La Rioja, de acuerdo con su normativa específica, el

¹⁸⁸ Las empresas operadoras deberán comunicar con carácter previo a la dirección general competente en materia de tributos las máquinas de baja temporal mediante la presentación de las correspondientes comunicaciones de traslado al almacén. Las autorizaciones de explotación en dicha situación tendrán una vigencia mínima trimestral, prorrogándose automáticamente por periodos sucesivos iguales, siempre que no se modifique dicha situación.

devengo se producirá con la autorización y el tributo se exigirá, exclusivamente, por el trimestre en que se produzca la autorización.

En cuanto al pago del tributo devengado en el trimestre natural anterior se realizará entre los días 1 al 20 de los meses de abril, julio, octubre y enero, salvo que se trate de máquinas nueva autorización, en cuyo caso el sujeto pasivo realizará la presentación y el pago de la autoliquidación con carácter previo a su concesión.

M. Madrid

El Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado establece una base imponible específica para aquellas máquinas tipo ‘B’ conectadas a un sistema centralizado de control homologado por la Administración, que registre las cantidades jugadas y los premios abonados. Al efecto señala que ésta estará constituida por las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos, descontada la cantidad destinada a premios y que a estos supuestos, frente al tipo del 20% general, les será aplicable un tipo del 15 por 100.

Para el resto de casos, la cuota tributaria se determinará en función de la clasificación de las máquinas realizada por el reglamento técnico específico de aplicación en la Comunidad de Madrid, según las normas siguientes:

- Máquinas de tipo “B” o recreativas con premio programado:
 - Cuota trimestral: 900 euros.
 - Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo “B” en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las siguientes cuotas trimestrales:
 - Máquinas o aparatos de dos jugadores: 1.800 euros.
 - Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: 1.800 euros, más el resultado de multiplicar por 480 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida.

- Máquinas de tipo “C”, 1.350 euros trimestrales.
- Máquinas de tipo “D” o máquinas recreativas con premio en especie una cuota trimestral: 125 euros.

Como en ocasiones anteriores, dichos tipos tributarios y cuotas fijas podrán ser modificados en la Ley de Presupuestos de la Comunidad de Madrid, y si se diera el caso de una modificación del precio máximo de 20 céntimos de euro autorizado para la partida en máquinas de tipo “B” o recreativas con premio programado, la cuota tributaria trimestral de 900 euros se incrementaría en 17,50 euros por cada 4 céntimos de euro en que el nuevo precio máximo autorizado exceda de 20 céntimos de euro.

En cuanto a la exacción y devengo del tributo, la “tasa” será exigible por trimestres naturales, devengándose el primer día de cada trimestre natural. Su se realizará entre los días 1 y 20 de los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre, no se exigirá en supuestos en los que la autorización de explotación se encuentre suspendida a la fecha del devengo y, el primer período de actividad, éste coincidirá con la autorización y deberá abonarse en su entera cuantía trimestral en el momento de la autorización, abonándose los restantes trimestres en la misma forma establecida en las líneas anteriores¹⁸⁹.

N. Murcia

De acuerdo con lo previsto en el artículo 50 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, el Decreto legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos regula los tipos de gravamen, las cuotas fijas, el devengo, la gestión y recaudación de la “tasa” fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, regulados en el RDL 16/1977, indicando que la base imponible de la misma estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos, y que el tipo de gravamen establecido con carácter general será del 25 por 100.

¹⁸⁹ De igual manera tributarán las máquinas suspendidas cuando se proceda durante un trimestre al alta de la autorización de explotación.

Sin embargo, siguiendo el ejemplo de sus homónimos en el resto de Comunidades, establece que a las máquinas tipo “B” o recreativas con premio en especie, llamadas grúas, cascadas o similares, así como las expendedoras que incluyan algún elemento de juego, apuesta, envite, azar o habilidad del jugador que condicione la obtención del premio se les aplica idéntica cuota que a las recreativas con premio en metálico, 3.620 euros. Igualmente, cuando se trate de máquinas de tipo “B” en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los otros jugadores, será de aplicación una cuota de 3.620€, más un incremento del 25 % de esta cantidad por cada nuevo jugador a partir del primero. En la misma línea, la cuota anual para las máquinas de tipo “C” se establece 5.300 euros por cada máquina y jugador, y, cuando se trate de máquinas de tipo “C” en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los otros jugadores, será de aplicación esa misma cuota, más un incremento del 25 % por cada nuevo jugador a partir del primero. En cualquier caso, debemos señalar que el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2018 de la Región de Murcia, contempla la existencia de cuotas fijas reducidas siempre que los sujetos pasivos del tributo reúnan una serie de requisitos¹⁹⁰.

Tratándose de máquinas recreativas y de azar, la “tasa” es exigible por años naturales, devengándose el uno de enero de cada año en cuanto a las autorizadas en años anteriores. En el primer año, el devengo coincidirá con la autorización, abonándose en su entera cuantía según los importes fijados en los párrafos anteriores salvo que aquella se otorgue después del treinta de junio, en cuyo caso se abonará solamente el 50% del tributo. Por su parte, el devengo de la “tasa” para las máquinas tipo “B” en situación de

¹⁹⁰ En concreto, para las máquinas de tipo “B” o recreativas con premio en especie, se recoge una cuota anual de 3.000,00 euros, la misma que para las máquinas de tipo “B” o recreativas con premio en metálico. En cuanto a estas últimas, cuando se trate de máquinas en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los otros jugadores, a dicha cuota se le sumará un incremento del 15% de esta cantidad por cada nuevo jugador a partir del primero. Por su parte, la cuota anual reducida de las máquinas de tipo “C” será de 4.400 euros, por cada máquina y jugador, si bien cuando se trate de máquinas de tipo “C” en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los otros jugadores, esa cuota reducida será incrementada en un 15% por cada nuevo jugador a partir del primero.

Para la aplicación de estas cuotas reducidas, los sujetos pasivos deberán 1) encontrarse, durante todo el ejercicio, al corriente de pago de las obligaciones fiscales y demás deudas de Derecho Público relacionadas con el juego; 2) mantener durante todo el ejercicio su plantilla media de trabajadores, en términos de persona/año regulados en la normativa laboral, respecto a la que tuviesen durante el ejercicio anterior.

baja temporal, que no abonan el impuesto por tener un cuota de cero euros, será el 1 de enero¹⁹¹.

El ingreso del tributo se realiza en pagos fraccionados trimestrales iguales, que se efectuarán en los primeros veinte días de los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre. Como en el resto de autonomías, el impuesto se gestiona partir del padrón de la “tasa” que se forma anualmente, y está constituido por el censo comprensivo de máquinas tipo “B” o recreativas con premio, máquinas “B” en situación de baja temporal y máquinas tipo “C” o de azar, autorizadas en años anteriores, así como por los sujetos pasivos y las cuotas exigibles. En este caso, el ingreso de las cuotas trimestrales se realizará por el sujeto pasivo mediante el abono del documento de pago expedido por la Administración. Por su parte, cuando se trate de máquinas de nueva autorización sin sustitución, el sujeto pasivo, previamente a la obtención de la autorización de explotación e inclusión en el padrón, practicará, en el impreso habilitado al efecto por la Administración, la declaración de alta en el mismo y la autoliquidación de la tasa, e ingresará el importe de los trimestres ya vencidos y/o el trimestre corriente en cualquiera de las entidades colaboradoras autorizadas, abonándose los restantes según el procedimiento general.

O. Valencia

En Valencia, al día de la fecha, y hasta que se apruebe el Proyecto de Ley de medidas de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat,¹⁹² la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo

¹⁹¹ En el supuesto de inscripción provisional de modelos en el Registro contemplado en la normativa reguladora de máquinas recreativas y de azar, la “tasa” se devengará con la puesta en explotación de las máquinas amparadas por la inscripción y para el periodo correspondiente al plazo de vigencia de la misma, si bien, en este caso, las cuotas exigibles, en función del tipo de máquina, serán un tercio de las establecidas de forma genérica. Dichas cuotas deberán abonarse mediante autoliquidación presentada por la empresa solicitante para cada una de las máquinas, con anterioridad al diligenciado del boletín de situación correspondiente por parte de la oficina gestora, sin que ello dé lugar a la inclusión de la máquina en el padrón, salvo que, con posterioridad, y una vez inscrito definitivamente el modelo, se solicite la autorización de explotación durante el ejercicio, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto para la normalidad de los supuestos, con la reducción de la cuota exigible en la cuantía previamente ingresada con motivo de la inscripción provisional.

¹⁹² Actualmente en fase parlamentaria y que contempla una cuota de 900 € trimestrales para las máquinas de tipo “B” de un solo jugador y de 275€ para aquellas otras que tengan limitada la apuesta máxima a 10 céntimos de euro y que no permitan la realización de partidas simultáneas. Por su parte, para las máquinas de tipo “B” en las que puedan intervenir dos o más jugadores, siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los demás se establece una cuota de 1.500€ incrementada en un 10% por cada jugador adicional. Para las máquinas de tipo “C” de un solo jugador el proyecto recoge 1.295€ trimestrales y para aquellas en las que puedan intervenir dos o más jugadores,

autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos contiene, en su artículo 15, las cuotas aplicables a las máquinas recreativas, indicando que la misma asciende a 3.200 euros, cuando se trate de máquinas de un solo jugador o a 1.000 euros para el caso de que tengan limitada la apuesta máxima a 10 céntimos de euro y que no permitan la realización de partidas simultáneas. Cuando se trate de máquinas en las que puedan intervenir dos o más jugadores, siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los demás, si son de dos jugadores, será exigible una cuota anual de 6.400 euros, y si son de tres o más, 5.839,44 euros más 320 euros adicionales por cada jugador.

Para el caso de máquinas de azar de un único jugador, la cuota es de 4.600€ y si se trata de máquinas en las que pueden intervenir dos o más jugadores, siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los demás, si son de dos jugadores 9.200€, y si son de tres o más, 8.394,08 euros más 460 euros adicionales por cada uno de ellos.

De igual forma que en el resto de autonomías, la modificación del precio máximo de 0,20 euros autorizado para la partida de máquinas tipo "B" influye en la cuantía de la tasa pues la cuota tributaria de 3.200 euros, correspondiente a un jugador, se incrementa en 70 euros por cada 0,04 euros en que el nuevo precio máximo autorizado exceda de 0,20 euros. Si dicha modificación se produjera con posterioridad al devengo de la tasa, los sujetos pasivos que exploten máquinas con permisos de fecha anterior a aquella en la que se autorice la subida deberán autoliquidar e ingresar la diferencia de cuota que corresponda en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen. No obstante, dicha autoliquidación será del 50 por 100 de la citada diferencia si la modificación se produce después del 30 de junio.

En cuanto al ingreso de la "tasa", éste se realiza en cuatro pagos fraccionados iguales, que se efectúan entre los días 1 y 20 de los meses de abril, julio, octubre y diciembre. En los supuestos de máquinas tipo "B" y tipo "C" que se encuentren en situación de suspensión temporal de la explotación a la fecha de devengo del impuesto, cuando el levantamiento de dicha suspensión produzca efectos con posterioridad al 30 de junio, se abonará el 50 por 100 del tributo, que se hará efectivo en los pagos fraccionados de los meses de octubre y diciembre.

siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los demás. 2.158€ incrementada en un 10% por cada jugador adicional.

3. Normas forales que regulan el Tributo sobre el Juego

Tal y como comentamos en apartados precedentes, las normas forales que regulan el tributo sobre el juego son el resultado de las sucesivas reformas del Concierto Económico. En efecto, el tributo se configura como un impuesto concertado, de normativa autónoma cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco. Ello no obstante, tal apreciación debe matizarse pues, según indicábamos, se aplicará la misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y al sujeto pasivo.

Los primeros artículos de las respectivas normas forales inciden en los puntos de conexión para determinar la normativa aplicable o la competencia para la exacción del tributo en función de lo dispuesto en las reglas de distribución del Concierto. Así, en lo que a las máquinas recreativas y de azar se refiere, la “tasa” sobre los juegos de suerte, envite o azar será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando, realizándose el hecho en el País Vasco, porque se percibe autorización por parte de la Dirección de Juego y Espectáculos o se organiza y explota su juego en sus confines territoriales, las actividades de juego se celebren en su Territorio Histórico, esto es, cuando la máquina o aparato esté instalada en el mismo. Pasemos, a continuación, a analizar los siguientes artículos, aquellos en los que se determina la configuración del tributo.

A. Hecho Imponible

Tal y como acabamos de comentar, tanto la Ley del Concierto Económico, como en su día el RDL 16/1977 establecen la obligatoriedad de que en el ámbito autonómico el hecho imponible y el sujeto pasivo del tributo coincidan con la regulación estatal. Así, al igual que en la normativa de otras Comunidades Autónomas, las normas forales reguladoras de la “tasa” señalan como hecho imponible del tributo la autorización, organización o celebración de determinadas modalidades de juego, entre las que, como sabemos, se encuentra el realizado por las máquinas recreativas o de azar. Las normas forales especifican esta designación genérica concretándola en una enumeración de distintos tipos de juegos¹⁹³ e incluyendo una cláusula de cierre que hace referencia a cualquier otro juego incluido en el catálogo de juegos de la CAPV. Esta especificación

¹⁹³ Juegos de casino, bingo (incluida la modalidad de bingo electrónico), apuestas, boletos, máquinas de juego, rifas, tómbolas, combinaciones aleatorias.

no debiera suponer diferencia alguna respecto al hecho imponible contenido en el RDL 16/1977; en esencia debiéramos encontrarnos meramente ante una remisión a la autorización, organización o celebración de distintas modalidades de juego realizadas en el territorio de esta Comunidad. Sin embargo, la determinación del hecho imponible se realiza, como hemos mencionado, referenciándola al catálogo de juegos de la CAPV, lo que, por un lado, pudiera querer circunscribir la realización del hecho imponible al juego acaecido en dicho territorio, pero, por otro, lo limitaría únicamente a los juegos contemplados en el mismo, lo que dejaría al margen de tributación la organización y celebración de juegos no regulados. Esta circunstancia implicaría, de suyo, una divergencia entre la regulación estatal y la foral, toda vez que la primera permite gravar incluso los no recogidos en el catálogo de juegos y la segunda entrañaría únicamente la imposición de aquellos contemplados en el mismo.¹⁹⁴

Una segunda diferencia entre el hecho imponible estatal y el recogido en las normas forales que regulan la “tasa” sobre el juego deriva de la modalidad en la que éste debe realizarse. En efecto, tras la promulgación de la Ley 13/2011, la “tasa” regulada en el RDL 16/1977 se refiere exclusivamente a los juegos de ámbito estatal¹⁹⁵ celebrados de forma presencial en tanto que el Impuesto sobre las Actividades de Juego se refiere, principalmente, a los realizados de forma telemática.

De forma análoga, las normas forales que regulan la “tasa”, también recaen sobre el juego presencial, pero, a diferencia de su homónimo, el RDL 16/1977, imponen el tributo a las actividades de juego cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo a través del que se realicen. Ello explica, por ejemplo, que tras la apertura del mercado electrónico a las licenciatarias de apuestas en 2011¹⁹⁶ las mismas normas forales utilizadas para gravar su actividad *off-line*, se utilicen, también, para gravar la realizada *online*.

Desde una perspectiva material, la aplicación de las normas forales a juegos realizados por distintos canales no puede ser más acertada. Con independencia de que éstos se desarrollen de forma presencial o telemática, lo cierto es que el hecho imponible, la autorización, organización o celebración de los mismos no se altera, es el

¹⁹⁴ Y ello aun cuando en ambos casos sea factible considerar como hecho imponible la celebración de juegos catalogados pero no autorizados y, por tanto, ilícitos.

¹⁹⁵ Con las especificaciones antes realizadas a las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

¹⁹⁶ Gracias a la Orden de 7 de julio de 2011, sobre homologación de sistemas y elementos de juego para explotación de apuestas por sistemas telemáticos.

mismo cualquiera que sea la forma de presentar el servicio por lo que parece lógico que se someta a un mismo régimen fiscal. Así, a pesar de que las diferencias entre una y otra normativa en cuanto al hecho imponible son palpables y contravienen el mandato establecido en el artículo 36 del Concierto Económico, desde un punto de vista práctico, obviando la referencia expresa al catálogo de juegos de la CAPV antes criticada, podría concluirse que la redacción que configura el hecho imponible de la “tasa” en las respectivas normas forales es más completa y acorde con lo que debiera ser la estructura impositiva que grava esta actividad. Abundaremos en esta reflexión, en epígrafes venideros al tratar sobre el Impuesto sobre Actividades de Juego.

B. Exenciones

A diferencia del RDL 16/1977, las distintas normas forales que regulan el tributo sobre el juego contemplan una serie de exenciones subjetivas y objetivas que, en esencia, no son de aplicación al juego desarrollado a través de máquinas recreativas.

En primer lugar, dichas exenciones se refieren a sujetos pasivos que, al día de la fecha, no están inscritos en el registro de empresas operadoras del Gobierno Vasco, y que, en principio, bien porque son de titularidad pública, o bien porque sus estatutos o su forma social lo impiden, es poco probable que puedan constituirse como tales en un futuro. Nos referimos a juegos organizados por instituciones como la Asociación de Ayuda en Carretera o por entidades sin ánimo de lucro cuya inscripción está vetada en el mencionado registro por circunscribirse únicamente a personas físicas, comunidades de bienes o sociedades de capital.

En segundo lugar, las mencionadas exenciones se refieren a juegos específicos como las tómbolas organizadas para ferias o por días, algo que escapa al ámbito de actuación de las máquinas recreativas y de azar cuya instalación tiene, además, vocación de continuidad y ha de realizarse en establecimientos hosteleros o establecimientos de juego.

C. Sujetos pasivos y responsables

A tenor de lo dispuesto en las respectivas normas forales, y en línea con lo contemplado en el RDL 16/1977, son sujetos pasivos del Tributo sobre el Juego las personas físicas, jurídicas o entidades a quienes se haya otorgado la correspondiente autorización administrativa. Parece, por tanto, que sea voluntad del legislador ligar, a

través del sujeto pasivo, el hecho imponible de la “tasa” a la autorización otorgada por la administración pertinente, en el caso de las máquinas recreativas y de azar, la conferida por la Dirección de Juego y Espectáculos a la empresa operadora correspondiente. Sin embargo, a continuación, se puntualiza esta afirmación indicando que en defecto de autorización administrativa, tendrán la consideración de sujetos pasivos del Tributo sobre el Juego las personas físicas, jurídicas o entidades cuyas actividades incluyan la celebración u organización de actividades de juego. Por tanto, al igual que la legislación estatal donde únicamente se especifica de manera explícita esta circunstancia en la normativa de desarrollo, las normas forales que regulan la “tasa” sobre el juego son aplicables incluso en ausencia de autorización administrativa, una autorización administrativa que, a tenor de lo señalado en el artículo 3, regulador del hecho imponible, se referiría a juegos contenidos en el preceptivo catálogo de la CAPV.

Por su parte, al igual que hiciéramos al analizar la normativa estatal, conviene ahora reflexionar sobre la idoneidad de extender la figura de los sujetos pasivos de la “tasa” que grava la explotación de máquinas de juego, no solo a las empresas operadoras titulares de la pertinente autorización administrativa sino, también, a otros participantes en la explotación de las mismas. Para ello, será necesario remitirnos, de nuevo a la normativa sustantiva que regula la actividad, en concreto, al Decreto 120/2016, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general del juego en la Comunidad Autónoma de Euskadi, y la Ley 4/1991, de 8 de noviembre, Reguladora del Juego en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La Ley 4/1991 se dicta en desarrollo de la competencia exclusiva que, en materia de juego, se halla atribuida a la Comunidad Autónoma del País Vasco a tenor del artículo 10.35 del Estatuto de Gernika, y regula la actividad del juego con una pretensión globalizadora y de generalidad, instaurando una normativa que contempla, exhaustivamente, los diversos factores humanos y materiales que concurren en el desarrollo del mismo. Entre otros aspectos, en el orden de los principios, la ley condiciona la explotación del juego a la obtención previa de una autorización administrativa. En términos generales junto con otras cuestiones, contempla todas las posibles actividades del juego, incluidas las realizadas a través de máquinas recreativas de tipo “B”, señala un criterio de temporalidad en la detentación de autorizaciones de juego y permisos de explotación, y crea el Registro Central del Juego para controlar y centralizar sus aspectos administrativos.

En cuanto a las máquinas de juego, su artículo 10.2 indica que *“con las limitaciones que se establezcan, podrá autorizarse la explotación de máquinas de juego y venta de boletos, así como el cruce de apuestas autorizadas, en los establecimientos de hostelería”*. En concreto, el artículo 16.1 señala que *“podrá autorizarse la instalación en los establecimientos de hostelería de un máximo de dos máquinas de tipo “A” y una máquina de tipo “B””*.

En cuanto a los sujetos que pueden ejercer actividades de juego, el artículo 19.1 de la Ley indica que *“la organización y explotación de juegos únicamente podrán ser realizadas por personas físicas o jurídicas expresamente autorizadas e inscritas en los registros que, en su caso, se determinen”*. En lo que se refiere a las máquinas recreativas, el artículo 21 establece que 1) *“La explotación de máquinas de juego en locales autorizados solo podrá llevarse a cabo por empresas operadoras”* y que 2) *“tendrán tal consideración las personas físicas o jurídicas que, previamente autorizadas, sean inscritas en el correspondiente registro”*.

Respecto al mencionado censo, el artículo 8 de la Ley 4/1991 regula el Registro Central del Juego indicando que *“1.- Dependiente de la Dirección de Juego y Espectáculos del Departamento de Interior, el Registro Central del Juego de la Comunidad Autónoma del País Vasco contendrá, a través de los modelos de inscripción que, en su caso, se aprueben, los datos relativos a las personas físicas o jurídicas que se dediquen a la explotación económica del juego, fabricantes, locales autorizados para la práctica de juegos, máquinas de juego, permisos de explotación e instalación y otros datos de interés relativos a las actividades de juego, así como cuantos cambios de titularidad y demás modificaciones se produzcan en estos datos”* al tiempo que subraya que *“2.- La inscripción en el Registro Central de Juego será requisito indispensable para el desarrollo de actividades de juego en la Comunidad Autónoma del País Vasco”*.

Por tanto, del texto legal se infiere, *a priori*, que la explotación de la máquina recreativa ubicada en un establecimiento hostelero corresponde a la empresa operadora que como tal se halla inscrita en el Registro Central de Juego, y no al empresario hostelero que, en su caso, únicamente figuraría inscrito en el mencionado Registro como titular de un establecimiento o local donde se pueda practicar el juego mediante aparatos electromecánicos como las máquinas recreativas de tipo “B”.

Ello no obstante, el análisis de la idoneidad de esta afirmación requiere un estudio más detallado de la normativa aplicable. En este sentido, el artículo 13 de la mencionada ley, en la letra a) de su punto tercero indica que *“para la explotación de cada máquina de juego será necesaria la obtención de una autorización individualizada denominada permiso de explotación, cuya duración será de dos años renovables”*. Asimismo, el punto 5º del artículo 21 de la Ley 4/1991 establece que, junto con ese permiso de explotación, la instalación de una máquina recreativa en un establecimiento hostelero exige un documento adicional al indicar que *“la relación entre el operador y el titular del establecimiento en que se encuentre instalada la máquina se concretará en documento normalizado que será autorizado por la Dirección de Juego y Espectáculos”*. Pues bien, la regulación detallada tanto del mencionado permiso de explotación como del documento normalizado al que hace referencia el artículo 21.5 de la Ley, se lleva a cabo mediante Decreto 120/2016, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Juego de la CAPV.

En lo que respecta al permiso de explotación, su artículo 115 lo define indicando que *“el permiso de explotación autoriza a explotar una máquina de juego, terminal o máquina auxiliar mediante su instalación en un tipo de establecimiento presencial, ya en locales de juego, ya en otros lugares legalmente permisibles, tras comprobar su correspondencia con un modelo homologado.”* Igualmente, el artículo 42 del derogado Reglamento de Máquinas y Sistemas de Juego señalaba que:

“1. El permiso de explotación es la autorización administrativa otorgada por la Dirección de Juego y Espectáculos que ampara la legalidad individualizada de cada máquina en cuanto a su correspondencia con el modelo inscrito y la titularidad de la misma.

2. Los permisos de explotación únicamente podrán ser autorizados a empresas debidamente inscritas en la Sección correspondiente del Registro Central de Juego.

3. El permiso de explotación tendrá una vigencia de dos años, renovándose automáticamente por periodos sucesivos de igual duración al de su vigencia, siempre que en el momento de la renovación se cumplan los requisitos exigidos por la normativa vigente.”

De lo antedicho, se deduce que para que una máquina recreativa esté debidamente instalada se requiere: 1) que exista un permiso de explotación que ampare su legalidad y 2) que el titular de dicho permiso de explotación sea una empresa operadora debidamente inscrita en el Registro Central de Juego y 3) que el operador y el titular del establecimiento en que se encuentre instalada la máquina firmen un documento normalizado autorizado por la Dirección de Juego y Espectáculos, es decir, que suscriban la autorización de instalación.

Por otro lado, en cuanto a la autorización de instalación o boletín de emplazamiento, pese a que el vigente Reglamento General de Juego no lo define como tal,¹⁹⁷ para entender su concepto podemos utilizar lo que al respecto recogía el artículo 51 del Reglamento de 2009, que al efecto señalaba que:

“1. La autorización de instalación es el documento, mediante el cual se vincula durante un período determinado a una empresa operadora con la persona titular de un local de los señalados en el número 1 del artículo 47, para la instalación de una concreta máquina de tipo “B” o una máquina auxiliar.

2. La autorización de instalación es documento necesario pero no suficiente para la explotación de dicha máquina, debiendo estar, en todo caso, amparada por el correspondiente permiso de explotación. Ambos documentos, permiso de explotación y autorización de instalación, deberán colocarse en la máquina, mientras ésta se encuentre en explotación, en el lugar destinado al efecto y debidamente protegido. Las máquinas estarán dispuestas de forma que dicha documentación sea claramente visible.”

En este sentido, no podemos olvidar que la autorización de instalación que vincula a empresa operadora y empresario hostelero no es sino un documento normalizado que acredita ante la Dirección de Juego y Espectáculos la existencia de una relación entre ambas partes en virtud de la cual la segunda permite a la primera la instalación de la máquina en sus dependencias.

En cualquier caso, más allá del tiempo convenido para la instalación de la máquina, dicho documento normalizado no refleja el contenido exacto de los acuerdos a

¹⁹⁷ Más allá de las referencias a su contenido recogidas en el punto 5 de su artículo 117.

los que las partes han llegado. En consecuencia, empresa operadora y empresario hostelero podrán modular el alcance de los mismos en pactos privados, vistiéndolos con elementos del contrato de arrendamiento de cosa, (siendo así que el empresario hostelero se limita a ceder parte del local donde ejerce su actividad y a permitir la conexión a la red eléctrica), o con matices asociativos en su más diversas índoles (comunidad de bienes, cuenta en participación, aparcería industrial...) que permitirían compartir, además de las ganancias, también los riesgos o las pérdidas inherentes a la explotación de la máquina.

Llegados a este punto, dos son las conclusiones que debemos extraer de la combinación de los preceptos hasta ahora citados:

- 1) Que la explotación de máquinas recreativas en establecimientos requiere una doble autorización, la primera, llamada permiso de explotación, concedida a una empresa operadora inscrita como tal en el correspondiente registro y una segunda, la autorización de instalación o “boletín” de emplazamiento, que diligenciado ante la Dirección de Juego y Espectáculos del Gobierno Vasco vincula a empresa operadora con empresario hostelero.
- 2) Que la existencia de los permisos de explotación y de las autorizaciones de instalación está interrelacionada; no cabe boletín sin permiso de explotación ni permiso de explotación sin boletín, sendos documentos son necesarios para una lícita explotación de la máquina recreativa.

La interrelación entre el permiso de explotación y la autorización de instalación firmada por empresa operadora y hostelero viene a ser refrendada por el contenido del artículo 115.8 del Reglamento General de Juego que al respecto señala que *“las empresas operadoras de máquinas de tipo “B” podrán tener un máximo del 10% de los permisos de su titularidad en expectativa de explotación. Las empresas operadoras que sean titulares de menos de 20 permisos de explotación, podrán tener un máximo de 2 permisos en expectativa de explotación.”*¹⁹⁸

¹⁹⁸ El artículo 45. 3 del derogado Reglamento de Máquinas y Sistemas de juego en la redacción dada por el Decreto 25/2012, de 28 de febrero, de modificación del reglamento de Salones de Juego y Salones Recreativos, manteniendo el espíritu del texto original también indicaba, estableciendo una limitación temporal que *las empresas operadoras de máquinas de tipo “B” podrán tener un máximo del 10% de los permisos de su titularidad en expectativa de explotación, por un periodo máximo de 15 meses*

Esto es, la dependencia entre el permiso de explotación y la autorización de instalación es tal que la ausencia de un boletín que vincule dicho permiso a un establecimiento hostelero o a la inversa, la ausencia de un permiso de explotación que proteja el boletín, puede llegar a implicar la pérdida de la otra autorización administrativa. Más aún, el artículo 119.1 del mencionado Reglamento, en sus letras e) y f) contempla como causas de extinción de la autorización de instalación por un lado “*la extinción por cualquier causa, del permiso de explotación que amparaba la autorización de instalación o de la revocación de la inscripción del título de empresa operadora*”, y por otro “*la sanción impuesta a través del correspondiente expediente sancionador que conlleva la extinción o suspensión del permiso que ampare la autorización de instalación*”.

Así las cosas, lo hasta ahora recogido refleja que la existencia de un permiso de explotación como autorización administrativa concedida a una empresa operadora inscrita en el Registro Central de Juego sin la correspondiente autorización de instalación, es decir, sin la explotación del mismo con la concurrencia de un empresario hostelero no es válida *per se* para el ejercicio de la actividad de juego. En el caso de las máquinas recreativas de tipo “B” la explotación requiere, además, necesariamente la participación del titular del establecimiento hostelero. Sin la intervención de dicho titular, la licencia, la autorización que le ha sido concedida por la Administración pertinente al titular de la máquina como empresa operadora, carece de sentido.

A diferencia de lo que ocurre en otros subsectores, como el de los salones de juego, la empresa operadora de máquinas de tipo “B”, coloquialmente conocidas como “de calle”, necesita de la contribución de un tercero, el empresario hostelero, que dé contenido a su autorización. Sin esta conjunción de intereses no es posible la celebración del juego, y, en casos extremos, como el contemplado en el artículo 115.8 del Reglamento General de Juego, puede implicar, incluso, la pérdida de los derechos

desde la última instalación de la máquina. Las empresas operadoras que sean titulares de menos de 20 permisos de explotación, podrán tener un máximo de 2 permisos en expectativa de explotación durante el plazo indicado. Transcurrido dicho plazo sin que la empresa operadora haya instalado la máquina en un local, el permiso de explotación pasará de oficio a la situación de baja definitiva, a los efectos de su adjudicación conforme a lo establecido en el apdo. 2 de la Disposición Adicional Tercera del presente Reglamento.

que, como el permiso de explotación, se le suponen al tratarse de empresa autorizada para la realización de actividades de juego.

Esta dependencia entre empresa operadora y titular de establecimiento hostelero viene refrendada por la dicción del artículo 119.1 del Reglamento General de Juego, artículo que en sus letras g y h) menciona como fundamentos de la extinción de la autorización de instalación tanto la *“falta de rentabilidad económica para alguna de las partes en la explotación de la máquina de juego amparada en el boletín de emplazamiento”* como *“el transcurso de plazo de tiempo de 9 meses ininterrumpidos en el que el establecimiento permanezca cerrado”*. Nótese cómo pese a que, según se ha comentado con anterioridad, el artículo 21 de la Ley 4/1991 viene a indicar que la explotación de máquinas de juego en los locales autorizados sólo puede llevarse a cabo por empresas operadoras, implícitamente el artículo 119.1 del Reglamento reconoce que en la explotación de la máquina de juego participan tanto empresa operadora como el titular del establecimiento hostelero, lo que, eventualmente debiera tener efectos respecto a su consideración como sujeto pasivo del tributo que grava esta actividad.

A mayor abundamiento, la necesaria participación del empresario hostelero en la actividad de juego se refleja, también, en el régimen sancionador contemplado en el Capítulo XIV del Título I Reglamento, en cuyo artículo 102 impone el mismo tratamiento punitivo para empresa operadora y titular del local donde se encuentren instaladas las máquinas tanto de las infracciones por incumplimiento de las condiciones y requisitos documentales de las máquinas y sistemas de juego, como de las derivadas del incumplimiento de los requisitos técnicos de la máquinas y los sistemas de juego algo, esto último, difícilmente atribuible a un sujeto ajeno por completo a la explotación activa de la máquina de juego.

En definitiva, en el caso de las máquinas recreativas de tipo “B” que se instalen en establecimientos hosteleros, pese a que nominalmente la licencia administrativa para ejercer la actividad de juego se concede a la empresa operadora, esta autorización es fútil sin la participación del titular del establecimiento hostelero, un titular cuya participación no es meramente nominal o complementaria sino que forma parte activa de la explotación de la máquina y que, a su vez, debe contar con las debidas autorizaciones administrativas.

Así las cosas, también en el caso de la normativa foral debemos llegar a las mismas conclusiones inferidas a la hora de analizar la configuración del sujeto pasivo en el RDL 16/1977. Una correcta ordenación de la figura, basada en el supuesto de que el hecho imponible del tributo se configura en torno a la explotación y organización del juego y no sobre la autorización, implicaría la consideración de todos los individuos participantes en dicha actividad como sujetos pasivos, incluidos los titulares de los establecimientos hosteleros.¹⁹⁹

Ello no obstante, al igual que ocurriera en la legislación estatal, los titulares de los establecimientos hosteleros son contemplados no como sujetos pasivos sino como responsables del pago del tributo. En este sentido, el artículo 6 de las respectivas normas forales indica que *serán responsables solidarios del Tributo sobre el Juego las personas físicas, jurídicas o entidades que ejerzan en los locales, instalaciones o recintos donde se celebren los juegos, una actividad económica distinta a la propia actividad de juego*. Sin embargo, obsérvese cómo, a diferencia de lo establecido en el apartado segundo del artículo tercero del RDL 16/1977, la responsabilidad del tributo se predica únicamente respecto al titular del establecimiento, es decir, el empresario hostelero, dejando al margen al propietario del local, quien, a tenor de la regulación foral carece de responsabilidad tributaria alguna.

D. Cuantificación del tributo

a. Base imponible

Al igual que en el RDL 16/1977, con carácter general, y sin perjuicio de lo establecido en el punto dos del artículo 7 de las pertinentes normas forales, para cada modalidad de juego, la base imponible del Tributo sobre el juego está constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos. Respecto a las máquinas recreativas y de azar, la letra e) del referido apartado segundo indica que *“la base imponible vendrá constituida por el número de máquinas o aparatos automáticos de cada tipo, “B” o “C”, que sean objeto de explotación”*. El

¹⁹⁹ Por su parte, el vigente Reglamento General de Juego de la CAPV, al igual que el de 2009 permite la suscripción de autorizaciones de instalación por parte de los propietarios de los locales donde se ubican las explotaciones hosteleras con la anuencia de los titulares del establecimiento siempre que dicha reserva se haya comunicado previamente a la Dirección de Juego y Espectáculos de la CAPV. En este caso, lo antedicho respecto al titular del establecimiento sería también de aplicación al propietario, cuya presencia debiera, también, ser tenida en cuenta a la hora de configurar el sujeto pasivo del tributo.

último inciso, el que hace referencia a la necesaria explotación de la máquina de juego para el correspondiente pago del impuesto requiere una aclaración tanto desde un punto de vista tributario como a la luz de la normativa sustantiva que regula la actividad. Desde un punto de vista tributario, la necesidad de que la máquina sea explotada de cara a la determinación de la cuantía del tributo abunda en la consideración de la explotación/organización del juego como hecho imponible de la mal llamada “tasa” e incide en esta circunstancia fáctica dejando a un lado la concesión administrativa materializada en la autorización. Las máquinas que son objeto de explotación, con independencia de que hayan recibido o no la pertinente autorización administrativa, son también sujetos a tributación, lo que, en su caso, permitiría la imposición sobre máquinas que se explotan al margen de la legalidad. En cualquier caso, la acotación “*que sean objeto de explotación*”, además de permitir el gravamen de máquinas explotadas ilegalmente, paradójicamente impide la tributación de determinadas máquinas que a efectos administrativos debieran o pudieran ser objeto de explotación por haber sido objeto de la correspondiente autorización administrativa. Nos referimos, en concreto, a dos supuestos, la expectativa de explotación y la inhabilitación, que, para su completa comprensión, nos remiten necesariamente a la normativa sustantiva que regula la actividad.

- **Expectativa de explotación**

Como sabemos, la explotación de máquinas recreativas de tipo “B”, es una actividad económica sometida a estrictos controles administrativos que se ejecutan con anterioridad al inicio del ejercicio profesional y a lo largo del mismo. Como trámites previos, se requieren, entre otros, el depósito de avales técnicos, la autorización e inscripción como empresa operadora en el Registro de Operadores de Juego del Gobierno Vasco, el cumplimiento de determinados obligaciones subjetivas...

Durante el ejercicio de esta actividad económica, las empresas operadoras están supeditadas a la fiscalización de la Dirección de Juego y Espectáculos del Departamento de Interior (en adelante la DJE), órgano administrativo que limita el número de máquinas recreativas que pueden instalarse en la Comunidad Autónoma del País Vasco. En efecto, la DJE concede los permisos de explotación así como las autorizaciones de instalación necesarias para ubicar una máquina recreativa de tipo “B” en un establecimiento hostelero. El permiso de explotación es la autorización administrativa

otorgada por la Dirección de Juego y Espectáculos que ampara la legalidad individualizada de cada máquina en cuanto a su correspondencia con el modelo inscrito y la titularidad de la misma. La autorización de instalación o boletín de emplazamiento es el documento mediante el cual se vincula una empresa operadora con la persona titular de un local y durante un período determinado, para la instalación de una concreta máquina de tipo “B”.

A todos los efectos, para ubicar una máquina recreativa en un establecimiento hostelero es preceptivo que a la misma acompañen los antedichos documentos, el permiso de explotación y la autorización de instalación. En este sentido, una autorización de instalación en vigor requiere necesariamente la existencia de un permiso de explotación que la acompañe. Por el contrario, puede ocurrir que existan permisos de explotación a los que no acompañan autorizaciones de instalación. Éste sería el caso de aquellos permisos que no son utilizados por no encontrarse la máquina en ningún establecimiento.

Según decíamos, al tratarse la actividad de juego de una actividad sometida a control administrativo, en el País Vasco, el número de permisos de explotación está contingentado, llegado al cupo establecido, la Administración no concede nuevos permisos de explotación. Así las cosas las empresas operadoras históricamente se han visto obligadas a acumular una serie de permisos para poder disponer de ellos en el momento oportuno, aquel en el que estaban en disposición de explotar una máquina recreativa en un determinado establecimiento. Estos permisos, latentes en cuanto a que no se utilizan en establecimientos hosteleros, hasta la entrada en vigor del Decreto 600/2009 de 17 de noviembre, por el que se regula el Reglamento de Máquinas y Sistemas de Juego, vinieron a tener una situación administrativa concreta, la “baja temporal”. Pasemos a realizar un análisis de esta figura, así como de su sucesora, la expectativa de explotación.

En ejercicio de la competencia atribuida a la Comunidad Autónoma del País Vasco en el artículo 10.35 de su Estatuto de Autonomía, el 24 de diciembre de 1996 se aprueba el Decreto 308/1996, por el que se regula el Reglamento de máquinas de juego, máquinas auxiliares y otros sistemas e instalaciones de juego de esta comunidad. Dicho decreto, a pesar de que no define como tal la baja temporal, la menciona en el artículo

52, dentro de los procedimientos de actuación, al establecerlo como uno más dentro de los trámites a realizar con las máquinas recreativas:

1.- Se establecen los siguientes procedimientos de actuación en la tramitación administrativa de las máquinas de juego de tipo “B”:

a)

...

f) Solicitud de baja definitiva de permiso de explotación.

g) Solicitud de baja temporal de permiso de explotación.

h) Solicitud de alta de la baja temporal de permiso de explotación.

Este artículo 52 del Decreto 308/1996 es, a su vez desarrollado, entre otros, por el Artículo 8º de la Orden de 17 de diciembre de 1997 del Consejero de Interior del Gobierno Vasco, que, al efecto señala:

Artículo 8.- Solicitud de baja temporal del permiso de explotación de máquinas de tipo “B”.

A la solicitud formulada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la presente Orden se acompañará la siguiente documentación:

a) Autorización de instalación vigente.

b) Documento de extinción de mutuo acuerdo de la citada autorización de instalación.

c) Fotocopia del Documento Nacional de Identidad o equivalente, o del Código de Identificación Fiscal del titular del establecimiento y de la empresa operadora.

d) Permiso de explotación.

En resumen, tanto el Artículo 52 del derogado Decreto 308/1996 como el artículo 8º de la aún vigente Orden de 17 de diciembre, pese a no definirla, configuran la baja temporal como una situación administrativa más, diferenciándola del “alta” y la “baja definitiva”. En otras palabras, las situaciones administrativas en las que eventualmente pudiera encontrarse un permiso de explotación serían las siguientes:

- *Alta*, en la que existe un permiso de explotación unido a una autorización de instalación por hallarse la máquina en funcionamiento en un establecimiento hostelero.
- *Baja o baja definitiva*, en la que la vigencia del permiso ha decaído y no está en manos de la empresa operadora sino a en manos de la Administración, que será quien previa solicitud de otro operador tenga la potestad de atribuírsela a un nuevo titular.
- *Baja temporal*, situación en la que un permiso que aun estando a disposición de la empresa operadora por ser ésta su titular, se encuentra

en manos de la Administración hasta que el operador diligencie una nueva autorización de instalación que vincule ambos documentos a la explotación efectiva de una máquina recreativa en un local.

A fines ilustrativos, conviene recordar que existiría, también, una cuarta figura, la de la “*baja temporal asimilada*”, utilizada para aquellos casos en los que, como veremos, habiéndose inhabilitado²⁰⁰ administrativamente al titular de la explotación hostelera, siguen vigentes tanto el permiso de explotación como la autorización de instalación pese a que cuando la máquina no está siendo efectivamente explotada.

El tratamiento tributario de las figuras reguladas en el derogado Decreto 308/1996, que ordena el Reglamento de máquinas de juego, máquinas auxiliares y otros sistemas e instalaciones de juego de la CAPV es el recogido en las respectivas normas forales que configuran el Tributo sobre el juego.

Cada una de ellas en su artículo 3 regula el hecho imponible del impuesto para las máquinas recreativas de tipo “B” al establecer que:

Constituye el hecho imponible del Tributo sobre el Juego la autorización, organización o celebración de las siguientes actividades de juego, cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo a través del que se realicen (...) máquinas de juego

En este sentido, la mera concesión de un permiso de explotación por parte de la Dirección de Juego y Espectáculos del Gobierno Vasco, implicaría la obligatoriedad de tributar por la conocida como “tasa” de juego. Esta obligatoriedad, empero, es modulada por las propias normas forales reguladoras del tributo que, en su artículo 7.Dos.2), señalan que “*en el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, la base imponible vendrá constituida por el número de máquinas o aparatos automáticos de cada tipo, “B” o “C”, que sean objeto de explotación*” (el subrayado es nuestro).

²⁰⁰ A través de la inhabilitación administrativa del titular del establecimiento hostelero, éste queda despojado de la facultad de suscribir nuevas autorizaciones de instalación durante el período de vigencia que le reste a la autorización de instalación que ampara la máquina que se ha negado previamente a explotar.

Así las cosas, junto con la existencia de un permiso de explotación en vigor, para el nacimiento de la obligación tributaria principal es necesaria la efectiva explotación de la máquina recreativa, es decir, que el permiso se encuentre en situación de “alta”, que se trate un permiso unido a una autorización de instalación también en vigor.

Como corolario del mencionado artículo 7.Dos.2) no se ven obligados a tributar en concepto de “tasa” de juego los permisos de explotación en situación de “baja” o “baja temporal”, ya que, la ausencia de explotación efectiva del permiso (por no hallarse ligado a una autorización de instalación en vigor) impide que pueda ser computado a efectos del cálculo de la base imponible. En otras palabras, su coeficiente es igual a cero en la multiplicación que calcula la base imponible del tributo. Consecuencia de todo ello es que a lo largo de los trece años de vigencia del derogado Decreto 308/1996, los permisos en situación de baja definitiva, baja temporal e incluso baja temporal asimilada, jamás han tributado en concepto de Tributo sobre el juego. Por su parte, tal y como se ha señalado previamente, el Decreto 600/2009, de 17 de noviembre, por el que se regula el Reglamento de Máquinas y Sistemas de Juego deroga el hasta entonces vigente Decreto 308/1996, estableciendo un nuevo marco normativo que disciplina la actividad de las máquinas recreativas.

Entre otros aspectos, su Disposición Transitoria Segunda “suprime” la figura de la baja temporal, que recordemos no venía definida como tal en el decreto derogado, al establecer que:

“Todos aquellos permisos de explotación de tipo “B” que se encuentren en situación de baja temporal en la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, deberán ser dados de alta o de baja definitiva en el plazo de doce meses siguientes a su entrada en vigor. En caso contrario, dichos permisos de explotación pasarán de oficio a la situación de baja definitiva.”

En “defecto” de baja temporal el Decreto 600/2009 establece la conocida como “expectativa de explotación” en su artículo 45.3 indicando que:

“Los permisos de explotación de máquinas de tipo “B” podrán estar un máximo de dos meses en expectativa de explotación, a contar

desde la fecha de la autorización administrativa del permiso o desde la última instalación de la máquina.

Transcurrido dicho plazo sin que la empresa operadora haya instalado la máquina en un local, el permiso de explotación pasará a la situación de baja definitiva, a los efectos de su adjudicación conforme a lo establecido en el apartado 2 de la Disposición Adicional Tercera del presente Reglamento.”

Las consecuencias del contenido de este artículo son dos. Por un lado, se crea una bolsa de nuevos permisos de explotación generada con los permisos que han pasado a baja definitiva y de la que anualmente pueden nutrirse las empresas operadoras que lo requieran según se dispone en la mentada Disposición Adicional Tercera del Decreto 600/2009. Por otro, el máximo temporal en el que un permiso de explotación puede subsistir sin encontrarse ligado a una autorización de instalación en vigor, es decir, sin estar ligado a una máquina en funcionamiento, se limita a dos meses, transcurridos los cuales, pasa a situación de baja definitiva.

El Decreto 600/2009 suprime una baja temporal ilimitada para instituir una baja temporal limitada en el tiempo, una baja temporal circunscrita a los dos meses en que puede prolongarse un permiso en expectativa de explotación antes de pasar a baja definitiva. Lo que se elimina, por tanto, es la duración indefinida de la baja temporal, pero no el concepto de baja temporal como tal, que pasa a limitarse a los dos meses de extensión y a denominarse “expectativa de explotación”.

Prueba de que el concepto de “baja temporal” no se elimina tras la promulgación del Decreto 600/2009 es la vigencia de la Orden de 17 de diciembre de 1997 del Consejero de Interior del Gobierno Vasco, que como veíamos, en su artículo 8 regula la documentación relativa a la baja temporal de los permisos de explotación. Pues bien, precisamente, basándose en la vigencia de este artículo, las empresas operadoras que desean pasar un permiso a situación de expectativa de explotación, deben aportar a la DJE, la documentación requerida para la baja temporal, una baja temporal, limitada, en este caso, a los dos meses, quince tras la aprobación del Decreto 25/2012 de 28 de febrero, de modificación del Reglamento de máquinas y sistemas de juego, de segunda modificación del Reglamento de salones de juego y salones recreativos y de cuarta

modificación del Reglamento del juego del bingo de la Comunidad Autónoma de Euskadi, más conocido como “Decreto Transversal”.

Tras la promulgación del Decreto 600/2009, de 17 de noviembre, la normativa reguladora del tributo continúa siendo la contenida en las normas forales por las que se reglamentan el Tributo sobre el Juego en los Territorios Forales. Desde un punto de vista sustantivo, el único cambio normativo afecta, como hemos visto, a la denominación de la baja temporal y a su duración.

Tanto el hecho imponible como la base imponible del tributo, no han sido modificados, por lo que debieran tenerse en cuenta además de lo dispuesto en su articulado, lo señalado en los artículos 11 y 12 de las Normas Forales Generales Tributarias respecto a la interpretación y calificación de las normas tributarias. Así las cosas, en tanto sigan sin definirse los términos empleados en la norma, para que la obligación tributaria sea efectiva, es preceptivo que los términos empleados se entiendan conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, es decir, según se ha comentado en los apartados precedentes. En este sentido, como viene a señalar el artículo 7.Dos 2) de las respectivas normas forales del Tributo sobre el juego, sigue siendo necesario que las máquinas recreativas “*sean objeto de explotación*”.

En resumen, es obvio que si un permiso se halla en situación de expectativa de explotación, es porque no está siendo objeto de la misma, por lo que no procede su cómputo para el cálculo de la base imponible del tributo.

Esta última afirmación merece una explicación más detallada. Para que la empresa operadora resulte relevada de la obligación de tributar por el permiso en expectativa de explotación es necesario que dicho permiso no sea empleado a lo largo del trimestre que se liquida. Obviamente, basta que el permiso haya sido utilizado un único día para que proceda el pago del tributo; por el contrario, si el permiso no se utiliza, decae y pasa a baja definitiva, no computa a efectos de la base imponible, algo, en su día, fácil de imaginar con una expectativa de explotación de dos meses.

En la aplicación práctica del Decreto 600/2009, se observa el escaso margen temporal del que se dota a las empresas operadoras para que reubiquen, en nuevos establecimientos hosteleros, sus permisos de explotación en situación administrativa de expectativa. En efecto, en una coyuntura económica como la actual, los dos meses en

los que inicialmente se fija la expectativa de explotación en el artículo 45.3 del Decreto resultan insuficientes para que las empresas operadoras encuentren lugares donde establecer sus máquinas recreativas. Como consecuencia de ello se promulga, según veíamos el Decreto 25/2012, para entre otros aspectos, modificar el número 3 del Artículo 45 del Decreto 600/2009, que queda redactado de la siguiente manera:

Las empresas operadoras de máquinas de tipo “B” podrán tener un máximo del 10% de los permisos de su titularidad en expectativa de explotación, por un periodo máximo de 15 meses desde la última instalación de la máquina. Las empresas operadoras que sean titulares de menos de 20 permisos de explotación, podrán tener un máximo de 2 permisos en expectativa de explotación durante el plazo indicado.

Transcurrido dicho plazo sin que la empresa operadora haya instalado la máquina en un local, el permiso de explotación pasará de oficio a la situación de baja definitiva a los efectos de su adjudicación conforme a lo establecido en el apartado 2 de la Disposición Adicional Tercera del presente Reglamento.

En esta tesitura es recomendable tener en cuenta que, tras la entrada en vigor del Decreto Transversal, como consecuencia de una decisión concertada entre los tres Territorios Históricos y de diversas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa instando a la devolución de las “tasas” abonadas indebidamente por permisos en esta situación, los Servicio de Impuestos Indirectos de las mismas finalmente resuelven no hacer tributar por los permisos que se encuentren en situación de expectativa de explotación. En similares términos, la aprobación del Decreto 120/2016, que suprime el límite temporal de las expectativas de explotación en su artículo 115.8, refrenda nuestra conclusión habida cuenta de que tampoco ahora se cobra el tributo por permisos en esta situación.

Ello no obstante, queda aún por resolver la situación tributaria de los permisos de explotación ligados a establecimientos hosteleros inhabilitados. Pasemos a analizarla en el siguiente epígrafe.

- **Inhabilitación**

El número 3 del artículo 119 del vigente Reglamento General de Juego, aprobado por Decreto 120/2016, de 27 de julio, regula la inhabilitación para la instalación de máquinas recreativas. Al respecto establece que *la negativa por cualquiera de las partes a explotar una máquina de juego con una autorización de instalación vigente determinará, para la persona titular del establecimiento, si fuera el responsable, la inhabilitación para el sellado de nuevas autorizaciones de instalación hasta que se cumpla el plazo que el anterior tuviere señalado, y para la empresa operadora, si ésta fuera la responsable, la imposibilidad de disponer del permiso de explotación hasta tanto transcurra dicho plazo...*

La inhabilitación del titular del establecimiento o de la empresa operadora era también regulada, en idénticos términos, por el número 4 del artículo 45 del Reglamento de máquinas de juego, máquinas auxiliares y otros sistemas e instalaciones de juego de la CAPV aprobado por Decreto 308/1996, así como por el artículo 53.5 del Decreto 600/2009. En consecuencia, desde un punto de vista sustantivo, los efectos de la mencionada inhabilitación, adoptada por resolución de la persona titular de la DJE, son ahora, y fueron en su día con la normativa anterior, principalmente dos. Por un lado, en el muy poco habitual caso de que sea la empresa operadora la que se niegue a la explotación de una máquina recreativa, en contra de la voluntad del titular del establecimiento donde se haya ubicada, dicha empresa no podrá utilizar el permiso de explotación ligado a la máquina hasta que expire el plazo por el que fue diligenciada la autorización de instalación de la misma. Por otro, si la negativa a explotar la máquina recreativa tuviera su origen en el titular del establecimiento hostelero, éste no podría suscribir nuevas autorizaciones de instalación en el mismo plazo ni para dicho establecimiento hostelero ni para ningún otro.

Esta última circunstancia, la inhabilitación del titular del establecimiento hostelero, tiene, a su vez, otras implicaciones colaterales que afectan directamente a la actividad de la empresa operadora. En efecto, la inhabilitación del hostelero supone para este sujeto la imposibilidad de suscribir nuevos boletines de instalación pero no la extinción de la autorización objeto de su rechazo. En este sentido, esta autorización de instalación sigue vigente, lo que, a su vez, trae consigo dos consecuencias. La primera es que hasta la expiración del boletín de instalación, el establecimiento hostelero queda

sujeto al mismo, de suerte que si un nuevo titular explotara la taberna, necesariamente se vería subrogado en los derechos y obligaciones del titular anterior por mor del artículo 119.3 del vigente Reglamento General de Juego (artículos 45.2 del reglamento de 1996 y 53.3 del Reglamento de 2009).

Este hecho evita la picaresca que pudiera ser utilizada por algunos hosteleros que se valen de terceras personas, o crean comunidades de bienes u otras formas societarias, para eludir las restricciones impuestas por la resolución que les inhabilita. Efectivamente, de no estar vigente la autorización de instalación, el titular inhabilitado podría emplear subterfugios que le permitieran explotar la máquina recreativa sin estar facultado para hacerlo. Así las cosas, la inhabilitación del hostelero mantiene, de suyo, la vigencia de la autorización de instalación hasta su fecha de expiración, hecho que, en cierta manera, salvaguarda la posición de la empresa operadora de cara a eventuales abusos del titular del establecimiento. Ello no obstante, el mantenimiento de la vigencia de la autorización de instalación trae consigo la segunda consecuencia derivada de la inhabilitación del hostelero, una consecuencia que supone un coste demasiado pesado para la empresa operadora, el pago de la “tasa” correspondiente a la máquina.

Tras la entrada en vigor del Decreto 600/2009, de 17 de noviembre, las empresas operadoras que sufren la inhabilitación del titular de algún establecimiento donde tienen ubicadas sus máquinas, se ven obligadas a pagar el Tributo sobre el juego pese a no estar explotando las mismas.

Esta circunstancia, que tras el Decreto 600/2009 ocurre también con el Decreto 120/2016, supone un especial perjuicio económico para las empresas operadoras, pues, además de no generar beneficios con la máquina en cuestión, se ven obligadas a abonar un impuesto por su ficticia explotación, no ocurría con el Reglamento de 1996 gracias a la figura de la “baja temporal asimilada”. En efecto, pese a que como tal, la baja temporal asimilada no estaba regulada en el Decreto 308/1996, sí se recogía en los documentos normalizados que se contemplaban para su aplicación. A diferencia de la baja temporal, que vendría a ser el antecedente histórico de la expectativa de explotación y que era utilizada en el cierre de establecimientos, extinciones de mutuo acuerdo..., la baja temporal asimilada era únicamente utilizada en casos de inhabilitación del hostelero y permitía, manteniendo la vigencia de la autorización de instalación, evitar el pago de la “tasa”. Para ello, la Dirección de Juego y Espectáculos

comunicaba a las Haciendas Forales, con una clave informática especial, distinta a las que expresaban el alta o la baja, la existencia de esta circunstancia eximiendo a la empresa operadora del abono del tributo.

Por su parte, la Disposición Transitoria Segunda del Decreto 600/2009, al eliminar las bajas temporales, elimina, también, las bajas temporales asimiladas, hecho que como hemos visto, aboca a las empresas operadoras con establecimientos hosteleros inhabilitados a una clara situación de indefensión. Así las cosas, con el nuevo reglamento, pese a que sobre el papel, la inhabilitación del hostelero penaliza su negativa de explotación, en la práctica, como no se comunica a las Haciendas Forales la especial circunstancia que acompaña a la máquina no explotada, quien sufre sus consecuencias es la empresa operadora, que tiene que hacer la inversión de una máquina que no explota, y que, además, le genera una carga fiscal que claramente se sustenta en una capacidad económica inexistente. En ocasiones, las tensiones de liquidez que esto provoca para las empresas operadoras, les obligan a utilizar la máquina en otro establecimiento para aprovechar así la inversión realizada o, en el caso de que puedan hacerlo por encontrarse dentro de los límites marcados en el reglamento, les conmina a pasar el permiso de explotación a situación de expectativa. Como hemos visto, este hecho, pese a eximirles del pago de la tasa implica la liberación del establecimiento y la posibilidad de que el titular inhabilitado pueda valerse de distintos ardides para suscribir nuevas autorizaciones de instalación.

En esta tesitura, conviene ahora resaltar que el Tribunal Económico Administrativo de Gipuzkoa ha sido sensible a esta circunstancia al estimar, en recientes resoluciones de fecha 10 de noviembre de 2017, las reclamaciones económico administrativas interpuestas por empresas operadoras que, en su día, vieron denegadas sus solicitudes de devolución de ingresos indebidos por el pago de la “tasa” por permisos ligados a establecimientos inhabilitados.

Con todo, se plantean como necesarias las siguientes cuestiones.

- *De lege ferenda*, recuperar la figura de la baja temporal asimilada para las ocasiones en las que el titular de un establecimiento hostelero sea inhabilitado. Si esto se hiciera, no sería necesario incluir el último inciso que el Reglamento 120/2016 añade al artículo 119 en cuanto a que no se

consideren los permisos de explotación unidos a autorizaciones de instalación suscritas por titulares inhabilitados en el cómputo del porcentaje del número total de permisos que pueden estar en esta situación.

- Como cuestión práctica, que se puede realizar sin esperar a la materialización de cambios normativos, aclarar a las Haciendas Forales de los tres Territorios Históricos que los permisos unidos a autorizaciones de instalación suscritas por titulares de establecimientos hosteleros inhabilitados, pese a que administrativamente se encuentren en situación de alta, no son objeto de explotación. Para ello, son distintas las posibles alternativas; recuperar una clave informática especial para estos permisos similar a la utilizada en las bajas temporales asimiladas; emplear la clave establecida para las expectativas de explotación, emitir un certificado que explique las consecuencias administrativas de la inhabilitación para que sea presentado por las empresas operadoras antes sus respectivas haciendas...
- En último lugar, es necesario un cambio de actitud de las Haciendas Forales respecto a la consideración que les merecen las empresas operadoras de máquinas de juego. El rechazo sistemático de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos planteadas por empresas titulares de permisos de explotación ligados a establecimientos inhabilitados, aun cuando es evidente que con ello se gravan capacidades económicas inexistentes, no es en ningún caso de recibo. Como tampoco lo es que se las aboque a iniciar un procedimiento económico-administrativo que no haga sino postergar en el tiempo un derecho que es consustancial a todo obligado tributario, tributar de acuerdo a su capacidad económica. Según veremos en el siguiente capítulo, prácticas administrativas como la descrita ponen en evidencia que existen diversas formas de conculcar principios constitucionales de justicia tributaria material, principios que en ocasiones se vulneran por la redacción de los textos legales que configuran los elementos esenciales del tributo, y que,

en otras, se transgreden por la propia operativa de la Administración Tributaria.

b. Tipo tributario

Sin perjuicio de lo establecido entre los artículos 9 y 14bis de las normas forales reguladoras de la tasa para cada modalidad de juego, el tipo tributario general es, al igual que en el Estado, el 20 por 100.

Para el caso concreto de las máquinas recreativas y de azar, el artículo 12.uno de las normas forales indica que será exigible una cuota fija por cada máquina o aparato. En función del tipo de máquina, esta cuota se determina en una cuantía diferente, mayor cuanto más “agresivo” sea el juego que desarrolla, y, por tanto mayor la capacidad económica demostrada por la empresa operadora²⁰¹.

Así, en el caso de las máquinas tipo “B” o recreativas con premio, se establece una cuota anual de 2.750 euros. Por su parte, cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo “B” en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y tras la promulgación del Decreto 120/2016 esta es una posibilidad que se contempla también para máquinas instaladas en establecimientos hosteleros²⁰², siempre

²⁰¹ La referencia a la “agresividad” del juego como muestra de la capacidad económica que pretende gravarse, y, por tanto, como parámetro para la determinación de una mayor cuota queda hoy en día modulada por diversas razones.

Por un lado, nos encontraríamos con la existencia de las máquinas recreativas multipuesto que ofrecen el juego de la ruleta. A tenor del Catálogo de juegos de la CAPV, la ruleta es un juego de casino que, sin embargo, al igual que en el resto del Estado, a efectos prácticos ha llegado a extenderse a los salones de juego y bingos de todo el territorio. En efecto, a través programas que ofrecen sorteos en los que en el 100% de las ocasiones las fichas otorgadas por la máquina se convierten en posibilidades de acceder a la ruleta, lo que en esencia es un juego de azar se ofrece a través de una máquina de tipo “B”. Ello no obstante, esta circunstancia no se tiene en cuenta a la hora de modular la carga tributaria a la que se somete, que no es la de los juegos de casino (hasta un 33% en función de la base imponible), ni siquiera la de una máquina de tipo “C”.

Por otro, dentro de las máquinas de tipo “B”, las normas forales no distinguen entre las distintas modalidades de máquinas recreativas de calle y de salón. En este sentido, desde un punto de vista tributario parece omitirse que la norma sustantiva, frente a la estanqueidad mantenida respecto a las máquinas de tipo “B” en cuanto a precio y premio, ha contemplado un paulatino aumento de estos parámetros en las máquinas de salón, pudiendo llegar a ofrecer hasta 2.500€ de manera individual, y 5.000€ ó 15.000€ en función de que estén sujetas a una interconexión interna o externa. En otras palabras, la agresividad del juego como parámetro para medir la capacidad económica de la empresa operadora de juego se tiene en cuenta únicamente por categorías de máquina, “B” o “C”, pero no por subespecies.

²⁰² En efecto, el nuevo reglamento contempla la posibilidad de instalar hasta en un 10% del parque de máquinas de cada empresa operadora lo que viene a clasificarse como máquinas BHM, máquinas recreativas que permiten hasta un máximo de dos jugadores.

que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, se establece una cuota de 5.500 euros, y para máquinas o aparatos de tres o más jugadores 5.500 euros más un 15 por 100 de esta cantidad por cada jugador que exceda de dos.

En lo que se refiere a las máquinas tipo “C” o de azar, se recoge una cuota anual de 4.025 euros. Llegados a este punto, las normas forales recogen un anacronismo que adelantaba la normativa tributaria a la normativa sustantiva. En efecto, hasta la aprobación del Decreto 120/2016, el reglamento de máquinas de juego de la CAPV no observa la posibilidad de que se homologuen e instalen máquinas de azar multipuesto. Sin embargo, la normativa tributaria contemplaba, y contempla, el incremento de las cuotas establecidas para el caso de máquinas o aparatos automáticos en los que pudieran intervenir dos o más jugadores simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores. En este sentido se establece una cuota de 8.050 euros para máquinas o aparatos de dos jugadores y de 8.050 euros más un 15 por 100 de esta cantidad por cada jugador que exceda de dos, para aquellas otras máquinas o aparatos de tres o más jugadores.

Por otro lado, conviene señalar que, aunque no lo haga en la amplitud de términos que pudiera desearse,²⁰³ el legislador foral modula la obligación tributaria de la empresa operadora de la máquinas de juego, indicando que, el año en que se obtenga la autorización o permiso de explotación, o en el que se produzca su suspensión, revocación o extinción, las cuotas anteriormente mencionadas se prorratearán por trimestres naturales contados desde la autorización o hasta su baja, suspensión o revocación. Esta medida, similar a la contemplada en otras Comunidades Autónomas, y más avanzada que la contemplada en el Estado en cuanto a la consideración de la capacidad económica de la empresa operadora, no puede obviarse que, al igual que en el RDL 16/1977, no la refleja en su totalidad.

c. Recargo

Tal y como comentamos en el Capítulo I al hacer referencia al papel de las Comunidades Autónomas en la evolución normativa del Tributo sobre el juego, en la Comunidad Autónoma del País Vasco, es la Ley 6/1992, de 16 de octubre, del Impuesto sobre el juego del bingo y del recargo de la tasa sobre el juego que se desarrolla

²⁰³ Por no referirse al tiempo de explotación real de la máquina sino al trimestre natural.

mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la que establece, dentro de su ámbito territorial, un recargo del 20% sobre la tasa sobre el juego que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización del mismo.

La Disposición Final Tercera de la Ley 1/1995, de 12 de abril, recoge, para el ejercicio 1995, un tipo del 16%, que, en la actualidad, y tras su establecimiento en la Disposición Final Primera 2 de la Ley 6/1995, de 29 de diciembre, de Presupuestos del País Vasco para 1996 se reduce al 12%.

Según referíamos en el Capítulo I de esta obra, las especiales características de la competencia tributaria de la CAPV han derivado en que mientras el resto de Comunidades Autónomas han venido a suprimir el recargo al asumir la facultad de establecer la cuantía del tributo mediante las potestades conferidas mediante Ley 14/1996, la Comunidad Autónoma del País Vasco la mantenga, al estar conferida la capacidad normativa en la materia a los Territorios Históricos.

E. Devengo

Al igual que en la normativa estatal, la normativa foral contempla el devengo del tributo, con carácter general, con la autorización y, en su caso, con la organización o celebración del juego. Tratándose del juego mediante máquinas o aparatos automáticos, una vez autorizada su explotación y con respecto a los años siguientes al de dicha autorización, el tributo se devengará el 1 de enero de cada año.

En atención a la fecha del devengo del tributo, la Hacienda Foral de Gipuzkoa, a diferencia de las Haciendas Forales de Álava y Bizkaia mantiene como sujeto pasivos del mismo a las empresas operadoras “titulares” del permiso de explotación el día 1 de enero del ejercicio que se liquida, con independencia de que a lo largo del mismo se produzca una transmisión de la autorización bajo el auspicio de la Dirección de Juego y Espectáculos. Así, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, quien a 1 de enero sea titular del permiso de explotación deberá hacerse cargo del pago del mismo, aun cuando lo transmita a otra empresa operadora que lo mantenga en situación de alta.

Por otro lado, en los casos de baja administrativa de la autorización a fecha 1 de enero, por encontrarse el permiso de explotación en situación de baja no definitiva en

manos de la propia Administración o en situación de expectativa de explotación pero concedido a una empresa operadora, no se produce el devengo del tributo hasta la rehabilitación de dicha autorización. En línea con lo anterior, la sustitución de una máquina por otra nueva del mismo tipo y condiciones similares, realizada de forma simultánea, y bajo un mismo permiso de explotación pero al amparo de una nueva autorización o boletín de instalación, tampoco devenga nueva cuota.

F. Obligaciones formales y pago del tributo

El artículo 16 de las normas forales que regulan el tributo sobre el juego recoge las obligaciones formales a las que se someten a los sujetos pasivos del mismo. En lo que a las máquinas de juego se refiere, la remisión reglamentaria efectuada obliga a la presentación de los correspondientes modelos 045, 040, 044, 43M o 43G²⁰⁴ en los lugares, formas y plazos fijados en cada caso por el Diputado Foral del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas.

A diferencia de lo que acontece en territorio común, las normas forales no exigen la colocación del justificante de pago de la “tasa” junto a la documentación de la máquina.

En cuanto al pago, cabe señalar que pese a lo recogido en la Ley General Tributaria, en la que sí se permite el aplazamiento y el fraccionamiento de su pago, a tenor de lo dispuesto en el artículo 63 de la NFGT de Bizkaia (64.2 en Álava y Gipuzkoa), las deudas derivadas de los Tributos sobre el juego no pueden ser objeto de aplazamiento, lo que, además de atentar contra el principio de igualdad y capacidad económica (en la medida en que se obliga tributar por adelantado por una capacidad económica que puede no existir), pudiera, también, poner en serio peligro la viabilidad financiera de numerosas empresas operadoras como consecuencia de las tensiones de tesorería que ello pudiera generar.

Asimismo, en consonancia con lo requerido por el artículo 120.10 del vigente Reglamento,²⁰⁵ los sujetos pasivos del tributo deberán comunicar a la Administración tributaria cualquier incidencia, tales como bajas, suspensiones, revocaciones, clausuras temporales, inhabilitaciones, comisos u otros supuestos similares ocurridos en las

²⁰⁴ Según sea en Álava (43), Gipuzkoa (040 y 044) o Bizkaia (43G y 43M).

²⁰⁵ Que impone la llevanza de un libro registro de incidencia en la máquina.

máquinas objeto de explotación. Por su parte, pese que a que el número tres del mencionado artículo 16 exige la llevanza de unos *los libros registros que, en su caso y para las modalidades de juego que se determinen, se establezca reglamentariamente*, lo cierto es que al día de la fecha no se ha contemplado ninguna modalidad especial para el juego desarrollado a través de máquinas recreativas o de azar.

Finalmente, como muestra del carácter innovador y de la vocación tecnológica que caracteriza a las normas forales que gravan esta actividad, llama la atención que desde que fueran promulgadas se contemple que en aquellos supuestos en los que el juego se desarrolle a través de medios técnicos, telemáticos o interactivos, éstos medios deberán contener el procedimiento o los elementos de control necesarios que garanticen exactitud en la determinación de la base imponible.

Por un lado, en el caso de las máquinas de juego, la alusión a los medios técnicos parece vacua, toda vez que tratándose de aparatos automáticos, electrónicos o mecánicos, su contenido instalación/técnica se presupone. En cumplimiento de los requerimientos de la normativa sustantiva, toda máquina dispone de contadores específicos de acumulación de dinero como créditos de entrada, así como, en su caso de contadores adicionales de reserva que perfectamente pudieran servir, no solo para que la administración tributaria efectúe los pertinentes controles sino, además, para adecuar la base imponible del tributo a la verdadera capacidad económica del obligado tributario. Sin embargo, pese a la existencia de esta posibilidad que permitiría una apreciación directa, real y exacta de dicha capacidad económica, la lectura de los contadores de entrada no es utilizada para fijar la cuantía de la deuda tributaria, optándose, como hemos visto, por un sistema de cuotas fijas que no refleja la verdadera capacidad económica de la empresa operadora.

Por otro lado, y en contraposición a lo anterior, destaca, que años antes de la generalización del juego *online*, las apuestas o las interconexiones de distintos tipos de juego (bingo electrónico, máquinas recreativas, salones de juego...), las normas forales de 2005 contemplaran la necesidad de efectuar un control de los juegos realizados por vías telemáticas o interactivas. En efecto, la inclusión de dicho inciso ha permitido ajustar la tributación en concepto de “tasa” de juego de las licenciatarias de apuestas en el País Vasco así como de las empresas operadoras de bingos, aplicándoles un tipo

tributario porcentual en lugar de la consabida cuota fija aplicada a las máquinas de juego.

En el mismo sentido, habida cuenta de que la obligación de contener elementos de control que garanticen exactitud en la determinación de la base imponible se extiende a los juegos interactivos y telemáticos, también debiera permitirse que tras la apertura a la interconexión de máquinas de juego,²⁰⁶ en el caso de que el coste de la implantación de dichos sistemas de interconexión sea asumible para las empresas operadoras, la determinación de la deuda tributaria de las empresas que las operan se ajustara a su verdadera capacidad económica, introduciendo un tipo porcentual a aplicar al rendimiento obtenido.

G. Sanciones

Al igual que en el RDL 16/1977, las normas forales califican y sancionan las infracciones tributarias del Tributo sobre el juego con arreglo a lo dispuesto en la normativa marco, en este caso en las respectivas Normas Forales Generales Tributarias.

Por su parte, cabe señalar que el régimen de fianzas contemplado en la normativa sustantiva no queda afecto al pago del Tributo sobre el juego pues únicamente está ligada a las responsabilidades derivadas del incumplimiento de las obligaciones previstas en la Ley 4/1991, Reguladora del Juego en la Comunidad Autónoma del País Vasco y normativa de desarrollo, y de las tasas administrativas que correspondan.

De lo expuesto en las líneas anteriores se infiere que las normas forales que gravan el Tributo sobre el juego, pese a ser normas dictadas hace más de una década, han sabido adaptarse a las nuevas tecnologías sin necesidad de modular su redacción gracias a que fueron formuladas en una amplitud de términos lo suficientemente laxa como para permitir su aplicación al juego *online*, el juego interactivo y, como no, el

²⁰⁶ En virtud de lo dispuesto en los artículos 14 y 15 del Decreto 600/2009, regulador del Reglamento de máquinas y sistemas de juego de la CAPV. En la actualidad, también el artículo 40 del vigente reglamento permite la interconexión de máquinas recreativas y de azar del mismo tipo, entre máquinas de un mismo establecimiento o entre máquinas instaladas en distintos establecimientos al objeto de dar un premio adicional, previa homologación e inscripción del sistema de interconexión por la Dirección de Juego y Espectáculos. Al día de la fecha, la mayoría de salones de juego de la CAPV disponen de sistemas de interconexión dentro de sus establecimientos y comparten una interconexión adicional entre sí. Por su parte, la interconexión de máquinas recreativas de tipo “B” en establecimientos hosteleros comenzó su andadura en 2015.

presencial. Al igual que en la normativa vigente en el resto de Comunidades Autónomas, cabría exigir una mayor precisión en la tributación a la que se somete cada tipo de máquina en función de parámetros más concisos como el precio de la partida, el premio ofrecido... pues, la determinación del tipo tributario teniendo en cuenta las categorías de las máquinas deja de lado las grandes diferencias existentes entre distintos subsectores, en concreto, el de las empresas operadoras “de calle”, y las empresas operadoras de salones y casinos.

Por otro lado, pese a la concreción del RDL 16/1977 en cuanto a la necesidad de coordinación en el hecho imponible y el sujeto pasivo del impuesto, como hemos visto, existen pequeñas diferencias en la dicción de los textos forales que, en cierta manera, distancian su contenido del recogido en la norma estatal.

4. Comunidad Foral de Navarra

Veámos en epígrafes precedentes cómo la Ley Foral 16/2006, de 14 de diciembre, del Juego, en desarrollo de la competencia exclusiva atribuida a la Comunidad Foral de Navarra en materia de juego por el artículo 44.16 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, se ocupa, en su artículo 1, de regular en el ámbito de dicha competencia, las distintas modalidades del juego y de las apuestas.

En concordancia con la mencionada delimitación competencial, el artículo 40 del Convenio Económico regula las competencias de esta última en lo referente a los tributos sobre el juego, y más concretamente, en relación con su exacción y con la normativa a aplicar en cada caso.

Así, los apartados 1 y 2 del señalado artículo 40 establecen los puntos de conexión para fijar competencia tributaria de la Comunidad Foral en relación con los juegos que podríamos calificar de presenciales o cuyo desarrollo no excede del territorio de la Comunidad Foral. Con arreglo a ello, el apartado 1 del mencionado artículo 40 determina que, en los juegos de suerte, envite o azar, la Comunidad Foral será competente para la exacción del impuesto cuando el hecho imponible se realice en Navarra, esto es, cuando se dé la autorización, organización o celebración de las actividades de juego incluidas en el Catálogo de Juegos y Apuestas de la misma.

Como dijimos, la Ley Foral 27/2016 regula los tributos sobre el juego en esta Comunidad, fijando, por un lado, los elementos esenciales de Tributos sobre el juego desarrollados mediante rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias así como sobre los juegos de suerte, envite o azar, y, por otro, desarrollando lo conveniado respecto al IAJ.

En cuanto a los primeros, la ley instituye que son sujetos pasivos del Tributo sobre el Juego las empresas de juego y las personas físicas o jurídicas titulares de autorizaciones para la organización y explotación de juegos y apuestas así como las que, sin tenerlas, las celebren u organicen. Al respecto, debemos recordar que el Decreto foral 7/1990, de 25 de enero, por el que se establece el reglamento de máquinas recreativas, en su redacción original, viene a indicar que únicamente las empresas operadoras inscritas en el correspondiente Registro, bien sean personas físicas o jurídicas, podrán explotar máquinas recreativas. Más aún, además de señalar que podrán explotarlas bien en locales propios, bien en locales de titularidad ajena, en este último caso viene a apuntar que la relación existente entre la empresa operadora y el titular de los locales podrá adoptar cualquiera de las formas admitidas en Derecho, siempre que no suponga sustraerse del cumplimiento de las normas contenidas en dicho reglamento. Esta última afirmación, que haría referencia, entre otras cuestiones, a la necesaria existencia de una autorización de instalación en los términos antedichos al comentar la normativa estatal y las normas forales que regulan el impuesto, nos invita a referirnos a lo señalado en aquellas líneas respecto al papel de los titulares de establecimientos hosteleros donde se ubican las máquinas recreativas y a su eventual consideración como sujetos pasivos del tributo.

En lo que se refiere a las cuotas aplicables a la explotación de máquinas de juego, como en casos anteriores, su cuantía difiere en función de la clasificación de las mismas. Para el caso de las máquinas de tipo “B”, la cuota anual asciende a 3.000 €, pero en el supuesto de máquinas en las que pueda intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, la cuota anual será 3.000 € más el resultado de multiplicar 900 por el número de jugadores que permita la máquina. Por su parte, en el supuesto de máquinas en las que pueda intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siendo el juego de cada uno de ellos dependiente del realizado por el resto: la cuota anual será de 4.020 € más el resultado de multiplicar 1.000 por el número de jugadores que

permita la máquina. Para el caso de máquinas de tipo “C”, la cuota anual asciende a 4.020 euros y en el de las máquinas recreativas con premio en especie a 100. En el año en que se obtenga la autorización o permiso de explotación, o bien en el que, en su caso, se produzca su suspensión, revocación o extinción, la cuota se prorrateará por trimestres naturales contados desde la autorización o hasta la suspensión, revocación o extinción.

Los tributos sobre el juego se devengan, con carácter general, con la autorización o en su caso comunicación del mismo y, en su defecto, con la organización o celebración del juego. En el juego desarrollado mediante máquinas o aparatos automáticos, una vez autorizada su explotación y con respecto a los años siguientes al de dicha autorización, el tributo se devenga el 1 de enero de cada año. En los casos en que a fecha 1 de enero la autorización se encuentre en situación de baja administrativa, no se producirá el devengo del tributo hasta la rehabilitación de dicha autorización. Finalmente, la sustitución de una máquina por otra nueva del mismo tipo y condiciones similares, realizada de forma simultánea, no devengará nueva cuota.

Finalmente, la Orden Foral 36/2012, de 20 de febrero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo J-10, de declaración-liquidación de la Tasa Fiscal sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, obliga a la presentación e ingreso trimestral del referido modelo, durante los veinte primeros días siguientes a la conclusión de cada trimestre natural, salvo en las declaraciones del segundo y cuarto trimestre, que podrán presentarse hasta los días 5 de agosto y 31 de enero, respectivamente.

5. Naturaleza tributaria del Tributo sobre el juego

A. Impuesto vs. Tasa

La configuración de los elementos esenciales del tributo hasta ahora descrita puede servir para determinar la naturaleza tributaria de la “tasa” fiscal que grava las máquinas de juego, y, en función de cuál sea ésta para determinar, en un estadio ulterior, la idoneidad con la que cumple los principios tributarios contenidos tanto en la Constitución Española como en el ordenamiento europeo.

Como hemos indicado en apartados precedentes, pese a que al día de la fecha se sigue manteniendo su denominación original de “tasa”, lo cierto es que en la actualidad

está generalmente aceptado su carácter impositivo. Se ha producido una paulatina desnaturalización de la “tasa” reconocida por la doctrina, por la jurisprudencia y por la propia normativa, aunque, en este último caso no de la forma que cabría desear. En cuanto a la doctrina, frente a la posición inicialmente mantenida por determinados autores, como HUESCA BOADILLA o ALONSO GONZÁLEZ,²⁰⁷ antes de que se reconociera por los tribunales su naturaleza impositiva, la mayor parte de los autores, con MARTÍN QUERALT, ZORNOZA PÉREZ, y ORÓN MORATAL²⁰⁸ al frente, hizo hincapié en que la categoría tributaria de la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar no es la de dicha figura sino la de un impuesto. Desde un punto de vista normativo, hemos visto cómo el hecho de que se califique como “tasa” al Tributo que grava el juego realizado a través de máquinas responde a la prohibición de crear nuevos impuestos que se impuso por mor del Texto Refundido de las Leyes Fundamentales, aprobado por Decreto 779/1967, de 20 de abril, que permitía modificar por decreto ley impuestos, pero no crearlos. En esta tesitura, recordemos que se utiliza la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, incorporando a su texto los juegos que se autorizan mediante RDL 16/1977, esto es, los juegos de casino, bingo y máquinas recreativas y de azar.

La “tasa” que grava las máquinas de juego nace pues como una extensión de la tasa de 1966, y, sin embargo, pocos años después, el propio legislador reconoce su diferencia en el artículo 13 del Real Decreto 2221/1984 al hablar de su coordinación con otros tributos.

Por su parte, el legislador sustantivo en la materia, menciona la naturaleza impositiva de la figura en el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar aprobado por Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre, que, en su artículo 51, al referirse a las causas que fundamentan la extinción y revocación de las autorizaciones de explotación

²⁰⁷ HUESCA BOADILLA, R., “La constitucionalidad del gravamen complementario de la tasa del juego. Año 1983”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 61, 1989, pp. 109-141; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “Los recargos autonómicos sobre el juego mediante máquinas y aparatos automáticos”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 69, 1993, pp. 373-441.

²⁰⁸ MARTÍN QUERALT, J.B., “En torno a la constitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar”, *Tribuna Fiscal Revista Tributaria y Financiera*, nº 1, 1990, p. 59; ZORNOZA PÉREZ J.J., “El sistema español de tributación del juego mediante máquinas”, ob. cit., pp. 8-14; y ORÓN MORATAL, G., “Los juegos de azar en el sistema tributario”, *Carta Tributaria*, nº 237, 1995, pp.1-15; BANACLOCHE PALAO, C., “Tributos sobre juegos de suerte, envite o azar. ¿Tasas o impuestos?”, *Jurisprudencia Tributaria*, vol. I, 1994, pp. 1342-1355.

y de los boletines de situación, menciona, entre otras, el impago del “impuesto” en alusión a los tributos generados por el desarrollo de la explotación de las máquinas y de la Tasa fiscal sobre el juego.

La exposición de motivos de las normas forales que gravan el tributo, hacen referencia a la necesaria consideración de la *jurisprudencia relativa a la tributación sobre el juego, atendiendo en especial a la sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1994 y a la del Tribunal Supremo de 28 de diciembre de 1998, en las que se declara de forma indubitada el carácter de impuesto de la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar*. Sin embargo, pese a este reconocimiento, ni estas normas, ni las leyes autonómicas que regulan el tributo en cada una de las Comunidades Autónomas a las que ha sido transferido, ni la propia Ley 13/2011 que, como sabemos modifica su hecho imponible, son capaces de red denominarlo según su verdadera naturaleza y aún siguen designando como tasa una figura que es claramente impositiva.

Como decíamos, la jurisprudencia atisba la errónea denominación de este tributo apenas unos años después de que fuera instaurado. Así, son inicialmente las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de febrero y 28 de mayo de 1987 las que comienzan a deslindar del concepto de tasa el tributo contenido en el RDL 16/1977, apuntando a la ausencia de contraprestación administrativa como hecho que justificaría tal distinción. En efecto, el Alto Tribunal es tajante al calificar la figura como “sedicente tasa” indicando que su hecho imponible aparece constituido por la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite y azar, siendo que *su talante permanente y continuo, sin la equivalente y simétrica prestación de un servicio o la realización de una actividad por la Administración, le separa del concepto estricto de tasa, como contraprestación, para aproximarle a una exacción más parecida a un impuesto* (STS de 13 de febrero de 1988, FJ 3).

Por su parte, el Tribunal Constitucional, en su sentencia de 16 de julio de 1987, en la que declara la validez del primer gravamen complementario también sugiere, sin llegar a afirmarlo con rotundidad, que la naturaleza de la “tasa” se acerca más a otra figura tributaria. Su FJ 8 cuestiona si se trata de una “*tasa en sentido estricto o posee más bien naturaleza impositiva*”. Atendiendo a los elementos esenciales del tributo, el Tribunal indica que “*tal como fue configurada en el Real Decreto Ley 16/1977, el hecho imponible de la misma no está constituido exclusivamente por la actividad*

autorizatoria de la Administración, sino también por la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar”, hecho que la alejaría del concepto de tasa. Por otra parte, incidiendo en el resto de elementos que configuran el tributo recuerda que “en dicho Decreto Ley la cuota se determinaba en función de las cantidades jugadas y, aunque posteriormente se convirtió en fija, han estado, sin embargo, presentes como elemento determinante de su cuantía, los rendimientos obtenidos, es decir, en definitiva, la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas o aparatos automáticos.”

Acto seguido, manifiesta *“la dificultad de interpretar el hecho imponible así definido,”* lo que, *“unida a la cuantificación de la obligación tributaria en relación con la capacidad económica derivada del funcionamiento de tales máquinas o aparatos, recuerda ha podido también servir de base a algún autor para concluir que la autorización constituye un acto necesario para que el presupuesto de hecho pueda producirse y, en este sentido, cabe configurarla como un elemento necesario para la realización del hecho imponible, pero nunca como hecho imponible en sí”.* En definitiva, el Tribunal Constitucional señala esta posibilidad pero sin llegar a calificar abiertamente el tributo como un impuesto en lugar de como una tasa.

El camino iniciado por el Tribunal Constitucional se afianza con sentencias posteriores del Tribunal Supremo como la sentencia 19 de enero y 15 de diciembre de 1988 y, sobre todo, con la sentencia que declara la inconstitucionalidad del segundo gravamen complementario, la sentencia de 10 de noviembre de 1994, (STC 296/1994), que hace una descripción de lo que debe entenderse por tasa a tenor de lo dispuesto en la entonces vigente Ley General Tributaria²⁰⁹.

²⁰⁹ Sobre la configuración jurídica de las tasas ver SIMÓN ACOSTA, E.A., “Reflexiones sobre las tasas de las haciendas locales”, *Hacienda Pública Española*, nº 35, 1975, pp. 253-304.; FERREIRO LAPATZA, J.J., “Tasas y precios públicos: La nueva parafiscalidad”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 64, 1989, pp. 485-518; RAMALLO MASSANET, J., “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 90, 1996, pp. 237-274; FERREIRO LAPATZA, J.J., “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, 1998, pp. 549-558; SIMÓN ACOSTA, E.A., *Las tasas de las entidades locales: (el hecho imponible)*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 1999; CHICO DE LA CÁMARA, P., “La tasa: Cuestiones problemáticas”, *Tributos Locales*, nº 86, 2009, pp. 11-30; ZORNOZA PÉREZ, J.J.; ORTIZ CALLE, E., “Las tasas”, en RAMALLO MASSANET J. (Ed.), *Los tributos locales*, 2ª ed. Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pp. 791-917; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 153, 2012, pp. 123-164.

Al respecto insiste en la actividad administrativa como elemento configurador del hecho imponible de esta figura recordando que, a tenor del artículo 26 de la entonces vigente Ley General Tributaria, *“el hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Administración Pública, mientras que el hecho imponible del impuesto se relaciona con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo”*. Abundado en este argumento la ulterior reflexión es la de que *“en las tasas la determinación del sujeto pasivo se realice por referencia a la actividad administrativa y el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con los que tiene una relación, más o menos intensa, de contraprestación, mientras que en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica que no opera como elemento configurador en las tasas, y, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota”*.

Basándose en lo anterior, el Tribunal evidencia que *“el régimen jurídico de la figura impositiva establecido en el Real Decreto Ley 16/1977 y completado por disposiciones posteriores, especialmente los Reales Decretos-leyes 9/1980 y 2.221/1984, se estructura como un “impuesto estatal”*”. En la misma línea, su posición es concluyente al indicar que *“el tributo sobre el juego creado por el artículo 3 del Real Decreto- ley 16/1977 es una figura fiscal distinta de la categoría de “tasa”, puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituye un auténtico “impuesto” que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresiva de capacidad económica. Por consiguiente, resuelve, el tributo de referencia, pese a su denominación legal, es un verdadero impuesto estatal*.

A pesar de este reconocimiento expreso, resulta significativo que, como hemos mencionado, el regulador no haya rectificado el *nomen iuris* de la figura, lo haya subsumido bajo la denominación genérica de “Tributo sobre el juego” (como en el caso de las Haciendas de los Territorios Forales) o en el peor de los casos haya mantenido su errónea denominación de “tasa”.

En este sentido, la Ley 13/2011 podría considerarse como otra oportunidad perdida para calificar a esta figura de acuerdo con su verdadera naturaleza tributaria, si bien es cierto que, como veremos, el Impuesto sobre actividades de juego ajusta su denominación a su naturaleza, no lo es menos que a la hora de referirse al tributo creado en 1977, sigue denominándolo tasa, lo cual, no puede calificarse sino de anacrónico, inexacto y perturbador.²¹⁰

B. Impuesto directo vs. Impuesto indirecto

Dando por sentada la naturaleza impositiva de la “tasa” fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, el siguiente paso es determinar ante qué tipo de impuesto nos encontramos, ante un impuesto directo o ante un impuesto indirecto.

Autores como, MARTÍNEZ MUÑOZ, GARCÍA FRÍAS o CASCAJERO SÁNCHEZ,²¹¹ han defendido su carácter de impuesto indirecto frente a otros como ORÓN MORATAL,²¹² que mantienen su naturaleza de impuesto directo, y ello, pese a que la propia normativa (como en el caso de las normas forales que regulan el Tributo sobre el Juego) lo encuadra dentro de la imposición indirecta. Así, frente al consenso respecto a su calificación de impuesto, el tipo de impuesto ante el que nos encontramos es objeto de discusión doctrinal, por lo que merece que nos detengamos en su análisis.

La calificación del impuesto como impuesto directo o indirecto puede realizarse atendiendo a distintos criterios. Como indica GARCÍA LUIS²¹³ podemos indicar que se trata de un impuesto directo cuando grava manifestaciones inmediatas de capacidad económica como la renta y el patrimonio, mientras que sería indirecto cuando recae

²¹⁰ Al respecto, ORÓN MORATAL a propósito de la STC 296/1994, viene a calificarla como “requerimiento en forma al legislador estatal para que modifique la legislación vigente, al menos en cuanto a la denominación del tributo, emplee correctamente los términos jurídicos ya acuñados para referirse a conceptos previamente establecidos, y deje de zaherir en este punto al principio de seguridad jurídica”. ORÓN MORATAL, G., “Los juegos de azar en el sistema tributario”, ob. cit., p. 5.

²¹¹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “La Tasa sobre los Juegos de suerte, envite o azar: Comentario a la STC 296/1994, de 10 de noviembre”, *Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*, núm. 81, 1996, pp. 19-30; GARCÍA FRÍAS, A., “La constitucionalidad del recargo catalán sobre la tasa estatal que grava las máquinas tragaperras”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 68, 1995, pp. 17-23; CASCAJERO SÁNCHEZ, M^a.A., “El impuesto sobre el juego que grava las máquinas recreativas y el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica”, *Impuestos Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 20, nº 2, 2004, pp. 168-194.

²¹², ORÓN MORATAL, G., *Régimen fiscal del juego en España*, ob. cit., p. 101.

²¹³ GARCÍA LUIS, T., “El tributo: concepto y clases”, en Merino Jara, I. (Dir), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Tecnos, Madrid, 2017, pp. 172 y ss.

sobre manifestaciones mediatas como el consumo o el tráfico de bienes.²¹⁴ Otro criterio sería atender a la existencia o no de traslación jurídica del impuesto, resultando que son indirectos aquellos que, como el IVA, son trasladables jurídicamente. Así, desde un punto de vista estrictamente jurídico, estaríamos ante un impuesto directo cuando la norma establezca la obligación de pago del mismo a un sujeto concreto sin concederle el derecho a resarcirse de una tercera persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídico tributaria. Por el contrario, si la norma concede al sujeto pasivo la facultad de obtener de una tercera persona ajena al círculo de obligados en la relación jurídico tributaria el reembolso del impuesto pagado al erario público, estaríamos ante un impuesto indirecto.

La calificación como impuesto directo o indirecto no es indiferente, pues, en atención a la misma no sólo la incidencia del Derecho Europeo en la materia será distinta; en función de la capacidad económica gravada, según sea el objeto del tributo, también podremos medir el grado de cumplimiento de los principios tributarios constitucionales a tenor de la fiscalidad global a la que ésta se ve sometida. Al respecto, comenzaremos recordando que ni la normativa estatal, ni las normativas autonómicas, ni las normas forales que regulan la “tasa” sobre el juego recogen en la cuantificación de la misma una mención expresa a la capacidad económica que se quiere gravar.

En efecto, como ocurre en el RDL 16/1977, el objeto fin del tributo, la riqueza por la que se quiere hacer tributar, no está expresamente citada en el texto legal, y, pese a ello, se infiere de su articulado, que hace constantes referencias a la explotación de la máquina de juego,²¹⁵ a las rentas obtenidas, y, en consecuencia, a la capacidad económica de la empresa operadora que la explota.

En línea con lo anterior, el propio Tribunal Constitucional al juzgar la constitucionalidad del primer gravamen complementario, en concreto, el fundamento jurídico octavo de la STC 126/1987, de 16 de julio, hace una referencia expresa al objeto fin del tributo al indicar que la cuota del tributo se fijaba en un principio “en

²¹⁴ Se seguiría así la teoría económica de la imposición propuesta por SAINZ DE BUJANDA, aquella que atiende al objeto del impuesto, esto es, a la naturaleza de la riqueza gravada, en virtud de la cual se entiende como impuestos directos los que recaen sobre el patrimonio o sobre la renta obtenida, entendiéndose por indirectos los que tienen por objeto la circulación, el tráfico de la riqueza y las distintas modalidades del consumo o renta gastada.

²¹⁵ Artículos 3; 5.2; 7.dos.e); 12.2; 11.5...

función de las cantidades jugadas y, aunque posteriormente se convirtió en fija, han estado sin embargo, presentes como elemento determinante de su cuantía, los rendimientos obtenidos, es decir, en definitiva, la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas o aparatos automáticos”.

Más aún, años más tarde, el fundamento jurídico cuarto de la STC 296/1994 indica que la “tasa”, “*constituye un auténtico impuesto que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta*” (FJ 4). MARTÍNEZ MUÑOZ, GARCÍA FRÍAS y CASCAJERO SÁNCHEZ²¹⁶, critican la posición adoptada por el Tribunal Constitucional subrayando que tal afirmación tildaría el propio impuesto de inconstitucional por permitir hasta una triple imposición sobre el beneficio empresarial de la empresa operadora²¹⁷ de juego, lo que atentaría, en su opinión, contra el principio de capacidad contributiva, el de no confiscatoriedad e incluso el principio de igualdad en conexión con el derecho a la libre elección de profesión u oficio y a la libertad de empresa.

Por el contrario, en opinión de estas autoras, si se considera que la capacidad económica gravada es la del jugador, por tratarse de un impuesto sobre el consumo, la naturaleza de este impuesto sería la de un impuesto indirecto, y, por tanto, las mencionadas inconveniencias quedarían solventadas.

En el mismo sentido, no faltan pronunciamientos del Tribunal Supremo que sostienen que lo que se pretende gravar es el juego, el gasto realizado por el jugador. Las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de mayo y 19 de diciembre de 1990, la de 14 de junio de 1999, y la 25 de noviembre de 2000 (FJ 2) indican que “*ha reconocido el Tribunal Constitucional y esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, que su naturaleza no era la de auténtica tasa, sino la de un impuesto que por su objeto y por su justificación es la de un impuesto que grava especialmente un determinado gasto o consumo (el juego), no conveniente, con el fin de reintegrar a la sociedad vía impuesto,*

²¹⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “La Tasa sobre los Juegos de suerte, envite o azar: Comentario a la STC 296/1994, de 10 de noviembre”, ob. cit.; GARCÍA FRÍAS, A., “La constitucionalidad del recargo catalán sobre la tasa estatal que grava las máquinas tragaperras”, ob. cit.; CASCAJERO SÁNCHEZ, M^a.A., “El impuesto sobre el juego que grava las máquinas recreativas y el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica”, ob. cit.

²¹⁷ Al estar sometida a IRPF o en su caso IS, a la “tasa” sobre juegos de suerte, envite y azar y, eventualmente al recargo autonómico sobre la misma.

una parte que compense el daño moral y social que produce el juego, aparte de la tributación general y normal de los rendimientos que obtengan los operadores". En cuanto al componente moral o extrafiscal que anida en la normativa sobre el juego nos extenderemos en el cuarto apartado de este punto tercero, por lo que, no haremos más referencias al respecto en estos momentos. En cualquier caso, más allá de esta afirmación, el Tribunal Supremo no otorga argumentos adicionales que justifiquen la calificación de la "tasa" como un tributo indirecto. En este sentido, como hemos visto, los elementos configuradores del tributo, en concreto, lo referidos a su cuantificación insisten en la consideración de la misma como un impuesto directo que pretende gravar la capacidad económica de la empresa operadora como sujeto pasivo del impuesto. La tributación de las máquinas de juego multipuesto es especialmente significativa al respecto. En efecto, si la capacidad económica que pretende gravarse es la de la persona usuaria del dispositivo, si se opta, como se hace, por mantener un sistema de cuotas fijas para determinar la deuda tributaria, lo correcto sería establecer una tasa uniforme por cada jugador que pueda utilizar la máquina, es decir, exigir tantas "tasas" como puestos tiene la máquina multipuesto. Esto es, precisamente, lo que se hace para las máquinas que ofrecen la posibilidad de jugar a dos usuarios. Sin embargo, tal y como hemos podido comprobar, para aquellas máquinas que posibilitan participar en el juego a tres o más usuarios, el legislador (tanto estatal, autonómico como foral) modula la cuantía de la cuota exigiendo una cuota (distinta según sea una máquina recreativa o de azar) más un porcentaje de esa cantidad o una cuantía fija por cada jugador que exceda de dos.

En otras palabras, la deuda tributaria no se fija en función de la capacidad económica de la persona usuaria, sino, por el contrario, en función de la capacidad de la empresa operadora que presta el servicio, a quien se atenúa la cuota a abonar a la hacienda teniendo en cuenta no sólo el elevado coste de las máquinas de estas características,²¹⁸ sino, también, las particularidades del juego desarrollado por las mismas que hacen que los ingresos obtenidos no sean proporcionales al número de puestos de los que disponen.²¹⁹

²¹⁸ Que aumenta cuanto mayor es el número de puestos que ofrecen.

²¹⁹ Ver al respecto *Informe sobre las tasas fiscales de las máquinas de tipo "B" y otros juegos autorizados en salones de España y extracto de normativa aplicable*, publicado por ANESAR, el 1 de abril de 2017, disponible en <http://www.ansar.com/wp-content/uploads/2017/08/Fiscalidad-maquinas-2017-v2-marzo17.pdf>

Por su parte, según hemos comentado, desde un punto de vista jurídico la línea que distingue entre la imposición directa y la indirecta se circunscribe a la posibilidad de repercusión del impuesto.²²⁰

Aunque en el epígrafe siguiente nos volvamos a referir a la repercusión con ocasión del análisis de la eventual conculcación del artículo 33 de la Sexta Directiva por parte de la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar, referiremos ahora unas breves líneas sobre el tema para dilucidar si también desde el punto de vista de la teoría jurídica nos encontramos ante un impuesto indirecto.

Analizada la estructura del tributo, debemos convenir que se exacciona exigiendo el pago de una cuota fija y que no contempla expresamente la repercusión (por ejemplo mediante factura o recibo) al consumidor por tratarse de una transacción automática mediante el uso de monedas en la que el precio de la utilización del servicio, el precio de la partida, viene determinado por la propia norma sustantiva. En este sentido, la norma sustantiva además de determinar el precio de partida, también señala el porcentaje mínimo de devolución en premios lo cual implica que ante una eventual subida del impuesto, la empresa operadora no pueda trasladar este importe adicional al usuario del servicio sino que deba asumirlo a costa de su propio beneficio.²²¹ Por su parte, más allá de lo que pueda suponer respecto a la eventual consideración práctica como sujeto pasivo del empresario hostelero o de su calificación como aparcería industrial o un negocio en participación, tampoco en el hecho de que la empresa operadora y el titular del establecimiento de hostelería compartan el gasto de la “tasa” podemos sustentar la existencia de una repercusión de la misma.

En definitiva, la repercusión de la “tasa” al usuario de las máquinas de juego no se lleva a cabo ni de forma expresa ni de forma implícita, lo que nos lleva a pensar que desde un punto de vista jurídico, tampoco podemos calificarlo como un impuesto indirecto. El hecho de que los impuestos directos normalmente graven rentas netas y de que la tasa grave una renta bruta (según se dispone en el artículo 3 del RDL 16/1977, en gran parte de la normativa autonómica antedicha, o el artículo 7 de las respectivas

²²⁰ Sobre la repercusión del impuesto ver FERREIRO LAPATZA, J.J., “Sujetos Pasivos y capacidad económica”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 71, 1991, p. 313.

²²¹ A diferencia de lo recogido en la Ley 5/1990 respecto al incremento del precio de partida y el consiguiente aumento del importe de la tasa, en la actualidad, no se contempla esta posibilidad ni por la normativa estatal ni por la regulación foral.

normas forales, aunque no así en la ley foral navarra), tampoco desvirtúa este calificativo.²²²

C. ¿Impuesto sobre el volumen de negocios?

En la década de los noventa del siglo pasado, las sucesivas sentencias de distintos órganos jurisdiccionales que vinieron a confirmar como objeto de la “tasa” “los rendimientos obtenidos, ..., la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas”²²³, “los rendimientos previsibles o la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas”²²⁴, o aquellas otras que consideraban que grava la facturación bruta de la máquina²²⁵ indujeron a que determinados sectores de la doctrina²²⁶ calificaran la misma como un impuesto sobre el volumen de negocios.

La cuestión no era meramente dogmática, pues, la consideración del Tributo sobre el Juego como un impuesto sobre el volumen de negocios planteaba la duda de la eventual vulneración del art. 33 de la Sexta Directiva del IVA, Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, concerniente a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios,²²⁷ por lo que, en su caso, la “tasa” como impuesto sobre el volumen de negocios podía llegar a ser considerada como contraria al Derecho Comunitario.

El citado artículo 33 (actual 401) dispone que: “*sin perjuicio de lo que se*

²²² Y ello estaría en consonancia con la afirmación de que el Impuesto sobre Actividades de Juego no es sino una prolongación de la “tasa” y ello porque el primero distingue entre bases imponibles constituidas por ingresos brutos e ingresos netos según el juego cuya prestación pretenda gravarse.

²²³ FJ 8º STC 126/1987.

²²⁴ FJ 4º STC 296/1994.

²²⁵ FJ 8º STSJC 5 de octubre de 1999.

²²⁶ Cuyo mayor valedor fue ZORNOZA PÉREZ, entre otros en ZORNOZA PÉREZ, J.J., “El gravamen complementario de la tasa sobre el juego como impuesto sobre el volumen de negocios”, *Álea*, nº 2, 1995, pp. 3-5; ZORNOZA PÉREZ, J.J.; GARCÍA CAMPOS, M., “La tasa sobre el juego y su gravamen complementario como impuestos sobre el volumen de negocios”, *Impuestos Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 10, 1997, pp. 523-536; ZORNOZA PÉREZ J.J., “La tasa sobre el juego y su gravamen complementario: Naturaleza y compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, *Álea*, nº 11, 1997, pp. 17-20.; Ver también sobre el tema SOTRES MENÉNDEZ, R., “La Tasa fiscal sobre el juego ¿Impuesto sobre el volumen de negocios?”, *Álea*, nº 11, 1998, pp. 11-15; ORÓN MORATAL, G., “Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 97, 1998, pp. 53-98.

²²⁷ Sobre las limitaciones que implica la Sexta Directiva ÁLVAREZ ARROYO, F., “Un límite a la creación de tributos: El artículo 33 de la sexta directiva en materia de IVA”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, 2002, pp. 99-115.

establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, sobre consumos específicos, de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios”.

Autores como ZORNOZA PÉREZ, trayendo a colación la STJCE sentencia de 3 de marzo de 1988 (asunto 252/86) recuerdan que *“si bien un tributo de cuota fija (como la tasa) puede, en determinadas condiciones ser considerado como una imposición a tanto alzado de los ingresos que reviste el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios, este carácter sólo puede reconocerse a condición de que, por una parte, la cuota haya sido fijada sobre la base de una evaluación objetiva de los ingresos previsibles en función del número de prestaciones susceptibles de producirse y de su precio y, por otra parte, de que se establezca que el tributo sea susceptible de repercutirse en el precio de las prestaciones para que sea soportado, en definitiva por el consumidor”*²²⁸.

Al respecto, y consciente de que *“es cierto que ni la regulación de la tasa ni la del gravamen complementario prevén un mecanismo jurídico que realice la traslación jurídica de la carga tributaria”*, entiende que, en cualquier caso *“no lo es menos que la repercusión de un tributo puede realizarse tanto de forma directa como indirecta”* por lo que convendría que se aclarara, en sede judicial el alcance de lo que ha de entenderse como impuesto sobre el volumen de negocios para analizar si, habida cuenta de las limitaciones en el precio de la partida de las máquinas recreativas y las consiguientes constricciones para la repercusión de la “tasa”, el tributo debiera subsumirse dentro de dicho género.

En esta tesitura, la Audiencia Nacional plantea, en diversos procedimientos relativos a esta materia, cuestión prejudicial ante el TJCE, dando lugar a los asuntos C-370/95; C371/95 y C-372/95 acumulados²²⁹. En concreto, las cuestiones planteadas son

²²⁸ ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La tasa sobre el juego y su gravamen complementario como impuestos sobre el volumen de negocios”, ob. cit. p. 529; ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Notas sobre el concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en la sexta directiva”, *Noticias CEE*, nº 19, 1989, pp. 31-37.

²²⁹ *Vid.* GARCÍA CAMPOS, M., “La Tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar. naturaleza jurídica. respuestas sugeridas al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en las cuestiones prejudiciales C-370/95, C-371/95 y C-372/95 planteadas por la audiencia nacional”, *Álea*, nº 6,

dos. En primer lugar, se solicita al Tribunal que determine si el concepto de repercusión del impuesto al consumidor, preciso para configurar el concepto de impuesto sobre el volumen de negocios de acuerdo con la configuración de la normativa comunitaria, presupone siempre que la ley del tributo establezca expresamente que el tributo es susceptible de repercutirse al consumidor, o si resulta suficiente que, de acuerdo con una interpretación razonable de dicha ley, el tributo pueda considerarse incluido en el precio que paga el consumidor. En segundo lugar, se requiere al Tribunal para que exclarezca si un tributo como la “tasa” que se exacciona por cuota fija de cuantía importante en el total del giro o facturación, un tributo que tiene en cuenta dicho giro, si es que en definitiva lo paga el consumidor, puede considerarse impuesto sobre el volumen de negocios aunque no conste la repercusión expresa (factura) al mismo, por tratarse de transacciones automáticas en las que existiendo un precio de utilización, se articulan mediante el uso de monedas. Finalmente, se le interpela sobre si así configurado, el tributo vulnera el artículo 33 de la Sexta Directiva, en materia de IVA y si, por tanto, resulta incompatible con la misma.

Pues bien, las cuestiones prejudiciales fueron resueltas por el TJCE en Sentencia de su Sala 5ª de 26 de junio de 1997. Respecto a la primera cuestión formulada, el Tribunal entiende que el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo, Sexta Directiva debe interpretarse entendiendo que para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, no es necesario que la legislación nacional que le es aplicable prevea expresamente que dicho tributo pueda repercutirse sobre los consumidores. En cuanto a la segunda interpelación, el TJCE indica que el art. 33 de la referida Directiva 77/388/CEE debe juzgarse interpretando que para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, no es necesario que su repercusión sobre los consumidores conste en una factura o documento equivalente. El Tribunal recuerda que, en todo caso, corresponde al Juez nacional comprobar si el tributo controvertido puede gravar la circulación de bienes y servicios de manera comparable al IVA, examinando, para ello, si dicho tributo tiene las características esenciales del IVA, a saber, si tiene carácter general; si es proporcional al precio de los servicios; si se percibe en cada fase del proceso de producción y distribución; y, si se

1996, pp. 21-23; y, aunque para el juego del bingo, en relación con una eventual vulneración de la Sexta Directiva, GARCÍA CAMPOS, M., “Panorama actual de la tributación del bingo; vulneración de la tasa satisfecha por el juego del bingo de la sexta directiva 77/388/CEE”, *Álea*, nº10, 1997, pp. 10-13.

aplica al valor añadido de los servicios.²³⁰

La Audiencia Nacional finalmente no llegó a pronunciarse sobre el asunto, aunque sí lo llegó a hacer el Tribunal Supremo en diversas ocasiones. Así, la Sala Tercera, en sentencia de 10 de abril de 1997, determina los elementos configuradores del Impuesto sobre el Valor Añadido indicando; que debe gravar todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios como un impuesto indirecto sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, cualquiera que sea el número de las transacciones económicas que tengan lugar en los procesos de producción y distribución; que debe exigirse el tributo sobre el valor añadido de cada transacción, lo que se logra restando el Impuesto sobre el Valor Añadido que gravó las adquisiciones anteriores, repercutiendo el impuesto a todo adquirente posterior y llevando a cabo, en importaciones y exportaciones, los correspondientes ajustes en frontera.

Por su parte, el mismo Tribunal Supremo, en sentencia de 28 de diciembre de 1998, analizando la cuestión que nos ocupa y partiendo del concepto del IVA, señala en su fundamento jurídico cuarto que *“es obvio, pues que el Impuesto (o la sedicente Tasa) sobre el juego no es incompatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido (se decrete, o no, la exención del mismo) ni, desde un punto de vista normativo, con el art. 33 de la Sexta Directiva”*. Y añade, en contra de lo que hemos establecido en apartados precedentes que: *“el que el hecho imponible de dicha Tasa no se agote con el acto de autorización sino que comprenda su mantenimiento durante un determinado plazo significa, simplemente, ...que autorizada una máquina y devengada la correspondiente tasa, se abre un marco de actuación para la empresa operadora titular durante dicho plazo; y si aquélla no hace uso de la posibilidad de explotación o, por ejemplo los rendimientos fueran nulos, ello no afectaría al devengo del impuesto o tasa. En definitiva el hecho imponible está constituido más por la autorización que por la efectividad de la explotación; planteamiento que impide que estemos frente a un tributo*

²³⁰ TERRA y WATTEL recuerdan que la prohibición de medidas similares al IVA ha sido objeto de más de treinta asuntos ante el TJUE, quien ha rechazado en la mayoría de las ocasiones la equivalencia de la medida que daba origen a la controversia (TERRA, B.J.M.; WATTEL, P.J., *European Tax Law*, Kluwer Law International, 2012, p. 461).

Vid. al respecto, entre otras, sentencias de 11 de octubre de 2007, *KÖGÁZ*, C-283/06; de 3 de octubre de 2003, *Banca Popolare di Cremona*, C-475/03; de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12...

sobre el volumen de negocios.” Finalmente, concluye el argumento señalando que “la consideración estimativa de los rendimientos obtenidos o a obtener a efectos de determinar la cuota fija exigible no es más que un parámetro de cuantificación de la capacidad económica; y ésta es un principio a tener presente en la configuración de cualquier tributo en nuestro ordenamiento, por imperativo constitucional. Pero no por ello la tasa o el impuesto cuestionado recae sobre el volumen de negocios, pues no se determina su cuota sobre la base de una evaluación objetiva de los ingresos en función de los servicios susceptibles de prestarse”.

La mencionada sentencia establece los pilares sobre los que se fundamenta la doctrina asentada en esta cuestión por la sentencia de 25 de noviembre de 2000 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la que se estima el recurso de casación en Interés de Ley nº 817/2000 interpuesto por la Generalidad de Cataluña contra sentencia dictada, con fecha 5 de octubre de 1999, por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sentencia, aquella, en la que se planteaba la posible consideración de la Tasa sobre el juego como un impuesto sobre el volumen de negocios y la posible contravención de la citada Sexta Directiva del IVA.

Al respecto indica taxativamente que *“la Tasa Fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, establecida por el Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero, en cuanto a las máquinas tipo “B”, o recreativas con premio, no es impuesto sobre el volumen de negocios y, en consecuencia, no contraviene el artículo 33 de la Sexta Directiva del IVADirectiva 77/ 388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977 concerniente a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios”* (FJ 3). Al mismo tiempo, abunda en el tema indicando que *“queda muy lejos la posible consideración de la Tasa Fiscal sobre el Juego como un impuesto análogo al IVA, lo cual no quiere decir, distinción que debe hacerse a efectos dialécticos, que el juego no pueda incluirse como hecho imponible del IVA, que por cierto, la Sexta Directiva (77/388/ CEE) del Consejo de 17 de mayo de 1977, eximió al disponer en su art. 13, B, f) lo siguiente:Otras exoneraciones”*. Como veremos en epígrafes venideros, la legislación española sobre el IVA ha mantenido dicha exención, lo que lleva a concluir al Alto Tribunal que *“los juegos de suerte, envite o azar, gravados por nuestra Tasa Fiscal, han estado y están extramuros del Impuesto sobre el Valor Añadido, razón por la cual la cuestión relativa a si dicha Tasa Fiscal vulnera o no el artículo 33 de la Sexta Directiva es casi irrelevante.”*

El fallo hace suya la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas recogida en la sentencia de 19 de marzo de 1991 (109/90), asunto *NV Giant*²³¹. Así exige, en primer lugar que el impuesto tenga como hecho imponible una entrega de bienes o una prestación de servicios concreta, que por su concreción, no afecte ni pueda afectar al IVA con carácter general. El impuesto de que se trate, aunque su hecho imponible sea muy concreto, debe diferir en su estructura y funcionamiento del IVA para no interferirlo. En su fundamento jurídico 11º señala que *“para apreciar si un tributo tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, es preciso verificar, si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA gravando la circulación de bienes y servicios e incidiendo en transacciones comerciales de una manera comparable a la que caracteriza al IVA.”*

En este sentido, el Tribunal Supremo considera que la Tasa del Juego no es un impuesto sobre el volumen de negocios porque siguiendo la fundamentación de la STJCE de 19 de marzo de 1991, en primer lugar, no se aplica más que a una categoría limitada de servicios (los que prestan las máquinas recreativas tipo “B” o recreativas con premio). En segundo lugar, porque no se recauda en todas las fases de la producción sino solamente en una fase, la de realización de los juegos referidos, sin que sea posible deducir de la cuota de la Tasa sobre el Juego tributo indirecto previo alguno. En tercer lugar, porque la Tasa Fiscal sobre el Juego no se proyecta sobre el valor añadido en el ámbito de cada transacción, sino indiciariamente sobre el importe bruto de la recaudación mediante una cuota fija. Asimismo, a juicio del Tribunal (cuya opinión compartimos), la tasa sobre el Juego forma parte de los costes, pero no es objeto de una repercusión jurídica de naturaleza tributaria, como pueda ser el IVA.

Finalmente, añade que debe considerarse como elemento diferenciador el distinto procedimiento de exacción del IVA y de la Tasa Fiscal sobre el Juego. Así en el IVA, como impuesto plurifásico, la exacción se lleva a cabo a medida que se realizan las entregas de bienes, la prestación de servicios, las ejecuciones de obras etc..., mediante las facturas y certificaciones de obras que expiden los sujetos pasivos, y repercutiendo el impuesto correspondiente. Por el contrario, la “tasa” se presenta como un impuesto monofásico minorista que se percibe en un único momento del circuito de

²³¹ Y más adelante en sentencias de 10 de junio de 2010 *Leo Libera*, asunto c-58/09 y de 24 de octubre de 2013 *Metropol*, asunto c-440/12 o las mencionadas en la nota a pie de página anterior.

producción y comercialización.

D. Impuesto especial

El evidente trasfondo ético que afecta a la práctica de juegos de suerte, envite o azar ha quedado patente al analizar su regulación sustantiva en la introducción histórica sobre la materia. Del análisis realizado se infiere cómo la legalización y consiguiente despenalización del juego ha dado lugar a un férreo control administrativo del acceso y ejercicio de esta actividad. Al mismo tiempo, se observa cómo a pesar de esta despenalización, subyace, no obstante, un poso moralizante que tiende a juzgar peyorativamente el juego privado y a señalarlo como una actividad a tutelar. En efecto, además de la justificación de la existencia de la “tasa” como fuente de financiación adicional para las administraciones pertinentes²³², la finalidad tuitiva de este tributo queda patente en la exposición de motivos del mismo RDL 16/1977 o del gravamen complementario creado por Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

En concreto, tal y como reconoce la sentencia que declara su inconstitucionalidad, la enmienda que suscitó el incremento de la tasa y la creación del gravamen complementario para el ejercicio 1990, hace referencia la justificación social del mismo aduciendo distintos motivos entre los que destaca la alusión a la creciente intensidad de fenómenos sociales poco deseables como ludopatías, cambios en los comportamientos, tensiones familiares.. derivados, todos ellos, del incremento del gasto en los juegos de suerte, envite o azar. Asimismo, se esgrime como fundamento justificante de la ampliación del importe de la “tasa” el pernicioso efecto que suscita “*la reorientación de la actividad de las empresas de juego, y en especial de los casinos, hacia las máquinas de juego, con la proliferación de “mini casinos” que afectan a los estratos medios y bajos de la renta personal*” (FJ 5.C).

Pues bien, según recuerda el Tribunal Constitucional, desde la perspectiva de la Carta Magna, los objetivos que pretenden alcanzarse, esto es los efectos económicos y sociales que se quieren evitar con la regulación tributaria propuesta son perfectamente válidos. En palabras del Tribunal Constitucional, nada se opone “*a la utilización de la*

²³² Finalidad recogida expresamente en el Real Decreto Ley 16/1977, en el Real Decreto Ley 9/1980, en el Real Decreto 463/1983, en el Real Decreto Ley 8/1982 o en el Real Decreto 2221/1984, entre otros.

tasa sobre el juego, no sólo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales” (FJ 5.C).

El propio Tribunal Constitucional, en sentencia 37/1987, de 26 de marzo, reconoce, que *“es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”* (FJ 13). En este sentido, los tributos se configurarían como un instrumento más para articular los principios rectores de la política social y económica contenidos en el Capítulo III, del Título I de la Constitución.

En línea con lo anterior, la Ley General tributaria y sus homólogas Normas Forales Generales Tributarias y Ley Foral General Tributaria reconocen, en el artículo 2 (4 en la LFGT), que los *“tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*.

La “tasa” se ha utilizado, por tanto, como un instrumento para condenar la utilización de las actividades de juego dificultando su ejercicio mediante el establecimiento de una carga fiscal que trasciende la fiscalidad que afecta a las empresas dedicadas a otros ámbitos económicos. Se grava el ejercicio de esta actividad con la intención de frenar su práctica o de dificultarla incidiendo en lo pernicioso de sus efectos.

Según analizaremos en el Capítulo III de esta obra, la razón expuesta, no justifica el establecimiento de un gravamen que pudiera resultar contrario a los principios tributarios contenidos en la Constitución. Sin embargo, acerca esta figura a la de los impuestos especiales. Como sabemos, en líneas generales podríamos definir los impuestos especiales como impuestos normalmente monofásicos, indirectos y que gravan un consumo específico (aunque en ocasiones graven determinadas fabricaciones) de forma adicional a la imposición ordinaria aplicable al tráfico jurídico de bienes y servicios. De lo antedicho respecto a la relación de la tasa con la Sexta Directiva

inferimos que la misma es un impuesto monofásico. En cuanto a su naturaleza como impuesto directo también nos hemos referido en apartados precedentes. Finalmente, en cuanto a los impuestos especiales que gravan consumos específicos LUCAS DURÁN²³³ apunta a que “ello es así *porque en la mayoría de los casos se trata de consumos gravados tradicionalmente por la gran potencia recaudatoria que deriva de su demanda rígida y a los que recientemente se ha añadido un fundamento extrafiscal, que apunta en gran parte al hecho de que se provocan una serie de costes a la sociedad que los contribuyentes de estos impuestos están llamados a sufragar en mayor medida*”. En consecuencia, además de la función recaudatoria consustancial a todo tributo, en los tributos especiales confluye otra finalidad adicional, la del establecimiento en determinadas áreas de políticas directoras dirigidas, bien a encaminar la conducta de ciertas personas respecto a determinados consumos que podrían derivar en costes sanitarios y sociales, como el alcohol o el tabaco, o bien al conjunto de la sociedad por consumos que suponen, por ejemplo, una lesión del medio ambiente (electricidad, hidrocarburos...).

Pese a que, como hemos concluido, la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar, se configura como un impuesto directo, lo cierto es que esta figura despliega un gran parecido con lo que generalmente se viene a entender como un impuesto especial.

Aunque el establecimiento del tributo no se realice sobre un consumo, pues, como hemos visto afecta directamente a la capacidad económica de la empresa operadora sin que ésta pueda repercutir su coste al consumidor del producto, su existencia responde a una finalidad extrafiscal manifiesta. Por ello, aun cuando sus circunstancias no se circunscriban estrictamente al ámbito de los impuestos especiales tradicionales, entendemos que podríamos considerarlos como una subespecie de los mismos. Al igual que el resto de impuestos especiales, la tributación sobre el juego es históricamente anterior al gravamen general sobre el consumo. Según vimos, su existencia se remonta a siglos atrás y, de la misma forma que en su día se establecieron tributos sobre consumos específicos, como el azúcar, gracias a una sencilla recaudación derivada de su vinculación a algún tipo de monopolio estatal, se estableció sin una

²³³ LUCAS DURÁN, M., “Impuestos especiales y aduaneros”, en MERINO JARA, I. (Dir), *Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, (2017) , p. 434.

lógica de justicia tributaria que ha tenido, o aún tiene, que adaptarse a los principios recogidos en la Constitución de 1978.

En este sentido, si bien es cierto que el Tributo sobre el juego no aparece reflejado ni en la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, ni en la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, ni en la actual Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, no lo es menos que existen impuestos especiales que no se contienen en la mencionada norma, como el de los gases fluorados, el de las primas de seguros, o el de la realización de determinadas actividades económicas como la producción de energía, la producción y almacenamiento de residuos radioactivos...).

La propia Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, permite a los Estados, en su artículo 1.2 .b, establecer otros impuestos sobre prestaciones de servicios que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. Como sabemos, el Tributo sobre el Juego no tiene ese carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, por lo que, en principio podría ser también considerado como un impuesto especial sobre este tipo de servicios.

En definitiva, nos encontramos ante un impuesto a caballo entre el impuesto cedido y el impuesto propio de las Comunidades Autónomas, un impuesto concertado y conveniado de normativa autónoma en los Territorios Forales y en Navarra; un impuesto directo, de naturaleza real (por estar vinculado a la existencia de una autorización de instalación o permiso de explotación), especial, objetivo y periódico²³⁴.

II. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES DE JUEGO Y TASA POR LA GESTIÓN ADMINISTRATIVA DEL JUEGO

1. Impuesto sobre Actividades de Juego

Tal y como comentamos en el Capítulo I, la Ley 13/2011, de regulación del juego, supone el último hito en la evolución normativa de esta actividad en el Estado. La Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra no son

²³⁴ Aun cuando sobre esta última afirmación ESCRIBANO LÓPEZ entiende que más que un impuesto periódico se trata de un impuesto cíclico de devengo instantáneo que se produce con cada compra o acto de juego. (ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir, perfiles constitucionales*, ob. cit., p. 400).

ajenas a este contexto. Como hemos comentado, en apartados precedentes, el ámbito de aplicación de la Ley 13/2011 abarca todo el Estado, incluidos los Territorios Históricos y Navarra. De hecho, su artículo 48, que según hemos visto crea el Impuesto sobre Actividades de Juego, recoge, en su último inciso una referencia a los regímenes forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de Navarra, respectivamente. Asimismo, la Disposición Final Décima, referida al régimen aplicable a los sistemas de Concierto y Convenio, en lo que se refiere a dicho impuesto indica que en virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco de lo dispuesto en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las Ley del Concierto y Convenio Económico .

En este sentido, la Ley 7/2014, de 21 de abril, aprueba la modificación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014. El contenido del mencionado Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, ratificado por las respectivas Juntas Generales y promulgado a través de la referida Ley, supone además de una modificación de los términos de la concertación de algunos tributos que ya lo estaban, la concertación de otros nuevos, entre los que se encuentra, como decíamos, el Impuesto sobre Actividades de Juego.

En consonancia con lo previsto en el nuevo artículo 36 del vigente Concierto Económico, dicho impuesto ha de regirse por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, por lo que se hace necesario que las respectivas Diputaciones Forales dicten las disposiciones preceptivas, al objeto de incorporar a su ordenamiento la regulación de esta nueva figura impositiva recogiendo en ella los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico.

Nacen, así, la Norma Foral 7/2014 de 11 de junio en Bizkaia, del Impuesto sobre Actividades de Juego²³⁵, y la Norma Foral 23/2014, de 9 de julio, en Álava. Por su

²³⁵ El precedente de la Norma Foral 7/2014 tenemos que situarlo en el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia.

La Disposición Adicional segunda del vigente Concierto Económico, en su apdo. 2, establece una obligación de concertación de aquellas figuras impositivas que surjan como consecuencia de una reforma del ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecte al Concierto Económico. Bajo el paraguas de dicha Disposición Adicional, y alegando que los propios textos legales que proceden a la creación de las nuevas figuras impositivas contienen las cláusulas de salvaguarda propias de los regímenes de Concierto y Convenio Económico – como es el caso del artículo 48 y la Disposición Final Décima de la Ley 13/2011- el Decreto Foral Normativo 2/2013 pretendía dar plena vigencia a los nuevos impuestos a concertar antes de que por parte de las administraciones central y autonómica, se procediera a la

parte, la Diputación Foral de Gipuzkoa, al margen de las consideraciones que este hecho pudiera merecer desde el principio formal de reserva de ley contenido en el artículo 31.3 de la Constitución, ha publicado la Orden Foral 445/2014 de 28 de julio reguladora del modelo que liquida el impuesto sin haber aprobado previamente norma foral alguna que lo regule.

En términos similares en Navarra, según adelantábamos, la Ley Foral 27/2016 contempla también la regulación referida al Impuesto sobre Actividades de Juego en los mismos términos contemplados para su exacción en la normativa del Concierto Económico. Por ello cuando se analicen las propiedades esenciales del Impuesto sobre Actividades de Juego, nos referiremos a la normativa foral de los Territorios Históricos o de Navarra sólo en aquellos aspectos en los que se haga referencia a la distribución de lo recaudado.

Volviendo a la Ley 13/2011, recordemos que, a tenor de su artículo primero, el objeto de la misma es la regulación del juego que se desarrolle con ámbito estatal cualquiera que sea su modalidad. Por un lado, la Ley regula dicha actividad de juego, particularmente cuando se realice a través de canales electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos, siendo que los medios presenciales tienen un carácter accesorio. Por otro, también regula los juegos desarrollados por las entidades designadas por esta Ley para la realización de actividades sujetas a reserva, con independencia del canal en el que se comercialicen.

Observemos cómo, salvo en lo relativo a estos últimos, los juegos sujetos a reserva, el resto de actividades sometidas a la ley de regulación del juego, y por tanto al Impuesto sobre Actividades de Juego, son las mismas que las vinculadas a la “tasa” regulada hasta 2011 por el RDL 11/1977, o a las recogidas en el Decreto 3059/1966 para las rifas, tómbolas o combinaciones aleatorias.

pertinente adaptación del Concierto Económico.

Así alegando razones de urgencia, y en virtud de la autorización contenida en el apdo. 2 del artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, (en el que se recoge que la Diputación Foral podrá dictar disposiciones normativas con rango de norma foral en materia tributaria, los decretos forales normativos, en el supuesto de que existan razones de urgencia para la adopción de medidas tributarias, a propuesta del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, previa deliberación y aprobación de la Diputación Foral) se aprueba, en reunión de 26 de febrero de 2013, dicha disposición. El hecho, que en su día motivó un pequeño conflicto entre las distintas administraciones tributarias en lid, pone en cualquier caso de manifiesto la especial relevancia que tiene el impuesto desde un punto de vista económico en un territorio en el que se ubica el domicilio social de una de las plataformas tecnológicas con mayor presencia en el Territorio Nacional, RETA, y en el que existe una arraigada cultura del juego de las apuestas.

Las tres normas reglamentan la actividad de juego desarrollado en un ámbito estatal o supra-autonómico. En todas ellas se disciplinan juegos de suerte o azar de diversa índole. Su única diferencia estriba en que la Ley 13/2011 se circunscribe principalmente al juego realizado a través de medios telemáticos mientras que el Real Decreto Ley 11/1977 o el Decreto 3059/1966, se limitan a canales presenciales²³⁶.

Este hecho merece que volvamos a incidir en la reflexión sobre la evolución del reparto de competencias en materia de juego. Según advertimos anteriormente, tras el proceso constituyente, las Comunidades Autónomas, en distinta medida y en diferentes fases, fueron asumiendo paulatinamente competencias normativas sobre el juego desarrollado en su territorio. Como mencionamos, fruto de esta asunción y gracias a las sucesivas leyes de cesión de tributos, se ha tejido un entramado de 17 normativas autonómicas, tanto sustantivas como fiscales, que han venido a regular la actividad de juego de manera territorializada.

Con el tiempo, y gracias a una excelsa labor innovadora, el sector del juego ha transgredido los límites territoriales inherentes al juego presencial al adoptar nuevas tecnologías que permiten su desarrollo remoto. Por su parte, las Comunidades Autónomas, haciendo uso de las competencias asumidas en la materia, también han adaptado sus normativas a la nueva coyuntura, aprobando medidas que regulan el juego *online* dentro de su territorio y estableciendo patrones que controlen este tipo de actividades cuando se desarrollen en su demarcación.

Gracias a estos controles y pautas fiscalizadoras, diversas Comunidades Autónomas, entre las que destacan Madrid y País Vasco²³⁷, han llegado a promulgar sus respectivas normas reguladoras del juego telemático, ofreciendo las máximas garantías para consumidores y usuarios, estableciendo estándares que aseguren la seguridad y control de acceso a las plataformas, adelantándose, incluso, al legislador estatal.

Sin embargo, la exposición de motivos de la Ley 13/2011 alega la “*necesidad de establecer nuevos mecanismos de regulación que ofrezcan seguridad jurídica a*

²³⁶ Vid. PADROL, H.; TALEGÓN VÁZQUEZ, J.; CALDERÓN CARRERO, J.M., “La fiscalidad de la Ley de Regulación del Juego”, *Diario-La Ley*, nº 7644, 2011.

²³⁷ En la CAPV, la Orden de 7 de julio de 2011, sobre homologación de sistemas y elementos de juego para explotación de apuestas por sistemas telemáticos y en Madrid el Decreto 106/2006, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Apuestas en la Comunidad de Madrid contienen protocolos de parejos a los recogidos años más tarde por la normativas estatal.

operadores y participantes en los diferentes juegos, sin olvidar la imprescindible protección de los menores de edad, de aquellas personas que hubieran solicitado voluntariamente la no participación, así como la protección del orden público y la prevención de los fenómenos de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo” como fundamento para justificar la idoneidad de esta nueva norma.

Ello, no obstante, no es sino un subterfugio para que tras un proceso de asunción de poderes en materia de juego por parte de las Comunidades Autónomas, el Estado vuelva a hacer suyas unas competencias en su día ya cedidas. Bajo el disfraz de la protección al usuario, el avance tecnológico o la elusión del blanqueo de capitales, se aprecia un proceso recentralizador en el que el Estado vuelve a hacer suyo el juego. En este sentido, la distinción entre los medios en los que se desarrolla, presencial o remoto, es vacua, el juego es juego, es el mismo servicio, con independencia del medio a través del que se distribuya. De hecho, se ha puesto de manifiesto en diversas ocasiones una voluntad expresa por parte de los operadores *online* de converger con el resto canales a través de los que se prestan servicios de juego.²³⁸

Esta circunstancia, facilitada por la propia Ley 13/2011, pues permite la instalación residual de terminales físicos de juego *online* bajo licencia estatal, en cierta medida contradice la segregación que desde un punto de vista normativo ha pretendido realizar el legislador central deslindando el juego en línea de ámbito nacional del juego físico, territorializado y bajo normativa autonómica.

Precisamente, la invasión del juego *online* estatal en el ámbito de actuación propio de las Comunidades Autónomas, los establecimientos físicos donde se permite la ubicación de terminales donde acceder a las plataformas digitales que prestan esos servicios de juego, revela un proceso de reabsorción de las competencias cedidas en la materia.

La Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de Garantía de la Unidad de Mercado, (LGUM), abunda en este proceso recentralizador iniciado en 2011, aunque tal afirmación merece una serie de matizaciones. Por un lado, articula una serie de

²³⁸ De lo que se ha hecho eco la prensa especializada en diversas ocasiones http://sectordeljuego.com/detalle_noticia.php?id=87587; <https://www.azarplus.com/opinion-plus.php?idopinionplus=30>; <http://juegosynegocios.com/2014/11/hacia-la-convergencia-del-juego-presencial-y-online/>; ... (todas ellas 7/11/17).

principios que garantizan la unidad del mercado creando un entorno más favorable a la inversión y la competencia al establecer el reconocimiento de la validez nacional a las decisiones tomadas por las autoridades competentes de origen en atención a los principios de confianza mutua, y eficacia en todo el territorio nacional de las actuaciones administrativas. Su exposición de motivos remite a otra ley, la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, dictada en transposición de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, Directiva “Bolkenstein”, en la que se erige como principio básico para la libre circulación el de eficacia nacional de los medios de intervención administrativa. Pues bien, la LGUM nace con vocación de extenderse a sectores expresamente excluidos de la Directiva de Servicios, como por ejemplo las comunicaciones electrónicas, el transporte, las empresas de trabajo temporal, la seguridad privada, o, el propio juego.²³⁹

La ley trata de eliminar los eventuales obstáculos que puedan existir en cada uno de los sectores de actividad económica dentro del territorio nacional, facilitando la libertad de circulación de los factores de producción y permitiendo a los operadores favorecerse de la reducción de costes derivadas de las economías de escala.

En lo que se refiere a la actividad económica del juego, los principios perseguidos por la norma se reflejan de forma limitada en el reconocimiento del título de empresas operadoras otorgados por otras Comunidades Autónomas; en la eliminación de la obligación de estar domiciliado en cada Comunidad Autónoma para el cumplimiento de determinadas obligaciones (artículo 18.2.a, artículo sobre la que hay promovida una cuestión – la 6031/2016- por supuesta inconstitucionalidad²⁴⁰); en la supresión de la duplicidad de garantías para constituirse en empresa operadora (artículo 18.2.d y 7); en la exención de acreditación de los laboratorios de ensayo o de los centros

²³⁹ Salvo en lo referido a ciertas actividades colaterales, como los servicios de máquinas de juego sin premio (o máquinas de tipo A), y las combinaciones aleatorias. Vid. ANDRÉS ALVEZ, R., “El sector del juego ante la Ley de Garantía de la Unidad de Mercado”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 39, 2013, pp. 589-612.

²⁴⁰ Inconstitucionalidad que si llega a declararse se sumará a lo recogido en las sentencias 110/2017 y 111/2017 de 5 de octubre sobre la inconstitucionalidad y nulidad del art. 6, y 79/2017, de 22 de junio, sobre la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 18.2 b), c), e), 19, 20, disposición adicional 10 y lo indicado de la disposición final 1.3. Ver al respecto LOZANO CUTANDA, B.; FERNÁNDEZ PUYOL, I., “Sentencia del Tribunal Constitucional 79/2017 sobre la Ley de Garantía de la Unidad de Mercado: Anulación de la licencia única”, *Diario La Ley*, nº 9058, 2017; GUILLÉN CARAMÉS, J., “La Ley de Garantía de la Unidad de Mercado tras la STC de 22 de junio de 2017: la inconstitucionalidad del principio de eficacia nacional”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 933, 2017, pp. 14-14.

de certificación de materiales de Juego en distintos territorios (artículo 20.2); o en el fomento del papel de la Conferencia Sectorial del Juego (artículo 12).

Se mantiene, sin embargo, la obligación de que las empresas operadoras de juego estén inscritas en los distintos registros autonómicos, se conserva y no se considera como obstáculo a la unidad de mercado, y ello porque el artículo 22.6 de la norma salvaguarda la competencia que tienen las Comunidades Autónomas para establecer los registros autonómicos pertinentes. En efecto, la actividad económica del juego no se menciona como tal, y, fuera de lo señalado anteriormente, la Ley de Unidad de Mercado puede llegar a tener una utilidad reducida habida cuenta de lo que se entiende por “mercado” de juego, de las barreras erigidas por las Comunidades Autónomas en el desarrollo de una materia asumida en sus respectivos Estatutos de Autonomía, y por la configuración que la Ley 13/2011 da a su ámbito de aplicación.

Estrictamente, desde una perspectiva economicista, si nos referimos al mercado del juego debiéramos referirnos a los distintos tipos de mercado de juego. En breve, y como adelanto a lo que se dirá en el capítulo IV al objeto de analizar la eventual conculcación de los principios tributarios del Derecho Europeo por parte de los tributos que gravan el juego desde el punto de vista del artículo 107 del TFUE, señalaremos ahora que la Comisión, en la Autorización de la ayuda estatal SA 34469 (2014/NN) (ex 2012/CP) cuya crítica nos reservamos para páginas posteriores, identifica hasta cuatro mercados de juego que pasamos a enumerar a continuación. En primer lugar, nos encontraríamos con lo que la jurisprudencia ha venido a denominar como un mercado de “servicios”, el mercado de la explotación de juegos y apuestas en establecimientos de juego o de hostelería. En realidad se trata no de un único mercado sino de 17 mercados distintos, uno por cada Comunidad Autónoma. Cuando hablamos de la explotación de juegos ligada a determinados establecimientos nos encontramos ante manifestaciones de juegos “territorializables”, sometidos al control e intervención del poder de las Comunidades Autónomas, en función de lo establecido como competencias exclusivas en la Constitución y sus Estatutos de Autonomía. En segundo lugar, estaría lo que podríamos definir no como un mercado de servicios sino como un mercado de productos, el mercado de la fabricación y comercialización de productos para su explotación en los establecimientos de juego u hosteleros. En este caso, si bien no existe impedimento para que los mismos circulen por el territorio nacional, lo cierto es que la existencia de distintos parámetros de homologación de los mismos en función de

la Comunidad Autónoma de que trate compartimenta el mercado, dando lugar a 17 plazas. Junto con estos mercados “autonómicos”, coexisten otros dos segmentos de mercado cuyo ámbito territorial se extiende a todo el ámbito nacional. Se trataría, por un lado del “mercado” de la explotación de loterías y determinadas apuestas mutuas explotadas en establecimientos autorizados por SELAE y ONCE.²⁴¹ Por otro, nos encontraríamos con el “mercado” de la explotación de los juegos *online* y otras manifestaciones residuales de dichos juegos en establecimientos físicos, un mercado que trasciende los límites de las Comunidades Autónomas.

Como hemos visto, nos topamos con un mercado de servicios sometido, por mor de la Ley 13/2011, a competencia estatal. Abundado en lo dispuesto en la mencionada ley, el tenor de la Disposición Adicional Primera de la Ley de Unidad de Mercado excluiría de su contenido el mercado que explota juegos en línea en un territorial estatal, y ello por entender que el acceso o ejercicio a esta actividad económica se supedita a regulación, supervisión y control exclusivos del Estado. Vemos pues, cómo la asunción de competencias por parte del Estado en el segmento del juego *online* es refrendada por la Ley de Unidad de Mercado aunque, según comentábamos a pie de página, su constitucionalidad ya ha sido cuestionada en diversas sentencias del Tribunal Constitucional.

En definitiva, el corolario de esta reflexión, que de ninguna manera es baladí, podría tener, también, una consecuencia tributaria, pues habría que analizar los aspectos esenciales del tributo para ver si existen coincidencias con otros tributos que al igual que el impuesto creado por la Ley 13/2011, gravan la actividad del juego²⁴². Pasemos a examinarlos, haciendo en su caso referencia a las singularidades que desde un punto de vista autonómico y foral puedan existir.

²⁴¹ Hablar estrictamente de “mercado” de juego en este tipo de servicios resulta, en cualquier caso, inapropiado habida cuenta de que su explotación se sujeta a un régimen de monopolio a tenor de lo dispuesto en la Ley 13/2011.

²⁴² Sobre el nuevo régimen tributario aplicable *vid.* ZORNOZA PÉREZ, J.J.; BÁEZ MORENO, A., “El impuesto sobre actividades de juego”, en HERRÁIZ SERRANO, O. (Coord.), *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 623-670.

A. Hecho imponible

El punto primero del artículo 48 de la Ley 13/2011 delimita el hecho imponible del impuesto circunscribiéndolo a la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal, así como de las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, también de ámbito estatal, y ello pese a la exclusión de estos últimos del concepto de juego previsto en la ley. En otras palabras, al igual que en el hecho imponible de la “tasa” creada por el RDL 16/1977, el Impuesto sobre Actividades de Juego grava la autorización, celebración u organización de determinados juegos, en los mismos términos antes descritos para dicho tributo²⁴³.

Así las cosas, la propia circunstancia de que la Disposición final quinta de la Ley 13/2011 se vea obligada a modificar tanto el apartado 1º del artículo 3 del Real Decreto Ley 16/1977, como el artículo 36 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, excluyendo de sus respectivos hechos imponibles los juegos sujetos al Impuesto sobre Actividades de Juego, abunda en este argumento. De no ser por esta especificación, cualquiera entendería que el juego telemático, al igual que ocurre en las normas forales que desarrollan el Tributo sobre el juego, está imbuido dentro del objeto del hecho imponible de la “tasa” sobre el juego. Si se excluye, es por voluntad expresa del legislador estatal, no porque materialmente se trate de una realidad distinta²⁴⁴. En definitiva, en lugar de aglutinar en una única figura la tributación que grava el juego, se crea un “nuevo” impuesto que, por otro lado, no deroga las tasas preexistentes, sino que, como se ha dicho, modifica su hecho imponible para circunscribirlo únicamente a los juegos que se desarrollen físicamente, *in situ*.

²⁴³ Sobre la identidad del hecho imponible en ambos impuestos ver PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., "La fiscalidad en el proyecto de ley de regulación del juego". *Carta Tributaria. Monografías*, nº 10, 2011, pp. 3-16; PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., "Tributación actual del juego en España", *Carta tributaria. Revista de opinión*, nº 23, 2017, pp. 47-51.

²⁴⁴ En este sentido, como advertíamos, las propias normas forales que regulan el Tributo sobre el juego, incluyen, dentro del hecho imponible el realizado por medios telemáticos. Lo mismo ocurre en otras Comunidades que han venido a incluir dentro de su regulación autonómica de la “tasa” los juegos desarrollados en Internet. Este es el caso de Castilla y León o, por ejemplo el de la Comunidad de Madrid. En el caso de la primera, Castilla y León, mediante Ley 10/2009 de 17 de diciembre, de Medidas Financieras que modifica el Capítulo V de la Tasa fiscal sobre El Juego (Decreto Legislativo 1/2008, de 26 de Septiembre). En el de Madrid, el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

En concreto, y volviendo al IAJ, constituyen el objeto del hecho imponible del mismo las actividades reguladas en el apartado 1 del artículo 2, de la propia Ley 13/2011, es decir, las siguientes actividades de juego de ámbito estatal:

- a) *Las actividades de juego de loterías, apuestas y otras cualesquiera, en las que se arriesguen cantidades de dinero u objetos económicamente evaluables en cualquier forma, sobre resultados futuros e inciertos, y que permitan su transferencia entre los participantes, con independencia de que predomine en ellos el grado de destreza de los jugadores o sean exclusiva o fundamentalmente de suerte, envite o azar.*
- b) *Las rifas y concursos, en los que la participación se realiza mediante una contraprestación económica.*
- c) *Los juegos de carácter ocasional, que se diferencian del resto de los juegos previstos en los apartados anteriores por su carácter esporádico.*
- d) *Las actividades de juego transfronterizas, esto es, las realizadas por las personas físicas o jurídicas radicadas fuera de España que organicen u ofrezcan actividades de juegos a residentes en España.*

Recordemos que, tras la aprobación de la Orden HAP/1370/2014, de 25 de julio, el juego desarrollado a través de máquinas recreativas de forma *online*, también se recoge en el catálogo de juegos regulados en la Ley 13/2011, de suerte que su inclusión permite su análisis específico desde el punto de vista del tratamiento tributario de las máquinas de juego, en concreto las máquinas de azar.²⁴⁵

Por su parte, el texto añade un último inciso “*sin perjuicio de los regímenes forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de Navarra, respectivamente y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno*”. A juicio de ORÓN MORATAL²⁴⁶ se trata de una mera cláusula de estilo

²⁴⁵ Parece que su menor potencialidad de juego excluye a las máquinas recreativas, lo que pone de manifiesto la discriminación que sufren estas máquinas y que la competencia que padecen respecto al resto de subsectores es generada por la propia normativa.

²⁴⁶ ORÓN MORATAL, G., “Régimen fiscal del juego remoto”, en OÑATE RUBALCABA, P.; GUSANO SERRANO G. (Eds.), *La consolidación del Juego online: realidades y deseos*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pp. 83-99.

habida cuenta de que el hecho imponible es de ámbito estatal, de que recae, incluso, sobre actividades transfronterizas y de que los juegos territorializables están gravados por la “tasa”, por lo que no es posible un conflicto con los regímenes forales. Sin embargo, no compartimos tal opinión, en primer lugar, porque incluso el juego en línea es territorializable teniendo en cuenta la IP a través del que se desarrolla, de hecho así lo es para las licenciatarias de apuestas en el País Vasco que teniendo también licencia estatal dan a sus usuarios la posibilidad de jugar con una u otra licencia; en segundo lugar, porque de no ser por esta referencia, su no concertación excluiría a los Territorios Históricos y a Navarra de participar en la recaudación del impuesto.

Siguiendo con el hecho imponible, la Ley 13/2011 realiza una delimitación negativa del mismo indicando algunos supuestos de no sujeción. Así, no están sujetos al impuesto los juegos de lotería de ámbito estatal, con independencia del operador, público o privado, que los organice o celebre.

B. Devengo

Al igual que en la mal llamada “tasa” sobre el juego, cuando se trate de autorizaciones, celebraciones u organizaciones que se extiendan a periodos temporales, el devengo se producirá el primer día de cada año natural, salvo el año en que se obtenga la autorización, en el que el devengo se producirá en la fecha de su autorización. Por ello, las mismas reflexiones realizadas respecto a la “tasa” en cuanto al devengo y pago de la misma en relación al principio de capacidad económica son también aplicables. Sin embargo, como veremos, la forma de cuantificar el importe de la deuda tributaria para las *slots on line*, nos exime de realizarlas.

En cualquier caso, consideramos necesario hacer una breve reflexión respecto al devengo del IAJ en relación con la entrada en vigor de la Ley 13/2011 y ello porque dicho impuesto fue exigido de forma retroactiva a las empresas operadoras de juego en línea que ofrecían sus servicios antes del 29 de mayo de 2011. En efecto, al margen de las consideraciones que este hecho pueda merecer desde el punto de vista de los principios de seguridad jurídica e irretroactividad de las normas tributarias²⁴⁷, lo cierto

²⁴⁷ Sobre las que como indica VILLAR EZCURRA, en tributación de la materia de juego existe sobrada experiencia (VILLAR EZCURRA, M., “La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas; consideraciones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el gravamen complementario de las tasas de máquinas de azar”, *Quincena Fiscal*, nº 6, 1997, pp. 35-45).

es que, de nuevo, no hace sino poner en evidencia una afirmación que hemos venido haciendo de forma reiterada, la de que el Impuesto sobre Actividades de Juego es una prolongación de la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar. Si entendemos que el hecho imponible del RDL 16/1977 recoge la organización y celebración de juegos cualquiera que sea su canal de prestación, no hay obstáculo en que se grave a las operadoras que prestan juegos *online* incluso cuando, como era el caso, éstos son no autorizados.

C. Sujetos pasivos y responsables

A tenor del punto tercero del artículo 48 de la Ley 13/2011, son sujetos pasivos a título de contribuyentes, las personas físicas, jurídicas o las entidades recogidas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT²⁴⁸ y que operen, organicen o desarrollen las actividades gravadas por este impuesto.

Por su parte, y en clara distinción con la delimitación de la figura de los responsables que se realiza en el RDL 16/1977 (como sabemos circunscrita únicamente a los dueños y empresarios de los locales donde se desarrolla el juego), se amplían los supuestos de responsabilidad solidaria. En este sentido, son responsables solidarios del pago del impuesto, al menos si no constatan la existencia de los mencionados títulos habilitantes,²⁴⁹ los dueños o empresarios de infraestructuras y los prestadores de servicios de la sociedad de la información cuando debieran razonablemente presumir que dichas infraestructuras o servicios se utilizan o sirven específicamente para la celebración de actividades de juego reguladas en esta Ley.²⁵⁰

El régimen de responsabilidad es más severo para *quienes ofrezcan, por cualquier medio, actividades de juego a personas con residencia fiscal en España, así como quienes obtengan beneficios por el desarrollo del juego, en ambos casos con independencia del territorio desde el que actúe el operador de juego, siempre que no hubieran constatado que los operadores celebran u organizan dichas actividades de*

²⁴⁸ Y sus homónimos en las respectivas Normas Forales Generales Tributarias y en la Ley Foral General Tributaria.

²⁴⁹ Para evitar incurrir en esta responsabilidad, cualquier persona o entidad podrá constatar a través de la página web de la Comisión Nacional del Juego la información necesaria para saber si una actividad cuenta con los títulos habilitantes requeridos para su desarrollo.

²⁵⁰ Esta disposición afectaría directamente a las Sociedades Anónimas o Asociaciones Deportivas que se han venido beneficiando del patrocinio de prestatarias de distintos tipos de juego remoto.

juego con los necesarios títulos habilitantes. La laxitud de los términos utilizados podría hacer llegar a ser responsable, incluso, a las empresas de telefonía que obtienen ingresos por el acceso a Internet.²⁵¹

D. Cuantificación del tributos

En lo que se refiere a la cuantificación del tributo, se establecen diversas variantes en la consideración de la base imponible así como de los tipos de gravamen a aplicar a las distintas modalidades de juego.

Así, en lo que se refiere a la base imponible, según cada tipo de juego, ésta podrá estar constituida, por un lado, por los ingresos brutos,²⁵² definidos como el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que se pueda obtener directamente derivado de su organización o celebración. Por otro, también puede constituirse por los ingresos netos, definidos éstos como el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que puedan obtener directamente derivado de su organización o celebración, deducidos los premios satisfechos por el operador a los participantes. Precisamente, en esta última categoría se incluye, bajo el epígrafe otros juegos, el cálculo de la base imponible del juego realizado a través de máquinas de juego o slots *online*.

En cuanto a las cuotas a pagar, éstas vienen a ser el resultado de la aplicación del tipo de gravamen correspondiente (del 7% al 25%) en función, también, de la modalidad de juego sin que existan, a diferencia del RDL 16/1977, cuotas fijas. En este sentido, el tipo de gravamen aplicable a las máquinas de azar o slots *online* es el aplicable a la categoría genérica “otros juegos”, es decir, el 25% sobre la base imponible constituida sobre los ingresos netos, algo superior al establecido de forma genérica en el artículo 3.4.uno.a.

Cabe destacar que, a pesar de que ninguna ha hecho uso de esta posibilidad, las Comunidades Autónomas, respecto de las actividades que sean ejercidas por

²⁵¹ Si bien, como indica ORÓN MORATAL podría objetarse que “*sus beneficios no se obtienen por el desarrollo del juego salvo, en su caso, por los servicios de tarificación adicional*”. (ORÓN MORATLA, G., “Régimen fiscal del juego remoto”, ob. cit., p. 91).

²⁵² Para el caso de apuestas deportivas mutuas, apuestas hípicas mutuas, otras apuestas mutuas, rifas, y concursos.

operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por el IAJ con residencia fiscal en su territorio, tienen la posibilidad de elevar sus tipos, hasta un máximo del 20 por ciento de los establecidos en la Ley 13/2011. En cualquier caso, dicho incremento se aplicaría, exclusivamente, sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en el territorio de la Comunidad Autónoma que eleve los tipos.

En los Territorios Forales y en Navarra, la última modificación operada en el Concierto Económico por Ley 7/2014, de 21 de abril, así como el propio Convenio, también contemplan esta posibilidad al señalar que, respecto de las actividades que sean ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por este tributo con residencia fiscal en el País Vasco o Navarra, las Instituciones competentes dichos territorios podrán elevar los tipos del impuesto hasta un máximo del 20 por ciento de los tipos establecidos en cada momento por el Estado. Al igual que en el resto de Comunidades, este incremento se aplicará, exclusivamente, sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en territorio vasco o navarro²⁵³.

Finalmente, al igual que ocurriera a lo largo de la década de los noventa del siglo pasado con la “tasa” fiscal sobre el juego, la Ley de Presupuestos puede modificar la base imponible y los tipos de gravamen del impuesto, eso sí, esta vez gracias a que el número diez del artículo 48 de la Ley 13/2011, habilita esta posibilidad.

E. Distribución de la recaudación

Según comentábamos en la introducción de este epígrafe y al referirnos a la cuarta fase en la cesión de los tributos que gravan el juego en el capítulo precedente, podría decirse, de forma genérica, que el IAJ se constituye como un impuesto estatal que, gravando los juegos remotos que se desarrollen en un ámbito estatal o supra-autonómico, tiene vocación de erigirse, con el tiempo, en un impuesto cedido.

²⁵³ ORÓN MORATAL advierte, a la luz de la experiencia del impuesto balear sobre los premios de lotería declarado inconstitucional por sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995, de 16 de febrero, de la improcedencia del establecimiento del incremento para determinados juegos, como las apuestas deportivas mutuas, entre los que no se encontrarían las máquinas recreativas o de azar. (ORÓN MORATAL, G., *ibidem*, p. 94).

Al día de la fecha, las Comunidades Autónomas participan en la recaudación del tributo. Así, la recaudación obtenida por el gravamen de las actividades que se hayan efectuado mediante sistemas de medios electrónicos, informáticos o telemáticos que corresponda a los ingresos por el juego de los residentes en cada Comunidad, se distribuirá a las Comunidades Autónomas, en proporción a las cantidades jugadas por los residentes en las mismas. En otras palabras, la atribución de ingresos a cada Comunidad Autónoma se determina en función de la residencia de los jugadores en su ámbito territorial, correspondiéndole, en exclusiva, el incremento de recaudación derivado de la aplicación a tales residentes de lo previsto en el último párrafo del apartado 7 del artículo 48.

Por el contrario, corresponde exclusivamente al Estado lo recaudado por el gravamen sobre las apuestas mutuas deportivo-benéficas y las apuestas mutuas hípicas estatales, incluso si se efectúan mediante medios electrónicos, informáticos o telemáticos, lo que, a juicio de ORÓN MORATAL²⁵⁴ podría dar lugar a equívocos pues, a *sensu contrario* pareciera que otras modalidades de juego estatal cuya participación no sea a través de esos medios no le correspondieran al Estado.

Por su parte, se recoge, también, la distribución de la recaudación así como la afectación del Impuesto correspondiente a las apuestas deportivo-benéficas en cuya redacción no nos detenemos por escapar del objeto de este trabajo.

Como apuntan ORÓN MORATAL y RAMOS PRIETO,²⁵⁵ si bien la materia imponible del juego entra dentro de las cedibles a las Comunidades Autónomas en los términos previstos en la LOFCA, el alcance de la cesión del tributo debe ser fijado conforme al régimen de cesión de tributos previsto en el marco constitucional.

Así, la disposición transitoria sexta de la Ley 13/2011 apunta el régimen transitorio de la cesión del impuesto, *con la pretensión de que las Haciendas autonómicas puedan disponer de manera inmediata de los ingresos que les correspondan*²⁵⁶. Hasta entonces, en tanto no se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en

²⁵⁴ ORÓN MORATAL G., “Régimen fiscal del juego remoto”, ob. cit., p. 96.

²⁵⁵ ORÓN MORATAL G., *ibidem*, p. 96; J. RAMOS PRIETO, J., “El Sistema Tributario en el Estado Autonómico...”, ob. cit., p. 139.

²⁵⁶ RAMOS PRIETO, J., *ibidem*, p. 139.

nuestro ordenamiento y las modificaciones del sistema de financiación autonómica, las disposiciones que supongan territorialización del rendimiento y competencias normativas o gestoras de las Comunidades Autónomas en este impuesto estatal no serán aplicables.²⁵⁷

Mientras tanto, el Estado hará llegar a las Comunidades Autónomas, previos los acuerdos en los marcos institucionales competentes, el importe acordado con las mismas, según lo establecido en el apartado 11 del artículo 48 de la ley, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, relativo a la revisión del fondo de suficiencia global.²⁵⁸

Así las cosas, si bien el impuesto se configura como un impuesto cedible a las Comunidades Autónomas, el horizonte temporal en el que las modificaciones normativas necesarias para que la configuración del IAJ como un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas sea efectivo resulta aún desconocido.

Según hemos venido comentando, la promulgación de la Ley 13/2011 obedece a un afán recentralizador en materia de juego por parte del Estado.²⁵⁹ Como sabemos, el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades de Juego, se circunscribe a la autorización, organización y celebración de juegos, coincidiendo con el hecho imponible de la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar en todos los aspectos menos en los relativos al canal a través del cual se comercializa (presencial o remoto), y en los relativos al ámbito territorial en el que el juego se desarrolla (estatal u autonómico).

Al igual que ocurre en las normas forales y en la ley foral que regulan el Tributo sobre el juego, el juego *online* perfectamente podía haberse incluido dentro del ámbito de aplicación del RDL 16/1977, y por tanto ser susceptible de considerarse como

²⁵⁷ Lo mismo podría predicarse respecto a los Territorios Históricos y Navarra en los que, presumiblemente no serán de aplicación las disposiciones que supongan la territorialización del rendimiento y competencias normativas o gestoras hasta que se produzca, primero, una ley de cesión para el resto de Comunidades Autónomas, y posteriormente una modificación de la Ley del Concierto Económico.

²⁵⁸ El importe de la recaudación es trimestralmente puesto a disposición de las Comunidades Autónomas mediante operaciones de tesorería según lo determinado reglamentariamente.

²⁵⁹ Ver al respecto DORREGO DE CARLOS A.; MARTÍNEZ VÁZQUEZ F., “La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de juego y apuestas a través de internet”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 20, 2007, pp. 491-509.

materia cuya imposición se circunscribe en el ámbito del vigente artículo 10.2 de la LOFCA.

En cualquier caso, el hecho de que se haya “creado” un nuevo impuesto que, además, modifica el hecho imponible tanto de la “tasa” fiscal que grava los juegos de suerte, envite y azar como de la Tasa sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias, pone de manifiesto ese afán recentralizador del Estado en una materia cuya regulación sustantiva y tributaria estaba ya, como hemos visto, descentralizada. Todo lo cual no es sino indicio de que la mencionada cesión del Impuesto sobre Actividades de Juego será, presumiblemente, aplazada *sine die* o pospuesta en el limbo de los tiempos.

Por su parte, en los Territorios Forales, cualquiera que sea el lugar en que tenga su domicilio fiscal el contribuyente, la exacción del impuesto corresponde a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. En este sentido, la proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determina en función del peso relativo de las cantidades jugadas correspondientes a jugadores residentes en el País Vasco y en territorio común. Asimismo, de momento, hasta que el Senado apruebe las últimas modificaciones operadas en el Concierto Económico, esta proporción se aplica, a tenor del artículo 36 del texto vigente a las cuotas liquidadas derivadas de modalidades de juego en las que no se pueda identificar la residencia del jugador y a las cuotas correspondientes a jugadores no residentes en territorio español²⁶⁰.

En el caso de Navarra, al igual que en el de los Territorios Históricos, a exacción del Impuesto sobre Actividades de Juego corresponde a la Comunidad Foral, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. Como en Euskadi, la

²⁶⁰ No obstante lo anterior, la exacción del Impuesto derivada de la realización de apuestas mutuas deportivo-benéficas y apuestas mutuas hípicas estatales, en las que no se identifique la residencia del jugador, corresponderá a la Administración del Estado, a la Diputación Foral competente por razón del territorio o a la Comunidad Foral de Navarra según que el punto de venta donde se realice la apuesta se localice en su territorio.

Por su parte, la última modificación del Concierto aprobada en el Congreso de los Diputados el pasado 23 de noviembre introduce una modificación al respecto al señalar que la proporción antedicha se aplicará también a las cuotas liquidadas derivadas de modalidades de juego en las que no se pueda identificar la residencia del jugador y a las cuotas correspondientes a jugadores no residentes en territorio español.

proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará en función del peso relativo de las cantidades jugadas correspondientes a jugadores residentes en Navarra y en territorio común. Igualmente, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, los sujetos pasivos tributarán a las distintas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

Sin embargo, adelantándose a la modificación que se operará en breve en el Concierto Económico, el Convenio contempla que esta proporción se aplique también a las cuotas líquidas derivadas de modalidades de juego en las que no se pueda identificar la residencia del jugador y a las cuotas correspondientes a jugadores no residentes en el territorio español.

F. Gestión y liquidación del impuesto

La gestión, recaudación, liquidación e inspección del IAJ corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas y las leyes en materia de cesión de tributos que, en su caso, se aprueben en virtud de la vocación de impuesto cedible que acompaña al tributo.

Al igual que con la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite, y azar, en los supuestos de autorización, celebración u organización que alcancen a periodos temporales, los obligados tributarios deberán efectuar la declaración y autoliquidar el impuesto. De forma particular, cuando se trate de actividades anuales o plurianuales, se deberá efectuar la declaración y autoliquidar el impuesto trimestralmente, en el plazo del mes siguiente al del final de cada trimestre. En caso contrario, cuando el impuesto devengue por juegos celebrados de forma ocasional, el impuesto es objeto de liquidación administrativa. En estos casos, con el fin de que se proceda a la práctica de una liquidación provisional en función de los ingresos estimados susceptibles de obtención, junto con la celebración u organización de la actividad de que se trate, el obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración su voluntad de llevarla a efecto. Así, una vez acreditado el importe definitivo de los ingresos obtenidos en el plazo de veinte días a partir de la finalización de la actividad, ésta procederá a girar la liquidación definitiva.

La Orden EHA/1881/2011, de 5 de julio, por la que se aprueba el modelo 763 de autoliquidación del Impuesto sobre Actividades de Juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales, se determina la forma y plazos de su presentación y se regulan las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática²⁶¹, indica que la presentación del modelo 763, de autoliquidación del IAJ en los supuestos de actividades anuales o plurianuales, debe ser trimestral, efectuándose durante el mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural del año.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 36 del vigente Concierto Económico, las instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Así, siguiendo la estela del legislador estatal, las Diputaciones Forales de Álava y Gipuzkoa han aprobado los modelos 763 a través de sendas órdenes forales, la primera, por Orden Foral 673/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 30 de octubre y la segunda, por Orden Foral 445/2014, de 28 de julio. Por su parte, en Bizkaia, la Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas 1373/2014, de 26 de junio, aprueba el modelo 043-J del Impuesto sobre Actividades de Juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales. Por su parte, la Hacienda Foral de Navarra, aprueba el mismo modelo por Orden Foral 9/2015 por la que se aprueba el modelo 763 "Autoliquidación del Impuesto sobre Actividades de Juego en el supuesto de actividades anuales o plurianuales".

Siguiendo con cuestiones de intendencia, el nuevo artículo 36 del Concierto Económico, al igual que el número 3 del artículo 40 del Convenio, también establece que la inspección de los sujetos pasivos se llevará a cabo por los órganos de la Administración donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo o de su representante en el caso de sujetos pasivos no residentes, sin perjuicio de la colaboración del resto de Administraciones tributarias concernidas. Asimismo, se señala que el resultado de la inspección surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo

²⁶¹ Y se modifica la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

Ello no obstante, al igual que ocurre con otros impuestos, corresponde a la Administración del Estado la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio vasco cuando en el año anterior, el importe agregado de las cantidades jugadas hubiera excedido de 7 millones de euros y la proporción de éstas realizada en territorio común, de acuerdo con los puntos de conexión, fuera igual o superior al 75 por 100²⁶².

Por su parte, también como en otros impuestos, corresponde a los órganos de la Diputación competente por razón del territorio o de la Comunidad Foral de Navarra, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común cuando en el año anterior, el importe agregado de las cantidades jugadas hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado de acuerdo con los puntos de conexión especificados en el Concierto y en el Convenio la totalidad de sus operaciones en territorio vasco o navarro. En cualquier caso, si como consecuencia de dichas actuaciones resultara una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente habrá de efectuarse por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Al igual que en el caso precedente, los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Administraciones tributarias en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, y sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes. En este sentido, las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

²⁶² El umbral de 7 millones de euros se mantiene también en la última modificación del Concierto Económico aprobada en el Congreso de los Diputados el pasado 23 de noviembre de 2017.

2. Tasa por la gestión administrativa del juego

Junto con el Impuesto sobre Actividades de Juego, la Ley 13/2011 crea un nuevo tributo ligado a la actividad en ella regulada, la Tasa por la gestión administrativa del juego.

Al tratarse de un tributo ligado, en principio, a la actividad de la Administración, en concreto a la actividad ejercida por de los órganos estatales que gestionan las modalidades de juego consideradas en esta ley, no se contempla la posibilidad de que las Comunidades Autónomas ni los Territorios Históricos participen de la misma.

A tenor del artículo 49 de la Ley 13/2011, la tasa debe regirse por lo dispuesto en la misma, así como por las demás fuentes normativas establecidas por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Parece, pues, que el legislador circunscribe su naturaleza tributaria a la indicada en su propio nombre, es decir, a la de una tasa. Sin embargo, sólo el análisis de sus aspectos esenciales nos permitirá discernir si dicha calificación se ajusta a la verdadera naturaleza del tributo. Para ello, comenzaremos por analizar su hecho imponible, que, según se dispone en el número 2 del mencionado artículo 49 de la Ley 13/2011 está constituido por la emisión de certificaciones registrales; la emisión de dictámenes técnicos de evaluación de la conformidad de sistemas de juego; las inscripciones en el Registro General de Licencias de Juego establecido en esta Ley; la solicitud de licencias y autorizaciones; las actuaciones inspectoras o de comprobación técnica que vengan establecidas, con carácter obligatorio; y, finalmente por las actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego sobre las actividades de juego desarrolladas por los operadores habilitados y sujetas a la supervisión de esta entidad, cuyo cobro está destinado a sufragar los gastos que se generen por la citada Comisión.

En este contexto, debemos recordar que el artículo 2.2.a. de la LGT señala que las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se exige, pues, que los servicios o actividades se refieran afecten o beneficien de manera particular a un determinado sujeto, lo que, necesariamente, requiere que éste se beneficie de forma especial e individualizada por una actuación pública. El presupuesto para que ello pueda realizarse es que dicho servicio sea divisible, de suerte que se pueda imputar a un sujeto concreto. Teniendo esto presente, parece difícil que la actuación regulatoria de la Comisión Nacional de Juego pueda ser divisible, o incluso individualizable, o pueda referirse de forma diferenciada a un único individuo. Por lo que, difícilmente podría encuadrarse este supuesto dentro de la figura tributaria denominada tasa.

A mayor abundamiento, la propia Ley de Tasas y Precios Públicos, en cuanto que fija los criterios para la determinación de la cuantía de las tasas incide en este argumento. En efecto, el artículo 19.2 LTPP, establece, respecto a las tasas por la prestación de servicios o actividades administrativas que su cuantía no puede exceder del coste que supone al ente público prestar el servicio o la actividad.²⁶³ El hecho de que en el caso de las actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego sobre las actividades de juego desarrolladas por los operadores habilitados y sujetas a la supervisión de esta entidad la cuantía del tasa se fije en función de los ingresos brutos de la explotación del sujeto pasivo, contraviene claramente dicho mandato, lo que, a nuestro entender, pone de manifiesto que la verdadera naturaleza de esta figura, al menos en lo que a este supuesto se refiere, no es la de una tasa.

En cuanto a los sujetos pasivos de la tasa, en el último supuesto del párrafo anterior, se consideran como tales a operadores, a organizadores y a quienes celebren actividades de juego, en los términos previstos en la Ley 13/2011. En los restantes supuestos, según los casos, se califica como sujeto pasivo a la persona que solicite la correspondiente certificación registral, dictamen técnico de evaluación, inscripción en el Registro y tramitación de licencias o autorizaciones, así como a quien sea objeto de las actuaciones inspectoras o de comprobación técnica.

A tenor de lo dispuesto en el número 5 del artículo 48 de la Ley 13/2011, las cuantías de la tasa, que pueden ser modificadas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada año, varían en función de los supuestos previstos desde los 20 euros a

²⁶³ El artículo 7 de la misma norma, también recoge, en la misma línea el principio de equivalencia al que deben ser sometidas las tasas.

los 5.000 euros según el hecho imponible del que se trate. En cualquier caso, llama la atención que la letra f) de los supuestos contemplados como hecho imponible, esto es, el referido a las actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego se establezca un tipo del 0,75 por mil de los ingresos brutos de explotación de la empresa operadora²⁶⁴ entendiéndose por ingresos brutos de explotación el importe total de las cantidades dedicadas a la participación en el juego.

En otro orden de asuntos, el número 4 del artículo 49 establece que la tasa devenga con la solicitud de los correspondientes servicios o actividades y, en el caso de que el hecho imponible esté constituido por las actuaciones inspectoras o de comprobación técnica que vengan establecidas con carácter obligatorio, con la comunicación de las actuaciones inspectoras o de comprobación pertinentes.

En el supuesto de que deba abonarse el tributo por las actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego sobre las actividades de juego desarrolladas por los operadores habilitados y sujetos a la supervisión de esta entidad, el mismo devenga el 31 de diciembre de cada año, salvo que, por causa imputable al sujeto pasivo, éste perdiera la habilitación para actuar como operador en fecha anterior, en cuyo caso devengaría en el día en que tal circunstancia se produjera.

En cuanto a su liquidación y pago, según lo dispuesto en el apartado cuarto de la Disposición Adicional Decimosexta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, la Tasa por gestión administrativa del juego se rige exclusivamente por la Orden de 4 de junio de 1998 por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública. En consecuencia, a partir del 1 de enero de 2013, la liquidación de la tasa se realiza mediante el modelo de autoliquidación 790, con el código de tasa 099, cuya descarga, cumplimentación y pago se efectúa en la Dirección General de

²⁶⁴ La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer, en su caso anualmente, el porcentaje a aplicar sobre los ingresos brutos de explotación que obtenga el operador, tomando en consideración la relación entre los ingresos del cobro de la tasa y los gastos ocasionados por el funcionamiento de la Comisión Nacional del Juego.

Se tomará como objetivo conseguir el equilibrio entre los ingresos por la tasa y los gastos derivados de la citada actividad realizada por el regulador.

No obstante, en caso de ser reducido el porcentaje en la Ley de Presupuestos Generales del Estado al límite del 0,75 por mil del ingreso bruto, el superávit entre ingresos obtenidos y gastos, si lo hubiera, se ingresará por la Comisión Nacional del Juego en el Tesoro Público, en los plazos y condiciones que se establezcan reglamentariamente, teniendo en cuenta sus necesidades de financiación.

Ordenación del Juego a través de la Sede Electrónica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas²⁶⁵.

III. RESTO DE TRIBUTOS QUE GRAVAN LA ACTIVIDAD

Tal y como advertíamos en la introducción a este trabajo, nos limitaremos ahora a explicar someramente la fiscalidad a la que, desde un punto de vista generalista, se somete a las empresas operadoras de máquinas recreativas y de azar, dejando a un lado las implicaciones fiscales que puedan existir para las personas usuarias de este tipo de servicios, y ello, con el fin de apreciar en su conjunto la tributación a la que están sujetas y poder así enjuiciar su congruencia con los principios tributarios contemplados tanto en la Constitución Española como en el ordenamiento de la Unión Europea.

En este camino, comenzaremos por analizar la incidencia de los impuestos directos para pasar, a continuación, a examinar la relevancia del impuesto indirecto por antonomasia, el Impuesto sobre el Valor Añadido, que, como adelantábamos en páginas precedentes adquiere especial trascendencia para las empresas operadoras por ser un impuesto al que están sujetos pero exentos, lo que implica su sometimiento a la regla de la prorrata en el muy probable caso de que ejerzan otras labores relacionadas (o no) con su actividad principal y que sean, a su vez, sujetas y no exentas al referido tributo.

1. Impuestos Directos

A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El IRPF, es un impuesto directo, de naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes

²⁶⁵ El número 8º del artículo 49, relativo a la afectación de la tasa, expresamente determina que el rendimiento de la tasa ha de ingresarse en las cuentas bancarias habilitadas al efecto por la Comisión Nacional de Juego, o, en su caso, en el Tesoro Público.

y sobre el Patrimonio, para el territorio común, y en las respectivas normas forales²⁶⁶, para los territorios históricos y ley foral para Navarra²⁶⁷.

Como decíamos, desde una perspectiva empresarial, el IRPF afecta a las actividades de organización del juego en las que las empresas operadoras se constituyen por personas físicas o comunidades de bienes. En este sentido, por el contenido de la propia regulación sustantiva este tributo únicamente va a poder ser predicable respecto empresas operadoras de máquinas recreativas que presten sus servicios de forma por canales físicos ya que el juego en línea únicamente puede ejercitarse por personas jurídicas, algo que ocurre, igualmente con las máquinas de azar.

En concreto, las rentas obtenidas del ejercicio del juego se califican como rendimientos de actividades económicas tanto en territorio común como en territorio foral y, en ambos casos se determina por estimación directa²⁶⁸ por lo que el impuesto se aplica al resultado de la suma de los ingresos obtenidos en el ejercicio menos los gastos incurridos en el mismo.

En cuanto a los ingresos obtenidos y el cálculo del importe neto de la cifra de negocios a consignar en su lugar, el Instituto de Contabilidad, Auditoría y Cuentas (ICAC) del Ministerio de Economía y Competitividad establece, en respuesta a la consulta formulada por una empresa dedicada a la explotación de máquinas recreativas,²⁶⁹ el tratamiento contable de la “tasa” que grava esta actividad, la forma de contabilización de los ingresos y gastos de la misma. En concreto, la empresa consultante, dedicada a la explotación de máquinas recreativas, formaliza contratos con

²⁶⁶ Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, en Álava, Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, en el Territorio Histórico de Bizkaia y la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

²⁶⁷ Regulado en el Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁶⁸ En territorio común porque para la empresas operadoras el ejercicio de la actividad no está incluido dentro de los previstos en la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tampoco en territorio foral, en Navarra porque no se incluye en la Orden Foral 11/2017, de 2 de febrero y en el País Vasco porque las reformas operadas por las tres Haciendas Forales en sede del impuesto en el ejercicio 2014 suprimieron este tipo de estimación en todo caso. Cuestión distinta sería la de los empresarios hosteleros que compartiendo la explotación de las máquinas recreativas con las empresas operadoras de territorio común, pueden aplicar el método de estimación objetiva para determinar los rendimientos que dentro de su actividad económica les correspondan por las mismas.

²⁶⁹ Consulta número 7 BOICAC 97/2014.

los propietarios de los establecimientos en los que se sitúan las máquinas, que reciben a cambio el 50% de la recaudación, práctica, por otra parte, generalizada entre las empresas del gremio pero que está supeditada a una casuística heterogénea. La consultante, que solicita dictamen sobre la forma de determinación de la cifra de negocios de la empresa propietaria de las máquinas, plantea tres posibles opciones; que se considere la recaudación íntegra de la máquina; que se tenga en cuenta la recaudación de la máquina menos la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite y azar; o que se tenga en cuenta la recaudación de la maquina detrayendo la parte del establecimiento y la sedicente tasa.

El ICAC, sin entrar a valorar en detalle la relación existente entre la empresa operadora de máquinas recreativas y el titular del establecimiento hostelero donde se ubican las mismas, abundando en lo anteriormente expuesto sobre el papel de este último en la explotación de este tipo de dispositivos, considera, directamente, que el negocio jurídico subyacente es el de una coexplotación, por lo que trae a colación la norma de registro y valoración (NRV) 20ª. “Negocios conjuntos” del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que, en su apartado 1, define el negocio conjunto como *“(…) una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. A estos efectos, control conjunto es un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas, que serán denominadas en la presente norma partícipes, convienen compartir el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.”*

Asimismo, recuerda que en el segundo apartado de la NRV 20ª, se distinguen los distintos tipos de negocios conjuntos, diferenciando entre los negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, v.gr. mediante una cuenta en participación, una aparcería industrial..., y aquellos otros negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o empresas controladas de forma conjunta, por ejemplo, a través de la constitución de una sociedad de capital.

Pues bien, a juicio de la institución competente en la determinación de los criterios que rigen la contabilidad de cualquier empresa o profesional, el supuesto de hecho descrito se englobaría en la primera categoría de negocio conjunto, pues en el caso de que no se constituya una entidad con personalidad jurídica independiente para explotar las máquinas recreativas, son dos empresas diferentes, la explotadora de la máquina y la propietaria del establecimiento, las que acuerdan los términos y condiciones en los que participan en el citado negocio.

Una vez establecida la tipología del negocio, el ICAC recuerda que el segundo párrafo del apartado 2.1 de la NRV 20^a establece 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, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.”

Así, respecto a la recaudación de la máquina, la empresa operadora de juego debe recoger como importe neto de la cifra de negocios exclusivamente la parte de la recaudación que le corresponda, al amparo del vínculo cuasi societario acordado con el propietario del establecimiento.

Respecto a la “tasa”, la norma de elaboración de las cuentas anuales 11^a *Cifra anual de negocios* de la Tercera Parte del Plan General Contable establece que para determinar la cifra anual de negocios se deducirán del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

El ICAC recuerda que el RDL 16/1977, establece en su artículo tercero, apartado segundo, respecto al sujeto pasivo de la Tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias que “serán sujetos pasivos de la tasa los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar (...)” sin que en dicha norma se establezca supuesto alguno de repercusión de la “tasa”.

En esta tesitura, dictamina que la empresa operadora de máquinas de juego es el sujeto pasivo de la “tasa” *sin que exista la posibilidad de repercutirla a terceros, ni de que tampoco el desembolso que se efectúa en tal concepto pueda calificarse como una transacción de naturaleza similar, pero de signo contrario, a aquéllas que representan la corriente de ingresos de la actividad ordinaria de la empresa, circunstancia que justificaría tratarlo como un menor importe de la cifra de negocios.*

En consecuencia, a juicio del ICAC, la “tasa” no debe reducir la cifra de negocios, sino que debe registrarse por la empresa operadora como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, empleándose, a tal efecto, la cuenta 631, “otros tributos”.

Una vez calculado el rendimiento de la actividad económica de esta forma, el tipo impositivo aplicable a la empresa operadora, será el que le resulte de aplicación a la de acuerdo a la escala de gravamen (de hasta el 47% en 2015 y 45% en 2016 y 2017 para el territorio común, hasta el 49% en los Territorios Históricos y el 52% en Navarra), siendo de aplicación el resto de especificidades propias del impuesto que por razones obvias de tiempo y espacio omitimos explicar.

Por su parte, como explotadores de la máquina recreativa, los empresarios hosteleros también deben someter a tributación los rendimientos obtenidos por la misma.

En este sentido, a diferencia de los Territorios Históricos, donde tras la supresión de la estimación objetiva en el IRPF, únicamente se puede determinar el rendimiento de las actividades económicas a través de la estimación directa, en territorio común y en Navarra, aquellos titulares de restaurantes de uno y dos tenedores, y cafés y bares con menos de diez empleados deberán tener en cuenta que las máquinas de tipo “B”²⁷⁰, forman parte de los indicadores a partir de los que la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, imputa ingresos por Estimación Objetiva para el IRPF, en negocios con menos de 450.000 € de volumen.

B. Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades se configura, al igual que el IRPF como un impuesto de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y

²⁷⁰ Junto con las máquinas de tipo “A”, y las comisiones de loterías y apuestas deportivas.

demás entidades jurídicas en los términos previstos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y en las respectivas Normas Forales y Ley Foral que regulan el tributo²⁷¹. En este caso, este tributo sería el aplicable para gravar las rentas obtenidas por empresas operadoras de máquinas de juego (recreativas o de azar) que oferten sus servicios de forma tradicional así como por aquellas que lo hagan de forma *online*.

Al igual que en el IRPF, para el caso de la empresa operadora de juego, partiendo del resultado contable, calculado según lo señalado en la mencionada resolución del ICAC, corregido en su caso con los preceptos previstos en la normativa referida, la base imponible del tributo se calcula teniendo en cuenta los ingresos derivados de su actividad deducidos los gastos incurridos para su desarrollo, entre los que se encontraría, según hemos mencionado la propia “tasa”. En su caso, la base imponible constituida por el importe de la renta en el período impositivo se minora por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

El tipo general del impuesto asciende hasta el 25,%²⁷² y a un 28% en los territorios forales, siendo de aplicación en estos últimos un 24% para pequeñas empresas y microempresas²⁷³. En Navarra, el tipo general es del 28%, y del 23 y del 19 por ciento para las pequeñas empresas y microempresas respectivamente.

C. Impuesto sobre la Renta de los no Residentes

A los efectos del IRNR, la instalación de una máquina recreativa o de azar debe considerarse como establecimiento permanente a tenor de lo que en su día dictó el Tribunal de Justicia en sentencia de 4 de julio de 1985, asunto C-168/84, *Berkholz*. En este sentido, habida cuenta de que las normas sustantivas permiten constituirse como empresas operadoras a personas (físicas o jurídicas) extranjeras no residentes en España, en el caso de que las mismas presten servicios de juego mediante máquinas

²⁷¹ En Álava la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, en Bizkaia la Norma Foral 111/2013, de 5 de diciembre, y, en Gipuzkoa la Norma foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto sobre Sociedades. En el caso de Navarra, la normativa aplicable es la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre.

²⁷² En las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributan, en el primer período impositivo en que su base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de la Ley 27/2014 deben tributar a un tipo inferior.

²⁷³ Desde enero de 2019 el tipo impositivo general será del 24% y del 20% para pequeñas empresas y microempresas.

recreativas o de azar, las rentas obtenidas por dicha actividad estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

Por su parte, en lo que se refiere a los servicios de juego prestados de forma telemática, bien al amparo de la Ley 13/2011, o bajo el paraguas de la normativa autonómica, la sujeción al IRNR puede no ser tan pacífica. Desde un punto de vista técnico, cualquiera de las dos normativas, en similares términos exigen que los operadores habilitados para desarrollar este tipo de juegos dispongan primero, de un sistema técnico para la organización, explotación y desarrollo de los mismos que esté conformado por el conjunto de sistemas e instrumentos técnicos o telemáticos que los posibiliten; y, segundo, de una Unidad Central de Juegos que debe poder ser monitorizada desde territorio español por la Comisión Nacional del Juego o la autoridad autonómica competente, con independencia de su ubicación.²⁷⁴ Este hecho es importante dado que, a diferencia de lo que ocurre con los términos utilizados por el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE), para que los servicios prestados en línea se consideren realizados mediante un establecimiento permanente (EP), no se exige que este servidor central de juego, aquél que a sus efectos pudiera considerarse EP, esté ubicado en España²⁷⁵.

De lo antedicho se deduce que para la adjudicación de licencias de juego únicamente se exigen que los licenciarios no residentes que cumplen los requisitos técnicos pertinentes en cuanto a la arquitectura de su sistema y a la posibilidad de monitorización de la Unidad Central de Juegos, designen un representante con, al menos, la capacidad de recibir notificaciones, pero sin que sea necesario que tenga capacidad de contratar según lo dispuesto en el artículo 5 del MCOCDE. En otras palabras, habrá que estar a las circunstancias de cada caso para determinar si, a los efectos fiscales que más adelante se comentarán, la infraestructura de la que disponen estos prestatarios de juegos *online* no residentes es relevante para considerar la presencia de un EP.

²⁷⁴ Sobre la extraterritorialidad derivada de este hecho ver TORRALBA MENDIOLA, E.C., “Prestadores extranjeros y aplicación extraterritorial de la ley de regulación del juego. Problemas de Derecho Internacional Privado”, en HERRÁIZ SERRANO, O. (Coord), *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 239-272.

²⁷⁵ Sobre la tributación derivada de la utilización de un EP en este impuesto ver TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “La tributación de los no residentes con establecimiento permanente”, *Responsa iuris peritorum digesta Universidad de Salamanca*, vol. 4, 2000, pp. 299-322.

En esta tesitura, analizadas las exigencias de las distintas normas habilitantes bajo el prisma de la concepción del EP recogida en el MCOCDE, como ocurre con cualquier entidad, los parámetros para determinar la existencia o no de un establecimiento permanente vienen dados por el artículo 13.1.a del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR). En virtud de este precepto “*se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.* En concreto, el TRLIRNR entiende que constituyen establecimiento permanente *las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.*”

En este sentido, en abstracto, los escenarios posibles pueden ser muy diversos. Podríamos encontrarnos con prestatarias de juegos *online* no residentes que cumplen con los requerimientos contemplados en el TRLIRNR para considerar que tienen un EP, y ello porque disponen, de forma más o menos estable y continuada, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realicen toda o parte de su actividad, o porque cuentan con agentes autorizados para contratar, en su nombre y por su cuenta, de forma habitual. En contraposición a la situación precedente, también podría darse el caso de licenciatarias que carecen de establecimiento permanente porque no disponen de ese tipo de instalaciones, y porque su presencia física se limita a la designación de un representante cuyos poderes se restringen a la facultad de recibir notificaciones, no a la posibilidad de contratar en su nombre y mucho menos de forma habitual.

Ello no obstante, sea cual fuere el supuesto, la nota común en ambos tipos de situaciones va a ser una; en todo caso, las operadoras de juego llevarán a cabo la integridad de sus actividades en línea, de forma desmaterializada, es decir van a tener

siempre, una presencia digital significativa²⁷⁶ en los términos recogidos en la propuesta de la Acción 1, “Abordar los retos de la economía digital para la imposición” del Plan BEPS²⁷⁷.

Así las cosas, son las circunstancias particulares de cada una de las operadoras de juego no residentes con licencia para ejercer esta actividad en línea dentro de nuestro país²⁷⁸, las que van a determinar la existencia, o no, de un EP, pues, en principio, entre los requisitos materiales exigidos por las leyes sustantivas no se contempla ninguno en el que se puedan subsumir los recogidos, al día de la fecha, ni en el TRLIRNR ni en el MCOCDE.

El artículo 5 del MCOCDE define el concepto de establecimiento permanente de forma conservadora y poco adaptada al entorno digital. Los efectos que dicha figura despliega en los distintos tipos de impuestos se recogen a lo largo de todo el texto del modelo de convenio en distintos artículos.²⁷⁹ En concreto, el artículo 7 del MCOCDE despliega el alcance del EP, en los impuestos que gravan el beneficio empresarial indicando que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en el Estado de residencia, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso, los beneficios imputables al establecimiento permanente pueden someterse a imposición en ese otro Estado, es decir, en el Estado de la fuente.

El apartado dos del mismo artículo pasa, a continuación, a señalar que a sus efectos,²⁸⁰ y a los de los métodos para eliminar la doble imposición regulados en los artículos 23-A y 23-B, los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada

²⁷⁶ Pese a que el artículo 1 de la Ley 13/2011 establece la posibilidad de que las operadoras *online* establezcan terminales físicos de forma accesorio, lo cierto es que, hoy por hoy, razones de índole competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas han dado lugar a fuertes discrepancias en el seno del Consejo de Políticas de Juego que permiten pensar que el desarrollo de este tipo de juego presencial bajo licencia estatal dista mucho, aún, de ser una realidad.

²⁷⁷ Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, BEPS por sus siglas en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*.

²⁷⁸ A tenor de la relación de operadores con licencia recogida en la página web de la Dirección General de Ordenación del Juego del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas su número supera la decena.

²⁷⁹ En los artículos 7, 10, 11, 12, 13 y 21.

²⁸⁰ Y a los del artículo 23 A y 23 B.

Estado contratante son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

Con el objeto de eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, el apartado tercero del artículo 7 MCOCDE, indica que cuando de conformidad con el apartado 2, un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al EP de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos.

Por su parte, bajo el título “Impuestos Comprendidos”, el artículo 2 del MCOCDE establece que el Convenio resulta de aplicación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, especificando que ha de entenderse por tales impuestos aquellos que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio, o cualquier parte de los mismos.

El apartado tercero del mencionado artículo 2 enumera los impuestos vigentes a la entrada del Convenio en los que se aplica. En este sentido, si bien se indica que se incluye una relación, en principio, completa de los impuestos cubiertos por el Convenio en el momento de su firma, los Comentarios al MCOCDE instituyen que la relación es meramente declarativa y no exhaustiva, algo que el apartado 4 del propio modelo de convenio viene a corroborar al indicar que *los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de su firma y que se añadan a los actuales o les sustituyan*, serán, igualmente, objeto de aplicación al Convenio.

Partiendo, como hemos dicho, de la consideración genérica de los tributos sobre el juego como impuestos directos que gravan el beneficio obtenido a través de la prestación de servicios de juego, en este caso, *online*, en el supuesto específico del Impuesto sobre Actividades de Juego nos encontraríamos ante un impuesto que perfectamente pudiera circunscribirse en lo recogido en los comentarios al artículo 2 del

MCOCDE, respecto a los impuestos que gravan la renta. Más aún, perfectamente podríamos, también, concluir que los tributos sobre el juego, y en concreto el Impuesto sobre Actividades de Juego, como tributos que gravan un beneficio empresarial se incluyen en lo que el artículo 7 del MCOCDE dispone respecto a su consideración en términos de eliminación de la doble imposición. En este sentido, si bien parece difícil que nuestra Administración Tributaria pueda considerar que los tributos sobre el juego, y, específicamente el IAJ, estén cubiertos por los Convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por el Estado, lo cierto es que una interpretación coherente de su naturaleza jurídica, refrendada, como hemos visto, por la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional permitiría llegar a esa conclusión, reconociendo a aquellos operadores de juego con establecimiento permanente beneficiarse de las bondades de dicho régimen.

Así las cosas, debemos recordar que el TRLIRNR acoge en el ordenamiento patrio la definición de EP contenida genéricamente en el MCOCDE y que, en consecuencia, sólo para el caso de aquellos operadores de juego *online* que cumplan con los requisitos exigidos en el artículo 13 del TRLIRNR, es decir, cuando por cualquier título dispongan en el Estado español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realicen toda o parte de su actividad (y habrá que estar para determinar su existencia a las características técnicas de la estructura digital de la entidad), o cuando actúen en él por medio de un agente autorizado para contratar, podremos hablar de una actividad ejercida a través de un establecimiento permanente²⁸¹.

²⁸¹ Ello no obstante, si las propuestas contenidas en BEPS llegaran a buen puerto, la propia estructura digital que facilita la prestación de este tipo de servicios, que, a la luz de lo reflejado en el informe del grupo de expertos se imbuiría en lo que se ha venido a llamar una presencia digital significativa, constituiría, de suyo, un EP.

Si uniéramos las consecuencias prácticas de la materialización de las propuestas del grupo de expertos con lo antedicho respecto a la consideración de los tributos sobre el juego, y en el caso que nos ocupa, el IAJ, como impuestos sobre la renta que gravan el beneficio obtenido por las empresas operadoras de juego, la deducción a la que podríamos llegar es obvia; todas las empresas operadoras con presencia digital significativa, en la práctica todas las licenciatarias no residentes relacionadas en el Registro de la Dirección General de Ordenación del Juego del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, tendrían derecho a que les fueran aplicados los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos entre el Estado español y su Estado de residencia.

En definitiva, en la medida en que el Impuesto sobre Actividades del Juego se considere como impuesto sobre la renta, debe valorarse la posibilidad de que, en casos de operadores de juego *online* que son gravados por dicho tributo en España y que realizan esta actividad a través de un EP en los términos antes mencionados, pueda invocarse la aplicación del artículo 7 MCOCDE, en virtud del cual los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en el

D. Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo municipal de naturaleza directa y carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto.

A tenor del artículo 79 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En territorio común, están exentas las personas físicas titulares de las actividades económicas y las empresas con un volumen de operaciones inferior a un millón de €/año. En territorio foral²⁸², salvo en el caso de Gipuzkoa, las actividades que grava este impuesto quedan exentas cuando los sujetos pasivos, (sean personas físicas o siendo personas jurídicas), tienen un volumen de operaciones menor a 2.000.000€. En Navarra, se contempla una bonificación para los tres primeros ejercicios de la actividad del sujeto pasivo del IAE si es que ejerce una actividad que, como la relacionada con las máquinas de juego, se inserta en la sección primera de las tarifas.

En cuanto a la actividad de juego ejercida a través de máquinas recreativas y de azar, las empresas operadoras que sobrepasen los mínimos exentos, están afectadas por el impuesto junto con los titulares de restaurantes, bares, cafeterías y similares, y los

Estado de residencia, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso los beneficios imputables al EP pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente para después ser considerados en términos de doble imposición.

Vid. sobre el tema JIMÉNEZ RAMOS, E.; VICENTE MATILLA, J., “Tributación de las apuestas y de los juegos desarrollados a través de Internet desde la perspectiva de la fiscalidad internacional”, *Cuadernos de Formación IEF*, nº 10, 2010, pp. 55-97; Ver también, al respecto, las opinión esgrimida por ARIAS PLAZA, R., *Fiscalidad del comercio electrónico*, http://tecnologia.elderecho.com/tecnologia/e-commerce/fiscalidad_del_comercio_electronico_11_665680004.html (01.09.16).

²⁸² Donde la normativa aplicable es para Álava la Norma Foral 43/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Actividades Económicas, para Bizkaia el Decreto Foral Normativo 2/1992, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Actividades Económicas y para Gipuzkoa el Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas.²⁸²

hoteles, hostales, pensiones o campings que las tengan instaladas, a los que también se les considera sujetos pasivos del mismo por ejercer una actividad económica en los términos del artículo 79 del TRLHL. En este sentido, la afirmación de que los titulares de los establecimientos hosteleros donde se ubican las máquinas recreativas ejercen una actividad económica por la explotación de las mismas abundaría en la consideración antes apuntada sobre la existencia de un negocio conjunto entre las empresas operadoras y los primeros.

Así, en función de las tarifas recogidas para el Grupo 969 en la Sección Primera del Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, por cada máquina tipo “B” o recreativa con premio del Reglamento que las regula, con independencia del lugar en que se encuentren funcionando, el propietario de la máquina, es decir, la empresa operadora de juego deberá abonar la cuota nacional, es decir, 93,307129 euros por máquina. En línea con lo anterior, por cada máquina tipo “C” o de azar del reglamento que las regula, con independencia del lugar en que se encuentren funcionando, el propietario de la máquina abonará la cuota nacional, esto es 544,913635 euros por aparato.

Por su parte, los sujetos pasivos clasificados en las agrupaciones 67 y 68, servicios de alimentación entre los que se encuentran bares y restaurantes, y servicios de hospedaje, en cuyos locales tengan instaladas máquinas recreativas de tipo “B”, incrementarán la cuota correspondiente a su actividad específica con la cantidad asignada a cada máquina en el epígrafe 969.4, sin tener que darse de alta por este último epígrafe²⁸³. De este modo, los titulares de establecimientos de hostelería, satisfarán la cuota mínima municipal establecida en 93,307129 euros por máquina recreativa de tipo “B” y 544,913635 euros por máquina de tipo “C”.

En esta tesitura, conviene traer a colación la especial situación de los salones de juego y casinos. Recordemos que, a diferencia de las empresas operadoras que explotan máquinas recreativas en establecimientos hosteleros, en la mayoría de los supuestos, las empresas operadoras que ejercen su actividad en estos de locales de juego reúnen por un

²⁸³ Asimismo, efectos de la liquidación del impuesto, el índice municipal previsto en el artículo 89 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, sólo se aplicará sobre la parte de la cuota de Tarifa incrementada correspondiente a la actividad específica del sujeto pasivo, pero no sobre la parte correspondiente a las máquinas instaladas en el local.

lado la consideración de empresa de juego y, por otro, la de empresa titular del establecimiento donde la máquina se encuentra ubicada.

En este sentido, pese a que la actividad ejercida sea única, la explotación de máquinas recreativas, las empresas operadoras de salones y casinos se ven obligadas a abonar el IAE en un doble concepto, el de propietario de la máquina y el de titular del establecimiento hostelero donde se halla, lo cual, cuando menos, merecería una reflexión desde el punto de vista de los principios tributarios contenidos en la Constitución.

A las tarifas derivadas de los elementos tributarios de la actividad se le aplican coeficientes multiplicadores correctores en cada municipio, en función del volumen de negocio (entre 1,29 y 1,35) y de la categoría de la calle en la que esté ubicado el local (entre 0,4 y 3,8). Sobre las cuotas mencionadas, puede haber bonificaciones del 100% en los dos primeros años de actividad y entre un 25% y un 50% en los tres años siguientes. Por su parte, las bonificaciones por incremento de la plantilla, utilización de energías renovables o de cogeneración o planes de transporte para los empleados, pueden llegar al 50%, según las ordenanzas fiscales locales. Asimismo, en territorio común, las diputaciones provinciales o las Comunidades uniprovinciales pueden establecer un recargo a la tarifa municipal del IAE.

En resumen, teniendo en cuenta su configuración y los amplios márgenes de los Ayuntamientos para fijar su normativa, la cuantía de este impuesto varía mucho dependiendo de las bonificaciones y recargos citados.

Llegados a esta tesitura, no podemos olvidar que el artículo 85.1.Cuarto del TRLHL, establece, en cuanto a las cuotas del impuesto que las resultantes de la aplicación de sus tarifas no podrán exceder del 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada.

Según el Anuario de Juego 2015-2016 de la Fundación Codere, puede estimarse que sólo la aportación de las empresas operadoras de máquinas recreativas y de los hosteleros por los dispositivos que tienen en sus locales, los ayuntamientos españoles se nutrieron con 28,9 millones de euros en concepto del Impuesto de Actividades Económicas. El mismo informe viene a indicar que rentabilidad media por máquina recreativa de tipo “B” asciende a los 12.776,00€ de media en el Estado, casi a la mitad,

según la edición anterior del mismo anuario, 6.441,00€, en el País Vasco.²⁸⁴

En cualquier caso, a pesar de que se dispone de información más o menos actualizada sobre cada máquina según sus características, dado que el sistema fiscal que grava su actividad se basa en la estimación objetiva de sus rendimientos, las cantidades jugadas y sus márgenes no son determinantes a efectos fiscales, tal y como hemos comentado, ni en la fijación de la “tasa”, y según parece, ni para dilucidar si la cuantía de las cuotas establecidas por el IAE traspasa el límite del 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada. Volveremos sobre el tema, en el siguiente capítulo al analizar los tributos que gravan la actividad desde el prisma de los principios tributarios materiales contenidos en la Constitución.

E. Otros impuestos locales

Al igual que el resto de actividades, las de juego realizadas a través de máquinas recreativas o de azar están sujetas a los impuestos locales sobre los terrenos (Impuesto de Bienes Inmuebles) en que están ubicados las distintas sedes y almacenes de las empresas operadoras, los impuestos de circulación sobre los vehículos a motor ligados a la actividad así como a los demás impuestos o tasas locales que se establezcan en cada municipio respecto a las licencias de apertura, de obras, de recogida de residuos, etc. No abundaremos en el estudio pormenorizado de cada uno de ellos por no ser significativo su conocimiento a los efectos de su consideración a la luz de los principios tributarios antes apuntados.

2. Impuestos Indirectos, especial referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y que grava, en la forma y las condiciones previstas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y en la ley foral²⁸⁵ y las normas forales²⁸⁶ que adaptan a territorio foral este impuesto concertado de

²⁸⁴ En Navarra, según e la Memoria Anual de Juego de 2015, el gasto real en máquinas recreativas de sus ciudadanos fue de 36,14 millones de euros. Memoria disponible en http://www.gobiernoabierto.navarra.es/sites/default/files/gobernanza/juego_en_navarra_2015.pdf (16.09.17).

²⁸⁵ Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

²⁸⁶ En Álava, el Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, en Bizkaia la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre y en Gipuzkoa el Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre.

normativa no autónoma.

Como sabemos, este impuesto carga las transacciones de bienes y servicios entre empresas y de éstas con particulares, funcionando en “cascada”, esto es, el IVA pagado por una empresa por sus suministros se descuenta del repercutido a otras empresas o a sus consumidores finales, de suerte que, finalmente únicamente grava el valor añadido en cada fase de la producción o distribución.

En cuanto a la actividad de las máquinas recreativas y de azar, son tres los aspectos a nuestro juicio relevantes desde la perspectiva de este impuesto. En primer lugar, que se trata de una actividad sujeta y exenta del tributo. En segundo lugar, que la consideración de la relación existente entre empresa operadora de juego y empresario hostelero como una coexplotación de un negocio compartido pudiera tener consecuencia en la tributación por el IVA de este último. Por fin, que las últimas modificaciones legislativas operadas en sede del IVA con motivo de la aprobación de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, para su adaptación a las reglas de localización introducidas en la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, adquieren especial significado en el juego operado a través de slots *online*. Pasemos a analizar cada uno de estos aspectos en los siguientes epígrafes.

A. Exención de la actividad

Tal y como hemos referido, tras la modificación operada en el IVA por el número 1 de la disposición final séptima de la Ley 13/2011, el artículo 20.uno.19 de la ley estatal y de la ley foral y de las normas o decretos forales que en Navarra y en los respectivos Territorios Históricos regulan este impuesto, establece la exención del mismo para:

*Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imposables de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.*²⁸⁷

²⁸⁷ La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo.

Tanto la Directiva primitiva del IVA²⁸⁸, germen de las normativas de los respectivos Estados miembros, como la vigente Directiva 2006/112CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, exceptúan el juego de las actividades que constituyen hechos imposables de este impuesto.

Así, a tenor del artículo 135.1.i de dicha Directiva, *“sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos: (...) f) las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro”*. El TJUE se ha pronunciado al respecto en diversas ocasiones, como en *NV Giant*, *Leo Libera* o *Metropol*, llegando en todas ellas a la conclusión de que los Estados miembros son libres a la hora de decidir cómo implementar los contornos del contenido de dicha exención.

Pues bien, en España la trasposición original del IVA efectuada mediante Ley 30/1985, de 2 de agosto, trató de justificar esta exención afirmando, en su preámbulo que, *“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 particulares están sujetas ordinariamente a una tasa fiscal, razones económicas y técnicas justifican su exoneración del Impuesto, para evitar la doble imposición y reducir la presión fiscal indirecta”*. Este argumento, que también fue recogido por el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español* como pretendida justificación para evitar una eventual doble imposición, en realidad actúa en contra de los operadores de la industria del juego. Las empresas operadoras, al quedar excluidas de la “cascada” del IVA, se convierten en consumidoras finales de los bienes y servicios necesarios para su actividad (compra o alquiler de locales, adquisición y mantenimiento de mobiliario, consumos convencionales: agua, gas, electricidad, comunicaciones, etc.), de modo que tienen que integrar el IVA en sus costes, sin posibilidad de repercutirlos sobre otras empresas o

²⁸⁸ La “Sexta” Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.

usuarios de sus servicios, ni de descontarlos en sus declaraciones trimestrales. En consecuencia, en la industria del juego, el IVA se transforma en un impuesto final y pierde su neutralidad.

No existen, que hayamos advertido, ni en la doctrina ni en la jurisprudencia fundamentos que justifiquen esta exclusión del juego de la “cascada” del IVA. Tampoco, se han publicado estimaciones sobre el volumen de IVA que asumen como coste las empresas operadores de juego en general, ni las de máquinas recreativas y de azar en particular. En cualquier caso, aproximaciones, a cargo de la Dirección General de Tributos y Juego de la Comunidad de Madrid, lo fijan entre el 10% y el 12% de la diferencia entre ingresos y cantidades destinadas a premios, lo que, sin duda, abunda en el sobrecoste tributario que, respecto a otros sectores de la actividad económica, soportan las empresas de máquinas de juego.

B. Tributación derivada de la coexplotación de la máquina recreativa entre empresa operadora y empresario hostelero

La exención en sede del Impuesto sobre el Valor Añadido de las actividades que constituyan los hechos imposables de los tributos sobre el juego nos remite, necesariamente, a la normativa reguladora de estas figuras y a las consideraciones realizadas en epígrafes precedentes respecto a los sujetos pasivos de las mismas.

Según se ha comentado anteriormente, la regulación sustantiva de la explotación de máquinas recreativas en establecimientos de hostelería debiera abocar a considerar a las empresas hosteleras como parte indispensable para que la actividad llegue a buen puerto. En efecto, al igual que las empresas operadoras, los titulares de los establecimientos donde éstas ubican sus máquinas aportan un elemento esencial para la explotación de las mismas, el local donde establecerlas; una ubicación sin la que los permisos y licencias concedidas por la Administración a las primeras carecen de valor alguno.

En este sentido, tal y como comentábamos, a la hora de analizar los elementos esenciales del Tributo sobre el Juego, habida cuenta de que participan en la realización del hecho imponible, los titulares de los establecimientos debieran haberse configurado como sujetos pasivos del mismo y no como meros responsables. En línea con lo anterior, debiera, en cualquier caso, entenderse que los titulares de los establecimientos

hosteleros participan en la explotación de las máquinas directamente en términos análogos a aquellos en que participan las empresas operadoras de juego. Los titulares de establecimientos hosteleros no prestan ningún servicio a las empresas operadoras, participan con ellas en un negocio en común.

A la hora de valorar la relación entre empresa operadora y empresario hostelero, la Jurisprudencia ha mostrado distintas sensibilidades. Por un lado, ha rehusado considerar la relación entre ambos sujetos como una relación de índole societaria, entendiendo que lo que la empresa hostelera realiza es una prestación de servicios en los términos previstos en el artículo 11 de la LIVA y de las Normas Forales que regulan el impuesto. Esta sería la línea marcada por el Tribunal Económico Administrativo Central y otros tribunales económico-administrativos, así como los TSJ de Madrid y Castilla-La Mancha, por citar sólo algunos ejemplos²⁸⁹.

Esta jurisprudencia menor no hace sino repetir la senda marcada por la Dirección General de Tributos. En efecto En el ámbito estatal, la Dirección General de Tributos, define el procedimiento habitualmente utilizado para la explotación de máquinas recreativas de tipo “B” como aquel que consiste en la colocación de estas máquinas que la empresa operadora propietaria de los dispositivos realiza en establecimientos de hostelería previo pacto con los titulares de estos últimos establecimientos.

Pese a que como hemos visto, por imposición de la normativa aplicable en materia de máquinas recreativas el titular del establecimiento comparte con la empresa operadora responsabilidades que le son propias a quien explota la máquina recreativa, en palabras de la DGT *“la empresa operadora asume todos los gastos, responsabilidades y pagos inherentes a la propiedad de la máquina y se obliga a liquidar y entregar periódicamente al titular del establecimiento la contraprestación previamente acordada que, ordinariamente, consiste en un tanto por ciento de la recaudación obtenida (total de ingresos obtenidos por la máquina menos importe de los*

²⁸⁹ Así, *vid.* RTEAC de 12 de mayo de 2009; RTEAF de Donostia/San Sebastián de 31 de mayo de 2007; SSTSJ de Madrid de 15 de junio de 2007, de 22 abril de 2010; STSJ de Castilla-La Mancha de 22 septiembre de 2008, o la reciente RTEAC de 23 de marzo de 2017.

*premios pagados) así como, además, una cantidad fija por garantizar la exclusividad de la instalación de las máquinas en el local”.*²⁹⁰

Por su parte, y siempre según la DGT (contestación de 20 de septiembre de 2013); *“el titular del establecimiento se obliga a colocar la máquina en lugar visible y de fácil acceso al público, a mantener la máquina conectada a la red eléctrica durante el horario en que el establecimiento permanece abierto y en perfectas condiciones de higiene y seguridad, a avisar a la empresa operadora de cualquier avería o incidencia, a abonar en su caso los premios o sus diferencias si no lo hiciese la máquina, a facilitar cambios y a vigilar su utilización”.*

Según la DGT, dicha actuación del titular del establecimiento de hostelería en favor de la empresa operadora debe calificarse, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como una prestación de servicios de la empresa de hostelería a la empresa operadora, una prestación de servicios en la que la base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación a percibir por el titular del establecimiento de hostelería del propietario de las máquinas, cualquiera que sea la forma en que se determine (comisión, porcentaje sobre la recaudación además de una cantidad fija por garantizar la exclusividad de la instalación de las máquinas en el local).

En este sentido, aun cuando su aplicabilidad externa fuera cuestionada por Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 1985, no hay que olvidar que la existencia de la Circular de la Dirección General de Tributos nº 8/82 de 20 de julio sigue marcando el tenor de las respuestas a las consultas que sobre el tema se dirigen a la DGT. A la vista de lo que ella misma denomina *“fórmula generalmente empleada para la explotación de estas máquinas”*, la citada circular 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 desglosa, 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

²⁹⁰ Contestación a Consulta de la DGT de 20 septiembre de 2013. En el mismo sentido *vid.* contestación a consulta de 29 de noviembre de 2004, de 18 de junio de 2008.

establecimiento y, quien los recibe la empresa operadora, satisfaciendo por ello una determinada cantidad que, es precisamente, lo que somete a tributación por IVA.

Por otro lado, en clara distinción respecto al camino marcado por otros Tribunales Superiores de Justicia, el TSJ de Valencia ha adoptado como suya la tesis que reivindica la existencia de un negocio conjunto entre empresa operadora y empresario hostelero²⁹¹. Sin embargo, según veremos, tal afirmación la realiza no como corolario de la regulación sustantiva sobre la materia, sino basándose en la relación contractual subyacente. Al respecto, ha venido a señalar que *“lo que no ha visto o no ha querido ver la Administración, es que, el negocio, integra una fórmula 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”*, indicando seguidamente que *“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”*²⁹².

Según decíamos, cabe puntualizar que el TSJ valenciano infiere tal afirmación no de la propia regulación sustantiva, que, como hemos visto aboca necesariamente a la consideración de una irremediable coexplotación sino, del negocio jurídico subyacente, de la relación creada *ad hoc* para la explotación de cada una o de un grupo concreto de máquinas de juego.

Así, a tenor de lo manifestado por este TSJ, partiendo de la atipicidad de los contratos en los que se acuerda la instalación de máquinas recreativas, habrá que estar a la naturaleza de los derechos y obligaciones derivados de los pactos realizados entre las partes, cuestión que deriva en algo complejo sobre todo cuando tales contratos en un

²⁹¹ De forma colateral, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en sentencia de 18 de mayo de 2009 también vino a refrendar la tesis de la coexplotación.

²⁹² STSJ Valencia de 18 noviembre de 2004, FJ 4.

gran número de casos se realizan verbalmente. En definitiva, se trataría de una cuestión probatoria que nos obligaría a remitirnos a disposiciones de corte más bien procesal²⁹³.

Siguiendo la argumentación del TSJ valenciano, si la cuestión es de índole probatorio, podría acreditarse que el negocio que une a la empresa operadora y al establecimiento hostelero es de naturaleza societaria, lo cual ocurriría, por ejemplo, si ambas empresas hubieran soportado el coste de adquisición de la máquina o máquinas y, eventualmente, hubieran creado alguna sociedad o negocio de corte societario (v. gr. cuenta en participación) para la explotación de tales aparatos recreativos.

Con todo, si el negocio es meramente formal y no se encuentra sustentado por una actividad real de cooperación empresarial, el mismo podría recalificarse por la propia Administración tributaria (art. 13 de la Ley General Tributaria, art. 12 de la Norma Foral General Tributaria de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa,) o, eventualmente, considerarse un negocio realizado en conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 de la LGT, 14 de las NNFGT y art. 17 en la LFGT). En cualquier caso, si bien es cierto que en la mayoría de los casos lo único pactado entre empresa operadora y empresario hostelero es la proporción de la cuantía recaudada asignable a cada una de las partes, entendemos que la indeterminación del pago²⁹⁴, junto con lo antedicho respecto a los efectos de la regulación sustantiva, es suficiente como para concluir que el negocio jurídico entre ambas partes es de tipo societario, en cuyo caso, los pagos al titular del establecimiento hostelero resultantes de la recaudación no resultarían gravados por el IVA, en puridad, no por resultar exentos de acuerdo con el tantas veces citado artículo. 20. Uno.19^a de la Ley 37/1992 y de sus homónimos forales, sino por no encontrarse sujetas las distribuciones de beneficios empresariales.

²⁹³ Arts. 105 a 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, arts. 60 y 61 de Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa y arts. 281 y ss. de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

²⁹⁴ Por el contrario, a juicio del TSJ de Valencia, para entender que entre el titular del establecimiento hostelero y la empresa operadora de juego se está llevando a cabo un negocio de tipo societario, no debe atenderse tanto a la indeterminación de los resultados obtenidos como, por ser más propio de las actividades empresariales, a las inversiones realizadas y a los riesgos que comportaría la actividad conjuntamente emprendida, que podrían implicar la pérdida de la inversión realizada.

Pese a ello, como ha venido a indicar el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en reiteradas ocasiones²⁹⁵ incluso desde la perspectiva de la teleología de la norma que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido, resulta incoherente la interpretación de la Administración en cuanto a la no aplicación de la exención por la actividad de juego al empresario hostelero²⁹⁶.

En definitiva, como acertadamente viene a señalar este Tribunal, ambas entidades, empresa operadora y empresario hostelero, coinciden en la explotación de la máquina recreativa. Desde una interpretación sistemática de las normas antedichas se deduce la falta de coherencia de la solución propuesta por la Administración. Igualmente, como veremos, la no aplicación de la exención a estos últimos sujetos podría suponer, además de una discriminación respecto de los primeros, una doble imposición que podría eventualmente llegar a ser contraria a los principios de justicia tributaria contenidos en nuestro ordenamiento.

C. Consecuencias de las modificaciones operadas por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre

Por fin, las últimas modificaciones operadas en la Ley 37/1992 por el artículo primero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, para su adaptación a las reglas de localización introducidas en la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, pueden llegar a tener efectos en la explotación de máquinas de juego desde que es lícita su explotación a través de medio telemáticos.

En concreto, la Ley 28/2014, establece, con efectos desde el 1 de enero de 2015, nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica que afectan directamente al juego desterritorializado, es decir, al juego *online*²⁹⁷.

Así, a partir de 1 de enero de 2015, cuando los servicios de juego se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, esto es, cuando se presten a un consumidor final, pasan a gravarse en el lugar donde el

²⁹⁵ SSTSJ Valencia de 31 de julio de 1998; de 27 de enero de 1998; de 18 de abril de 2000; de 18 de noviembre de 2004; de 22 de noviembre de 2010; de 22 febrero de 2011.

²⁹⁶ Lo cual derivaría en la aplicación de la regla de la prorrata.

²⁹⁷ Artículos 69.Dos, 69.Tres.5º, 70.Uno.4º y 8º, 70.Dos, 163 septiesdecies y siguientes de la LIVA.

destinatario esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador, en este caso, la empresa operadora de juego.

Recordemos que hasta 31 de diciembre de 2014, las prestaciones de servicios de empresas a consumidores finales por parte de empresarios de la UE se gravaban en el país del proveedor, mientras que si el prestador era un empresario establecido fuera de la Comunidad, el servicio se localizaba donde estuviera establecido el destinatario (servicios electrónicos) y donde el servicio fuera utilizado de forma efectiva (servicios de telecomunicaciones y radiodifusión y TV)

Por el contrario, desde el 1 de enero de 2015, todos los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o TV y electrónicos en los que se materializa el juego *online* tributan en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o un consumidor final, como si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de ésta. Ello implica que los proveedores de juego han pasado de tener que presentar sus declaraciones y obligaciones relacionadas con el IVA de acuerdo a las normas del Estado miembro en el que se establecen, a tener que hacerlo en los Estados Miembros en los que suministran sus servicios. En consecuencia, la residencia fiscal del usuario del juego *online* es muy significativa a la hora de determinar la administración competente para la exacción del impuesto y puede plantear serios problemas operativos a las empresas prestatarias de este tipo de servicios²⁹⁸.

En efecto, mientras que en otros sectores el cambio normativo puede simplemente inducir a la modificación del tipo que aplican a sus servicios, en el sector del juego este cambio no resulta precisamente liviano. La razón es meridiana; según comentábamos, el artículo 135 (1) (i) de la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA), actualizada a 1 de enero de 2014, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido que señala que “*sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a*

²⁹⁸ Para una visión más general de la tributación en fuente o en destino de los servicios de juego desde una perspectiva europea ver SCHNEIDER S., “The Fight Over Point-of-Consumption vs. Point-of-Supply Taxation in the UK Heats Up”, *Gaming Law Review and Economics*, vol. 18, nº 8, 2014, pp. 791-792; SCHNEIDER S., “Point of Consumption vs. Location of Server; UK vs. Gibraltar”, *Gaming Law Review and Economics*, vol. 18, nº 6, 2014, pp. 525-526.

fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos: (...) f) las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro”.

Por tanto, posibilita una exención sobre los servicios de azar supeditada a las condiciones y limitaciones establecidas por cada Estado miembro, lo cual implica que las compañías de juego tengan que hacer frente a diferentes condiciones y limitaciones para la exención, en función del Estado miembro en el que estén suministrando sus servicios, es decir, en función de la residencia fiscal de sus consumidores.

El asunto no es, en absoluto, sencillo de resolver. De hecho, el Comité del IVA de la Unión Europea, publicó, el 31 de marzo de 2015, un documento de trabajo²⁹⁹ advirtiendo de la amplia discrecionalidad de la que disponen los Estados para decidir cuáles son las actividades de juego que están exentas o gravadas y qué requisitos hay que cumplir para ser autorizado a realizar esas actividades. El documento, además de advertir de dicha discrecionalidad, sugiere la idoneidad de publicar una orientación clara sobre las actividades que son gravadas y exentas en cada Estado miembro y los límites que les son aplicables.

Lo recogido hasta este punto en estas líneas refleja una visión global de la tributación a la que se somete a las empresas operadoras de máquinas recreativas y de azar. Según se ha podido observar, además de estar gravadas por los impuestos generalistas, las empresas operadoras de máquinas de juego se someten a una tributación especial por razón de su actividad, una tributación que a tenor de las demandas doctrinales y sectoriales que históricamente han venido realizándose, debería rebajar su carga fiscal³⁰⁰.

²⁹⁹ Taxud.c.1 (2015)1619349-EN.

³⁰⁰ Por todos SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “La legitimidad constitucional de la tasa sobre el juego”, en GUIROLA LÓPEZ J.M. (Ed.), *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: Ponencias y comunicaciones españolas: XV jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario (15. 1991. Caracas)*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1991, pp. 503-526; ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La tributación del juego de azar: Una reforma necesaria”, *Álea*, nº 18, 2000, p. 10.; ORÓN MORATAL, G., “Es hora de arrumbar la tasa sobre el juego”, *Álea*, nº 17, 2000, p. 3; CARBAJO VASCO, D., “Reflexiones sobre la fiscalidad del juego”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 24, 1992, pp. 50-54; BARRACHINA SÁNCHEZ, M.A., “La Tasa fiscal sobre el juego”, *Informe Asociación Española de Asesores Fiscales*, nº 51, 1999; RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La necesaria eliminación de la tributación

A partir de ahora, para poder llegar a concluir si dicha tributación es adecuada, obviando argumentos económicos, la analizaremos tanto desde el punto de vista de los principios tributarios de justicia material contenidos en la Constitución Española como desde la perspectiva que otorga el ordenamiento de la UE.

especial sobre el juego en España”, en PALOMAR OLMEDA, A. (Dir). *Régimen del juego en España* Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pp. 217-256.

Vid. también <http://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/210625/05/07/COFAR-pide-reducir-la-presion-fiscal-del-juego-privado-ante-dificil-situacion.html> (visitado 07/11/17).

**CAPÍTULO III: PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA MATERIAL
CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y SU APLICACIÓN A
LOS TRIBUTOS QUE GRAVAN EL JUEGO**

En el presente capítulo, trataremos de identificar, en lo que atañe a los diferentes tributos que gravan el juego, singularmente considerados o en su conjunto, el grado de cumplimiento de los principios materiales tributarios contenidos en la Constitución Española.

Para ello, comenzaremos por reflexionar sobre la trascendencia y significado actual de dichos principios para, a continuación, pasar a analizar individualmente cada uno de ellos desde una perspectiva doctrinal y jurisprudencial, y terminar examinando la eventual conculcación que la configuración de las distintas figuras que gravan la actividad de las máquinas recreativas y de azar pueda realizar de los mismos.

I. EL PAPEL DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA MATERIAL CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

La Constitución de 1978, es hija de la transición política y, como tal, ratifica las condiciones sociales, políticas e ideológicas de la época a la que pertenece consagrando, por un lado, principios procedentes de intereses económico-sociales diversos, pero posibilitando, por otro, profundas transformaciones sociales en el sentido de un establecimiento, de una concreción real, más allá de jurídica, de los ideales de libertad, igualdad y justicia, lo que le confiere una eficacia que trasciende el mero valor programático y subraya su verdadero valor normativo.

En este sentido, en el ámbito tributario no debemos obviar la existencia de una dicotomía entre los valores ideales y los valores reales, lo que debiera ser y es un sistema tributario que los refleje, el reflejo de unos ideales que también tienen que representarse en la estructura fiscal de nuestro ordenamiento.

Por su parte, tampoco podemos olvidar que la consecución de esos ideales tiene que ser necesariamente alentada y promocionada por los propios poderes públicos, pues, según disponen los artículos 9.2 y 40.1 de la Constitución Española, con el objetivo de conseguir el progreso social y económico y para una redistribución de la riqueza y la renta, corresponde a los mismos promover las condiciones para que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sea real y efectiva, y ello como corolario del cumplimiento de la cláusula de Estado social y democrático que, propugnando como valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político, se recoge en el artículo 1.1. Podríamos decir que el propio Estado social adopta en nuestros días la forma de Estado fiscal en el sentido de que las

potestades tributarias y de gasto público constituyen el presupuesto irrenunciable en la realización de los fines del Estado que la Constitución propugna.³⁰¹

Esta tarea fomentadora y alentadora de los poderes públicos contenida en el artículo 9.2 de la Constitución se circunscribe en un verdadero entramado jurídico promocional³⁰² que, como decíamos, trasciende lo programático y subraya el verdadero valor normativo de la Constitución y de los principios en ella recogidos. Este hecho permite superar la mencionada dicotomía entre valor ideal-valor real en el desenvolvimiento de nuestra Hacienda Pública y propicia que los criterios que deben guiar su actuación se constituyan como verdaderas normas jurídicas para comprobar el grado de coherencia que respecto a las mismas posea el ordenamiento tributario. Así, debemos entender la Hacienda Pública como un instrumento de transformación económica y social, asumiendo que la función del tributo no es únicamente financiar servicios públicos pues también tiene un carácter redistributivo.³⁰³ De igual forma, el propio Derecho Financiero se convierte en un instrumento redistributivo en la medida en que su vertiente recaudatoria se configura como un derecho frente a los que tienen más, y en la referida al gasto como derecho en favor de los que tienen menos. En esta línea, uno de los cambios más significativos introducidos por la Constitución Española es el valor que debe atribuirse a los principios en ella contenidos a los que, como comentábamos, se dota de pleno significado jurídico.

En el ámbito de nuestra disciplina, junto con todo un elenco de artículos que hacen referencia a la materia³⁰⁴, y por los que hay quien ha llegado a calificarla como Constitución fiscal³⁰⁵, la Carta Magna recoge en su artículo 31 los denominados principios tributarios materiales y formales.

³⁰¹ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.

³⁰² Contenido en los artículos 1.1; 9.2; 16.3; 27.8 y 9; 31.2; 40.1 y 2; 41; 42; 43.2 y 3; 44.1 y 2; 45.2; 46; 47; 48; 49; 50; 51.1 y 2; 119; 124.1; 128.2; 129.2; 130.1 y 2; 131.1 y 158.2 CE.

³⁰³ El Estado mediante su actividad financiera de ingreso y gasto asume la función social de redistribución de la renta y de la riqueza que responde en esencia a la cláusula de Estado democrático y social que la constitución proclama en su artículo 1.1.

³⁰⁴ Entre otros, además de los mencionados, los artículos 31; 87.3; 94.1; 134; 135; 139; 150.2; 156; 157 y 158.

³⁰⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *ibidem*.

En efecto, el artículo 31 de la Constitución Española instituye el fundamento del deber de contribuir desde un punto de vista material al señalar que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”, al tiempo que establece un principio formal a la hora de articular el mismo, al recoger en su número 3 que “*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*”. En otras palabras, dentro de los principios tributarios podríamos hablar del principio de capacidad económica, el principio de igualdad, el de progresividad, el de no confiscatoriedad, y del principio formal de reserva de ley³⁰⁶ (aún cuando este último no es específicamente tributario³⁰⁷), principios, todos ellos, que no son sino una concreción del principio más generalista de justicia tributaria, y que como veremos, también reivindicamos como principio material. Una justicia tributaria íntimamente ligada al concepto de ética fiscal, entendida ésta como un conjunto de reglas de conducta admitidas y observadas en una comunidad determinada, y cuya transgresión no tiene una sanción jurídica pero sí un reproche social.

Siguiendo con esta línea argumentativa, los principios constitucionales no son sino una síntesis jurídica, una traslación del consenso ético logrado por el constituyente, un compendio de unas reglas de conducta asumidas por una comunidad determinada que las traslada a su Carta Magna como muestra del ideal de valores al que pretende

³⁰⁶ Sobre el principio de reserva de ley ver el trabajo de CHECHA GONZÁLEZ, entre otros, CHECHA GONZÁLEZ, C., “El principio de reserva de ley en materia tributaria”, en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER (Ed.), *Estudios de Derecho y Hacienda: Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Competitividad, Madrid, 1987, pp. 783-830; CHECHA GONZÁLEZ, C., “Reserva de ley y tributos municipales”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2009, pp. 77-86; CHECHA GONZÁLEZ, C., “La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 145, 2010, pp. 5-40.

También, sobre el papel de las distintas fuentes normativas de las que bebe nuestra disciplina PÉREZ ROYO, F., “Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional”, en AAVV *La Hacienda Pública en la Constitución Española* Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 13-50.

³⁰⁷ Igual que tampoco lo es el principio de capacidad económica para autores como ALGUACIL MARÍ, M.P., “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 49, nº 253, 1999, pp. 573-656; MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 106, 2000, pp. 181-212; AGUALLO AVILÉS A.; BUENO GALLARDO E., “Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE”, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; RAMALLO MASSANET, J.; LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.; YÁBAR STERLING, A. (Coords.) *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pp. 57-94.

dotar de eficacia normativa. Es en este contexto donde afloran como principios los valores superiores de nuestro ordenamiento, además del pluralismo político, la libertad, la igualdad y la justicia. Al señalar que *todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*, la Constitución refiere en el ámbito fiscal el principio de justicia al sistema tributario en su conjunto, pareciendo que haya querido dar al principio de generalidad y capacidad económica un carácter individualizado y a los de igualdad y progresividad una referencia sistémica. Sin embargo, aunque, como veremos, la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional haya refrendado esta posición no podemos compartirla, ya que los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad se refieren tanto a situaciones y sujetos individualizados como al sistema, aun cuando la transgresión de los mismos sea siempre individual. Matizaremos estas afirmaciones para cada uno de estos principios a lo largo de las siguientes líneas.

En cuanto a la justicia del sistema tributario, si bien la Constitución Española verbaliza que sólo inspira a los principios de igualdad y progresividad, lo cierto es que necesariamente tenemos que entender que afecta a la totalidad de los principios materiales contenidos en el artículo 31, incluidos los de generalidad y capacidad económica, y que debe informar a todos y cada uno de los tributos que componen dicho sistema. Volveremos más adelante sobre esta idea, pero baste ahora comentar que un sistema contrario a los principios de generalidad y capacidad económica no sería justo y que, por tanto, conculcaría uno de los valores supremos de la propia Constitución. Esta idea es refrendada por el propio proceso constituyente. En efecto, en la redacción original dada al artículo 26.1 del anteproyecto de Constitución, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes de 5 de enero de 1978,³⁰⁸ no se recoge referencia alguna a la justicia tributaria.

Pese a ello, concluido el plazo para la presentación de enmiendas, una vez el artículo pasa a la Sección Segunda del Capítulo Segundo del Título Segundo con el número 30, se aceptan las realizadas por parte del Grupo de Unión de Centro

³⁰⁸ Que reza *todos tienen el deber de contribuir a levantar las cargas públicas atendiendo a su patrimonio, rentas y actividad de acuerdo con una legislación fiscal inspirada en los principios de equidad y progresividad y en ningún caso confiscatoria.*

Democrático y del Sr. Tamames Gómez, así como en parte las del Sr. Lapuerta y Quintero y del Sr. Güel de Sentmenat, indicando que la justicia es el primer principio inspirador que debe preceder al de equidad y progresividad en los siguientes términos:

“Todos están obligados a levantar las cargas públicas que se distribuirán de acuerdo con el principio de capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de justicia, equidad y progresividad y en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”.

Por su parte, en el Senado, la Enmienda número 674 del Grupo Parlamentario Agrupación Independiente, da otra redacción al que de nuevo es el número primero del artículo 29 al señalar, en una versión casi idéntica al actual artículo 31.1. CE, que *todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.*

La justificación otorgada no puede ser más elocuente. Con la nueva redacción se *sitúa en distinto plano el fin prioritario de la imposición, la justicia, y los postulados de generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad, que ha de satisfacer el sistema tributario para poder ser calificado de justo.* En otras palabras, la justicia se predica respecto de todos los principios materiales del Derecho Tributario, los componentes de este concepto no se limitan únicamente a la igualdad y a la progresividad, por lo que, en puridad podríamos referirnos a todos ellos como principios de justicia tributaria. Precisamente, el hecho de que la justicia tributaria esté íntimamente ligada a la ética, que es prenormativa en el sentido de que se configura por grupos de interés que acercan sus posturas a lo que luego va a recoger el ordenamiento jurídico, hace que en ocasiones se plantee el significado y función de los principios tributarios.³⁰⁹ Decíamos en líneas precedentes que uno de los cambios más significativos introducidos por la Constitución Española es justamente el valor que debe atribuirse a los principios a los que se dota de pleno significado jurídico al imponer su artículo 9.1 la sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos a la Carta Magna, donde se contienen, y al resto del ordenamiento jurídico.

³⁰⁹ En este sentido, CALVO ORTEGA, R., “El principio de justicia tributaria”, *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, 2011, p. 504 que viene a indicar que *“la importancia que haya podido tener históricamente la ética tributaria está siendo asumida por los principios tributarios contenidos en las Constituciones.”* En similares términos en CALVO ORTEGA R., *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Thomsom Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

En cualquier caso, según comentábamos, el carácter normativo de la Constitución tiene efecto vinculante respecto de todas las normas que contiene, sin que pueda distinguirse entre unos preceptos con valor normativo y otros con valor programático. Ello no obstante, no todos los principios en ella contenidos tienen el mismo nivel de eficacia. Sólo los principios jurídicos son invocables de forma determinada en cuanto que se caracterizan porque presuponen la existencia de otras normas específicas cuyo objeto consiste en la aplicación de los mismos, y ello aun teniendo carácter general, pues no tienen un contenido específico sino que trascienden el caso concreto, especifican el alcance de otras normas, es decir, su aplicación.

Pues bien, esto es justamente lo que ocurre con los principios constitucionales en materia tributaria contenidos en el artículo 31 de la Constitución, son principios con una función negativa, en cuanto que excluyen del ordenamiento los valores contrapuestos a los mismos, pero con un notorio reflejo del principio de practicabilidad proyectado sobre el ordenamiento tributario que impone una función positiva que aplica a los entes públicos límites jurídicos en el ejercicio de su poder tributario³¹⁰.

Siguiendo a DWORKIN³¹¹, en la distinción entre principios en sentido estricto (*principles*)³¹² y principios finales o directrices (*policies*)³¹³, podríamos decir que la forma en que un principio esté regulado en la Constitución Española, como principio en sentido estricto o como directriz, va a marcar su eficacia, poniendo de relevancia el valor que se le quiere dar por el constituyente.

En esta tesitura conviene, ahora, determinar cuál es el papel que juegan los principios contenidos en el artículo 31 de la Constitución atendiendo a la distinción

³¹⁰ Sobre los límites proyectados en materia de tributos sobre el juego por la practicabilidad de las medidas tributarias volveremos en epígrafes siguientes.

³¹¹ DWORKIN, R.M., *The Model of rules*, University of Yale Law Faculty Schorlarships Series, New Haven, 1967.

³¹² Normas que expresan un valor principal en el ordenamiento y actúan directamente como solución para el caso concreto a través de una estructura condicional o hipotética, distinguiéndose de las reglas en sentido propio porque éstas adolecen de una mayor indeterminación en las condiciones de su aplicación.

³¹³ En contraposición a las anteriores no tienen una estructura condicional sino que estipulan la obligatoriedad de perseguir determinados fines tanto estructural como funcionalmente, ponderándose con otros valores, se aplican mediante mandatos de optimización, lo que implica la posibilidad de que existan excepciones. A diferencia de los principios en sentido estricto, se pueden cumplir en diversos grados, no se pueden aplicar mediante silogismos subsuntivos, y sólo se pueden evaluar mediante juicios de razonabilidad en términos de congruencia, adecuación, coherencia o proporcionalidad respecto al fin que persiguen.

realizada por el mencionado filósofo del Derecho. Para ello partiremos del análisis del funcionamiento de dichos principios tomando en consideración la ubicación de dicho artículo dentro de la Constitución (en su suelo axiológico, Sección Segunda, Capítulo Segundo, Título Primero) y su carácter híbrido de sustrato garantista demo-liberal y promocional de los objetivos del Estado social antes comentado.

Dentro del elenco de principios materiales recogidos en el número uno del artículo, la tendencia demo-liberal vendría a ser enarbolada por el principio de no confiscatoriedad, mientras que la obligación promocional atribuida a los poderes públicos sería esgrimida por el principio de progresividad. Así las cosas, la cuestión se centraría en discernir el carácter de los principios de igualdad y capacidad económica ya que, como veremos en epígrafes subsiguientes, ambos actúan en la relación recíproca entre los mismos, integrando características demo-liberales y promocionales. Más aún, siempre que se empleen en contextos argumentativos distintos, ambos principios funcionan como principios en sentido estricto y también como directrices.

Esta doble modalidad de funcionamiento de los principios de capacidad económica y de igualdad, puede coadyuvar en el entendimiento del principio de capacidad económica, en relación con su eficacia y su ámbito de aplicación y, por ende, a considerar la trascendencia jurídica de los principios materiales tributarios en su conjunto. Como indica PALAO TABOADA,³¹⁴ la capacidad económica como principio en sentido estricto que grava existencia de riqueza responde a su función garantístico-individual, a su naturaleza protectora de la libertad y la propiedad, que conecta con la interdicción de la arbitrariedad. Entendida como principio en sentido estricto, la capacidad económica actuaría como límite último a la discrecionalidad del legislador, constriñendo su contenido mínimo a la existencia de riqueza, lo que permitiría un juicio de contraste. De este modo, se exigiría la existencia de riqueza como fundamento de toda imposición, aplicando un silogismo subsuntivo; sólo donde existe riqueza puede haber gravamen, si no existe riqueza, no puede haber tributación. Desde un punto de vista operativo, debemos reconocer que el legislador goza de discrecionalidad en cuanto al establecimiento de tributos, pero también que el principio de capacidad económica

³¹⁴ PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en AAVV, *Estudios homenaje al Profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, pp. 377-462.

actúa como límite a dicha discrecionalidad y no como criterio para informar la regulación del tributo.

En cualquier caso, no podemos olvidar que el propio Tribunal Constitucional,³¹⁵ reconoce que la utilización de otros criterios derivados de los principios rectores de la política social y económica sería constitucionalmente válida en cuanto que no desconociera o contradijera lo que podría considerarse como el contenido esencial o mínimo del principio, lo que permite la progresiva introducción de valores sociales cuya incardinación con otros principios trae como consecuencia la existencia de un entramado jurídico-promocional en la Constitución a la que antes nos referíamos. Es precisamente de esta forma, admitiendo otros criterios rectores que constriñen las exigencias del principio de capacidad económica a su contenido mínimo, que aflora su vertiente de principio final o directriz.

De este modo, si bien la existencia de riqueza, la potencia económica en términos absolutos, constituye un requisito *sine qua non* para la imposición, en ocasiones el tributo es utilizado como instrumento para el cumplimiento de objetivos marcados por principios constitucionales distintos de los principios informadores de la tributación contenidos en el artículo 31 CE. La cuantificación del tributo, donde la capacidad económica opera como criterio de razonabilidad que se sustenta en torno al principio de igualdad, sería claro ejemplo de ello. Ello no obstante, como apuntábamos, pese a existir cierta discrecionalidad del legislador para determinar los medios con los cuáles no vulnera la capacidad económica, debemos afirmar que la relatividad del principio en los términos antedichos, no hace perder su importancia, sino que permite concedérsela al resto en su papel de configurar un sistema tributario justo en el que cada uno de los principios materiales se elabore en relación con el resto. De esta manera, los principios vendrían a ser normas plásticas, de carácter no determinado pero determinable según se plantea su aplicación que, con los matices y puntualizaciones que más adelante comentaremos, se definen por referencia a todo el sistema tributario. Ciertamente la versatilidad, la aludida relatividad de estos principios, permite que el significado y función que desempeñan dependa de su desarrollo legislativo, de la interpretación que de ellos hagan los tribunales y de las elaboraciones doctrinales sobre

³¹⁵ Entre otras en STC 37/1987 de 26 de marzo, a la que más adelante nos referiremos con ocasión del estudio del principio de capacidad económica con mayor detenimiento.

la materia; lo que pone de manifiesto aspectos positivos, por ser lo suficientemente amplios y abstractos como para que se puedan adaptar a cualquier situación, pero también negativos, porque su maleabilidad pudiera hacerles correr el peligro de perder eficacia como límites al legislador.

Siguiendo a MARTÍNEZ LAGO³¹⁶, podríamos también atribuir a los principios constitucionales un doble significado. El primero, como punto de conexión con el problema de legitimidad del Derecho Financiero (en la medida en que sólo la traslación de unos principios de ética tributaria al plano normativo permite dotar al sistema de la noción de justicia que obligue legal y moralmente, además de a los poderes públicos, en la configuración de los tributos, también a los ciudadanos al pago de los mismos). El segundo, como punto de conexión con el problema de la aplicación de las normas positivas concretas, lo que nos lleva, de suyo, al ámbito de su operatividad tanto en el plano legislativo como en el plano jurisdiccional.

Así las cosas, el papel operado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional resulta clave en la determinación del contenido de los principios materiales del Derecho Tributario. En efecto, la laxa redacción del contenido de dichos principios, la inexistencia de un texto unívoco, permite múltiples concreciones dentro de una única posibilidad, y plantea un problema de interpretación a veces no del todo solventado por el máximo órgano jurisdiccional, o al menos en el ámbito de los tributos sobre el juego, no de forma satisfactoria. En Sentencia 9/1981 de 14 de abril se pronuncia sobre su fuerza vinculante y se erige, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, como intérprete supremo de la Carta Magna enumerando sus funciones y particularidades, subraya su carácter cualitativamente distinto a las demás normas por cuanto que incorpora el sistema de valores esenciales que ha de constituir el orden de convivencia política, e informa todo el ordenamiento jurídico. Que el Tribunal deba interpretar el ordenamiento de conformidad con la misma posee, pues, una significación primordial en su papel de establecer y fundamentar un orden de convivencia política general, singularmente en materia de derechos fundamentales y libertades públicas, lo que tiene una especial relevancia en materia de principios tributarios, ya que el carácter vinculante tanto de la CE como de las

³¹⁶ MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n° 55, 1987, pp. 379-435.

sentencias del TC erradica la distinción entre su contenido programático y preceptivo convirtiéndolos necesariamente en principios de obligado cumplimiento. Unos principios que la STC 27/1981 declara también aplicables a normas tributarias que, como el Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero, regulador de la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar, son preconstitucionales.

En este sentido debemos remarcar la importancia de la jurisprudencia constitucional en la creación de los elementos esenciales del Derecho Financiero, en la configuración del deber de contribuir y en la cimentación del propio Derecho Financiero Constitucional, lo que nos lleva, como tendremos ocasión de mencionar, a comentar la especial relevancia que adquiere la limitación del acceso al tribunal por problemas de ámbito procesal. Inexcusablemente, pese a que se pueda instar la declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria, ninguno de los principios tributarios está, no obstante su trascendencia, protegido por los procedimientos de defensa reforzada de los derechos fundamentales contemplados en el art. 53.2 CE,³¹⁷ lo que plantea, sin duda, un notorio déficit constitucional. Más aún, como esboza RODRÍGUEZ BEREIJO,³¹⁸ el hecho de que “*en el campo del Derecho financiero y Tributario es mayor y más frecuente el self restraint del Tribunal constitucional para no invadir la legítima libertad de opción política que, dentro de la Constitución, corresponde al legislador en su tarea de configuración de las instituciones o relaciones jurídico financieras*”, ha promovido que en ocasiones (que más adelante mencionaremos), se haya creado en el legislador una convicción de impunidad frente a las impugnaciones tributarias que han dejado en el contribuyente una sensación de impotencia o vulnerabilidad que difícilmente comulgan con la idea de justicia.

Así lo entiende también ESCRIBANO LÓPEZ³¹⁹ al analizar, precisamente en un asunto relacionado con los tributos sobre el juego, la STC 159/1997, el rechazo al recurso de amparo pretendido por una empresa operadora cuando señala que “*con esta*

³¹⁷ Procedimiento preferente y sumario ante la jurisdicción ordinaria y recurso de amparo.

³¹⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, 1998, p. 597.

³¹⁹ ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Por un Derecho Financiero Constitucional, luces y sombras de la Jurisprudencia constitucional tributaria”, *Civitas. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 258, 2000, p. 855. *Vid.* también CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; LOZANO SERRANO, C.; SIMÓN ACOSTA, E.A., “Las difíciles relaciones entre la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario sobre la Tasa fiscal sobre I juego y los recursos de amparo fundados en presunta inconstitucionalidad”, *Jurisprudencia Tributaria*, vol. III, 1997, p. 1199.

doctrina el TC ha creado en el legislador tributario una convicción de impunidad y en el contribuyente una sensación de impotencia que tienen su origen en que las impugnaciones tributarias muy pocas veces se admiten a trámite, que cuando se admiten a trámite nunca se suspenden y rara vez se estiman, y que cuando se estiman, el fallo sólo ocasionalmente restablece el orden jurídico alterado”.³²⁰

En cualquier caso, no podemos obviar la excelsa labor realizada por el Tribunal Constitucional a la hora de configurar los límites de los principios de justicia tributaria, que a juicio de MARTÍN QUERALT³²¹ no tiene parangón en el derecho comparado. En efecto, no son pocos los autores que como ESCRIBANO LÓPEZ³²² han enfatizado la labor creadora del Tribunal Constitucional, en su papel en la configuración de un “nuevo” Derecho Financiero que refleja, en sus pronunciamientos jurisdiccionales, la proyección práctica de la línea de innovación jurídica instituida por la Constitución. Esta circunstancia nos permite considerar al Tribunal Constitucional de forma dicotómica como legislador negativo, (en la medida en que puede llegar a expulsar total o parcialmente del ordenamiento jurídico los textos normativos que atenten contra dichos principios), al tiempo que como legislador positivo,³²³ a través de sus sentencias interpretativas, aquellas que si bien no aprecian la inconstitucionalidad de un precepto sí la condicionan a su interpretación de una determinada manera o a su no interpretación de algún otro modo.³²⁴ Al respecto conviene recordar que como indica RODRIGUEZ BEREIJO,³²⁵ pese al carácter coadyuvante del Tribunal Constitucional a la hora de definir el contorno de los límites al poder tributario en su doble vertiente de derecho/deber, el derecho que emana de la Constitución no es únicamente el perfilado por el mismo y debe haber un límite a sus sentencias interpretativas, pues se trata

³²⁰ El autor, a pesar de no mostrarse totalmente de acuerdo con tales afirmaciones, da cuenta de la inefectividad factual de tantas sentencias que además de producir situaciones de indefensión, hacen poco favor a la construcción de un Derecho Financiero Constitucional eficiente.

³²¹ MARTÍN QUERALT, J.B., “Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución”, *Palau* 14, nº 4, 1988, pp. 1-28.

³²² ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir*, ob. cit.

³²³ Ver al respecto FERNÁNDEZ SEGADO, F. “El Tribunal Constitucional español como legislador positivo”. *Pensamiento Constitucional*, nº 15, 2011.

³²⁴ En opinión de ESCRIBANO LÓPEZ vendrían a evitar la declaración de inconstitucionalidad condicionando al intérprete a aplicar la norma de una determinada forma para que sea considerada como constitucional (ESCRIBANO LÓPEZ, F. “Por un Derecho Financiero Constitucional, luces y sombras de la Jurisprudencia constitucional tributaria”, ob. cit., p. 862).

³²⁵ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., pp. 118 y ss.

simplemente de eso, de una interpretación. A juicio del que fuera Presidente del Tribunal Constitucional entre 1995 y 1998, en ocasiones resultaría más fácil reconocer que a modo de *overruling*, este órgano jurisdiccional, cambia de doctrina por la razón que fuere, que intentar justificarlo con precedentes alambicados que no hacen sino establecer una simulación de continuidad de doctrina que no puede calificarse sino de deplorable³²⁶. Como veremos, lo cierto es que frecuentemente, lo es al menos en el ámbito de los tributos sobre el juego, la motivación de la sentencia más que describir el *iter* formativo de la decisión, es una justificación racional de la decisión elaborada *ex post* por medio de argumentaciones jurídica y racionalmente válidas, dirigidas más a suscitar el consenso o aprobación sobre ella que a demostrar la validez de la decisión.

En definitiva, en las siguientes líneas reivindicaremos el papel normativo de los principios materiales tributarios del artículo 31.1 de la Constitución, un papel que según veíamos trasciende lo programático y cuyo grado de aplicación en la configuración de los tributos sobre el juego pretendemos analizar. Como decíamos, su parca delimitación en la Carta Magna nos obliga a analizar la jurisprudencia constitucional que se ha construido en torno a los principios materiales tributarios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y, como cierre, entorno el propio principio de justicia tributaria. Por su parte, la en ocasiones errática jurisprudencia del TC nos fuerza, también, a completar esta construcción jurisprudencial con las aportaciones que la doctrina más reconocida en la materia ha venido realizando en los últimos treinta años. Pasemos, sin más dilación, a examinar ambos postulados.

II. CONSTRUCCIÓN JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA MATERIAL

Según comentábamos, pese a su fuerza vinculante, la laxitud con la que fueron redactadas las referencias a los principios de justicia tributaria hace necesario que sus

³²⁶ En similares términos respecto a lo que aconteció con el gravamen complementario BANACLOCHE PALAO, C., “STC 5/2005, de 17 de enero: Gravamen complementario de la tasa de juego: Los autos interpretativos que alteran el sentido de la decisión adoptada en una sentencia firme, vulneran el derecho a la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes (art. 24 CE)”, *Crónica Tributaria*, nº 124, 2007, pp.167-172; Sobre otras conculcaciones del art. 24 CE relacionadas con el gravamen complementario GALÁN RUIZ, J., “STC 175/2002, de 9 de octubre: Gravamen complementario de la Tasa fiscal sobre el juego: Alteración de lo dispuesto en la sentencia por el propio tribunal de justicia, en el trámite de ejecución: vulneración del derecho a la inmutabilidad e intangibilidad de las sentencias firmes y a la ejecución de las resoluciones judiciales en sus propios términos -tutela judicial efectiva-(art 24.1 CE)”, *Crónica Tributaria*, nº 110, 2004, pp. 189-194.

contornos, sus límites, en tanto que configuradores del deber de contribuir en su doble vertiente de derecho/obligación,³²⁷ sean moldeados por parte del Tribunal Constitucional.

En las siguientes líneas, examinaremos cada uno de ellos siguiendo el orden marcado por el propio artículo 31 CE en su número uno; generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Finalmente, aun cuando en el texto no se recoge de forma expresa como un principio distinto de los antedichos, sino que se predica como adjetivo del conjunto del sistema, mencionaremos, también el principio de justicia como cláusula de cierre, o principio sintético que permite la absorción de situaciones concretas no comprendidas en los anteriores.

1. Principio de generalidad

El primer número del artículo 31 de la Constitución comienza reforzando una obligación indubitablemente reconocida como el deber de contribuir, refiriéndola al conjunto de la población,³²⁸ en lo que ESCRIBANO LÓPEZ³²⁹ ha venido a calificar como pleonasma, mediante la utilización del vocablo “todos”. De este modo, el principio de generalidad erige el deber de contribuir como un deber constitucional cívico y de solidaridad social, que conecta directamente con el artículo 1.1 de la Constitución en tanto que se constituye como un elemento indispensable para la existencia y funcionamiento de una sociedad política organizada y que en palabras de RODRÍGUEZ BEREIJO,³³⁰ no significa jurídicamente nada más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que impone el

³²⁷ En tanto que cumple una doble función jurídico política (como legitimación del tributo, cuyo fundamento descansa en el deber de solidaridad de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) y como límite y garantía jurídica en cuanto que fija el límite del deber de contribuir sin que el estado pueda constreñir al particular a pagar más allá de tales límites o en razón o medida de criterios o cánones distintos de los fijados constitucionalmente, al que se añade una tercera como orientación programática de la actuación de los poderes públicos a los que se encomienda la creación de un sistema tributario justo como cauce para la actuación del deber de contribuir constitucionalmente proclamado.

³²⁸ Cabe señalar que, pese a la ubicación del artículo 31.1 dentro de la sección referida a los derechos y deberes de los ciudadanos, el vocablo “todos” se refiere a todos, al conjunto de la población; españoles, extranjeros con intereses en España, personas jurídicas, personas físicas, e, incluso, entidades sin personalidad jurídica.

³²⁹ ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, ob. cit., p. 301.

³³⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit. p. 174 y también en RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El deber de contribuir como deber constitucional: Su significado jurídico”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 125, 2005, pp. 5-40.

artículo 9.1 C.E, requiriendo, para su completa exigibilidad una ley que lo regule concretando los términos en que ha de consistir el comportamiento debido.

En efecto, frente a los usos de épocas pretéritas en los que se obligaba al pago de distintos gravámenes a determinados estamentos sociales, excluyendo a segmentos específicos de la población en función de su filiación nobiliaria o dedicación eclesiástica, como no podía ser de otra forma, la instauración de un Estado democrático y social en el que se propugnan la igualdad y justicia como valores supremos, obliga a una ecuanimidad en el trato conferido por los poderes públicos a sus ciudadanos en todos sus aspectos, incluido el tributario.³³¹ En otras palabras, la inclusión del principio de generalidad supone el despojo de todo vestigio de privilegio histórico o inmunidad que dé lugar a un derecho adquirido.

En este sentido, el principio de generalidad tributaria, que todos contribuyan, supone el presupuesto, el primer requisito para que un sistema tributario sea justo, pues, éste solo puede calificarse como tal si todos los que deben contribuir lo hacen de acuerdo a su capacidad de pago, sin distinción de nacionalidad, clase social, raza, religión o cualquier otra circunstancia. Supone, asimismo, la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de tributos y un límite a la concesión arbitraria de exenciones y beneficios fiscales. Excluye, en definitiva, la exoneración caprichosa o injustificada concedida históricamente a determinados sujetos por su condición personal.

Por su parte, podríamos decir que es un principio estrechamente relacionado con el principio de capacidad económica (en la medida en que sólo pueden configurarse como hechos imponibles aquellos actos que la demuestren), y con el principio de igualdad (habida cuenta de que las obligaciones tributarias se exigen sin discriminaciones, como una expresión de igualdad en abstracto), pues la Constitución, *“al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esa obligación a unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los*

³³¹ En este sentido no debemos olvidar que la imposición tributaria no sólo debe estructurarse según criterios de justicia sino que debe ella misma ser utilizada como medio para realizar la justicia en la comunidad. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 34, 1982, p. 189.

*principios de igualdad y progresividad*³³². Así, con CALVO ORTEGA podríamos afirmar que el principio de generalidad está íntimamente vinculado con el de capacidad económica, (porque las obligaciones tributarias se predicen respecto a todos aquellos que disfruten de una determinada capacidad contributiva), y con el principio de igualdad, puesto que para que un sistema tributario sea justo, resulta imprescindible que abarque todas las manifestaciones de capacidad económica y que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma³³³.

El fundamento jurídico séptimo de la STC 96/2002, de 25 de abril es meridiano al respecto cuando señala *“la expresión “todos” absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional —el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas— que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre,³³⁴ y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.”*

Así las cosas, razones de interés económico y social previstas por la Constitución pueden hacer que una determinada capacidad económica no sea objeto de gravamen siempre que exista una justificación razonable y proporcionada al fin perseguido, y sin que ello suponga una conculcación del principio de generalidad. De forma sumaria, el deber de contribuir no debe suponer un trato diferenciado si no hay una justificación adecuada en el ordenamiento, lo que ocurre si la diferencia responde a fines de interés general como la política económica o social.

Cuando la excepción al principio de generalidad se fundamenta en la persecución a través del mecanismo tributario de fines constitucionalmente legítimos, el

³³² STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

³³³ CALVO ORTEGA, R. “Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal”, en AAVV *La reforma de la Hacienda Local*, tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 51.

³³⁴ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14.

principio de generalidad no supone un límite estricto sino que cede ante los objetivos constitucionales perseguidos por el legislador³³⁵.

A mayor abundamiento, el fundamento jurídico quinto de la STC 10/2005, de 20 de enero, señala que *“desde esta perspectiva la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen, (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria,...), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica, no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando, según se recoge en el fundamento jurídico octavo de la STC 134/1996, de 22 de julio, “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31”*.

Finalmente conviene también recordar que el Tribunal Constitucional extiende los efectos del principio de generalidad en una doble vertiente, *“como un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes.”*³³⁶

³³⁵ AIZEGA ZUBILLAGA, J.Mª., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Servicio Editorial, Bilbao, 2001.

³³⁶ STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º.

2. Principio de capacidad económica

Cuando hablamos de capacidad económica nos referimos a la potencialidad económica vinculada a la titularidad y disponibilidad de la riqueza, a la suficiencia de un sujeto para hacer frente a la exigencia de una obligación tributaria concreta.

El término capacidad económica se suele utilizar para designar un principio rector de justicia tributaria, un criterio material de distribución justa de los impuestos, como fundamento, justificación y medida del tributo, como regla de reparto o distribución de las cargas públicas... y, sobre todo, como sinónimo de capacidad contributiva. Sin embargo, la capacidad económica tiene una acepción ajena al terreno normativo en la que se designa un presupuesto de hecho y la capacidad contributiva tiene, por el contrario, un componente adicional según el cual puede considerarse que designa un concepto técnico jurídico.

Podríamos afirmar que la capacidad contributiva engloba referencias a elementos éticos, sociológicos, políticos y económicos mientras que capacidad económica se refiere a la titularidad de un cierto grado de riqueza manifestada a través del gasto, del patrimonio o de la renta³³⁷. En nuestro caso, al constituyente español se le olvida dotarle de contenido a este concepto jurídico,³³⁸ no recoge diferencia entre uno y otro término y ello no obstante, como indicara D'AMATI,³³⁹ el hecho de que, como mencionaremos, el principio se haya introducido en diversas constituciones permite prescindir de la formulación de un contenido abstracto del concepto y centrarnos en la función que se le atribuye. Esto no supone que se vacíe de contenido sino que se le configura como una categoría jurídica con caracteres propios con independencia del valor económico que se le atribuye si es que se le atribuye alguno.

Así las cosas, en el proceso constituyente, el término capacidad económica se introduce, como forma sintética que sustituye a los términos “patrimonio, rentas y

³³⁷ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “Los principios generales tributarios”, en AAVV *XVI Semana de Estudios Financieros*, Edersa, Madrid, 1968, p. 99.

³³⁸ Tampoco lo hace la vigente LGT, a diferencia de la LGT 1963, cuyo artículo 26.1.c) venía a instituir que tiene capacidad económica quien tenga patrimonio, circulación de bienes y adquisición o gasto de la renta.

³³⁹ D'AMATI, N., “Schema costituzionale dell'attività impositiva” *Diritto e Pratica Tributaria*, nº 5, 1964, pp. 453-487.

actividad” contenidos en el artículo 28.1³⁴⁰ del anteproyecto de Constitución, mediante la enmienda 674 del Grupo Independiente. Sin embargo, la inclusión del principio de capacidad económica en el artículo 31 de la Constitución Española de 1978 no entraña novedad alguna. La necesidad de adecuar las cargas fiscales a la capacidad económica de los llamados a contribuir se recoge en la historia constitucionalista mediante distintas formulaciones. Con otros términos, la Constitución Española de 1812³⁴¹ ya hacía referencia a los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad; en Alemania, si bien la Constitución de Weimar no hace una mención expresa al principio como tal, aparece indirectamente referido en el artículo 134 al indicar que “*todos los ciudadanos sin discriminación contribuyen en relación con sus medios a la carga pública*”;³⁴² y la Constitución Italiana de 1948, en su artículo 53, menciona la capacidad contributiva.

Desde esas primeras referencias que responden por su carácter etéreo más a una concepción metajurídica o filosófica no susceptible de garantizar nada en sí misma, la construcción conceptual del principio de capacidad económica como concepto axial del sistema tributario, como protagonista a la hora de concretar el deber de contribuir o como estrella polar del mismo³⁴³, (en la medida en que se plantea como un instrumento de necesaria utilización para resolver las más importantes cuestiones de dogmática tributaria), ha sufrido una evolución en la segunda mitad del siglo XX, momento en el que se constituye como concepto jurídico en toda regla.

MARTÍNEZ LAGO³⁴⁴, rememora con PALAO TABOADA³⁴⁵, el paulatino ejercicio de depuración al que se ha sometido el principio de capacidad económica

³⁴⁰ “*Todos tienen el deber de contribuir a levantar las cargas públicas atendiendo a su patrimonio, rentas y actividad de acuerdo con una legislación fiscal inspirada en los principios de equidad y progresividad y en ningún caso confiscatoria*”.

³⁴¹ En concreto, su artículo 8 se refiere a la obligación de contribuir en proporción a los haberes, pero en términos similares el concepto se repite en el artículo 28 de la Constitución de 1869; en el artículo 3 de la Constitución de 1876, en el artículo 6 de la Constitución de 1937 e, incluso en el artículo 9 del Fuero de los Españoles.

³⁴² Traducción propia del *Artikel 134: Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.*

³⁴³ ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, ob. cit. y CORTES DOMÍNGUEZ, M., “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 60, 1965, pp. 975-1053.

³⁴⁴ MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, ob. cit., 398 y ss.

como presupuesto lógico y conceptual de los principios de igualdad y progresividad, como criterio de la actuación promocional pública³⁴⁶ y como exponente, en definitiva, de los principios de justicia tributaria.

Así las cosas, pese a que la norma constitucional parece desligar el principio de capacidad económica del de justicia al distinguir el “*todos contribuirán de acuerdo con su capacidad económica*” por un lado, y, por otro, los principios de igualdad y progresividad referidos a un sistema tributario justo, el propio Tribunal Constitucional, en su STC 27/1981, de 20 de julio, a la que más adelante nos referiremos con ocasión del análisis de los distintos principios de justicia tributaria, señala, en su FJ 4, una formulación que ofrece singularidades si se compara con otras formulaciones constitucionales de Derecho Comparado. En concreto, resalta el TC que “*a diferencia de otras Constituciones, la española ... alude, expresamente, al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra... La configuración jurídica por sí solo, de un tributo con base en el principio de capacidad económica no asegura por sí solo un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas*”.

Tras la constitución de 1978, la capacidad económica se alza como un criterio más de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, pero como indica PÉREZ DE AYALA,³⁴⁷ no como único criterio de justicia fiscal pues aparece junto con los

³⁴⁵ PALAO TABOADA, C. “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario” en *La hacienda pública en la constitución española*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 277-320.

³⁴⁶ Al respecto, el autor repasa las distintas acepciones que se le han dado al principio; parte del concepto garantista que servía como límite a los poderes públicos de GRIZIOTTI, GIANNI O ROMANELLI-GRIMALDI; analiza la crisis a la que se ha sometido al principio mediante su sometimiento a criterios redistribuidores; su posterior rehabilitación (mencionando los postulados de GIARDINA, MAFFEZONI O GAFFURI); su relación con el resto de principios de justicia tributaria (con referencias a PALAO TABOADA, RODRÍGUEZ BEREJO O PÉREZ AYALA).

³⁴⁷ PÉREZ DE AYALA, J.L., “Las cargas públicas: principios para su distribución”, *Hacienda Pública Española*, nº 59, 1979, p. 90.

principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad cuyo contenido definiremos en epígrafes venideros. Parafraseando a FERREIRO LAPATZA, para ESCRIBANO LÓPEZ³⁴⁸, el principio de capacidad económica aparece como idea rectora del reparto justo de las cargas tributarias al servicio de una justa distribución de la riqueza, pero, no se puede erigir como único criterio de justicia tributaria.³⁴⁹ La justicia tributaria no se identifica exclusivamente con el principio de capacidad económica. En otras palabras, nos encontramos ante la base o el presupuesto necesario sobre el que se apoyan todos los principios de justicia fiscal propiamente dichos, no ante un principio fin, sino ante un principio medio para realizar los verdaderos fines del sistema tributario.

Como indica CASADO OLLERO³⁵⁰, “*el verdadero fin del ordenamiento tributario es la justicia fiscal que se nutre de unos principios (igualdad y progresividad) y se vale de unos criterios o de unos parámetros instrumentales (entre ellos, principal aunque no exclusivamente, el de capacidad económica) para alcanzarla*”, esto es, el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad (STC 27/1981, y STC 221/1992).³⁵¹

La inclusión de nuevos criterios para el establecimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, y el consiguiente vaciamiento de su contenido, obligan a precisar el mismo y a definir los límites impuestos al legislador en su cumplimiento. Pasemos pues, a continuación, a analizar el alcance conferido al principio de capacidad económica tanto en la doctrina como en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

³⁴⁸ ESCRIBANO LÓPEZ, F., (*La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, ob. cit., p. 307.

³⁴⁹ PALAO TABOADA, C. “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *Estudios homenaje al Profesor Federico de Castro*, ob. cit., p. 393.

³⁵⁰ CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 32, 1981, p. 573.

³⁵¹ Lo cual, como veremos, refiere una nueva dimensión para el principio de igualdad como exponente de la justicia en el entero ordenamiento jurídico.

A. Contenido del principio

Tanto en la doctrina³⁵² como en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional,³⁵³ a la capacidad económica se le atribuyen dos funciones ligadas entre sí. En primer lugar, la capacidad económica se erige como fundamento, razón o presupuesto de la imposición, como condición de imponibilidad. En segundo lugar, como criterio de contribución, como medida o proporción de la tributación de cada sujeto. Finalmente, a estas dos funciones podríamos añadir una tercera cual es la de considerar la capacidad económica como límite de la imposición, como demarcación de la actividad legislativa en la materia.

a. Primera función

Ab initio, la capacidad económica sirve de fundamento para justificar la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos; se exige una manifestación de riqueza, una fuerza económica vinculada a la titularidad y disponibilidad de la riqueza, como sustrato de toda imposición.

A juicio de CASADO OLLERO³⁵⁴, “*las exigencias de la capacidad como fuente de imposición no derivan de la formulación constitucional del artículo 31 sino que son requisitos que se desprenden de diversos valores y principios constitucionales en relación con la capacidad económica y que vienen en suma dictados por la naturaleza misma del instituto tributario*”. En este sentido, podríamos decir que el artículo 31 es tautológico o, como indica ESCRIBANO LÓPEZ³⁵⁵, que nos encontramos ante un pleonasma. Esta proyección positiva del principio implica que el establecimiento de tributos tiene que tomar como presupuesto de hecho circunstancias indicativas o reveladoras, directa o indirectamente, de capacidad económica real nunca simplemente nominal, una capacidad económica que ha de ser, en cualquier caso, existente.

³⁵² Por todos CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta” y “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)” ob. cit.

³⁵³ Por toda ella STC 194/2000, de 20 de julio, FJ 8; y, en términos similares “*el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente a los ente públicos que, por imperativo del art. 31.1 CE sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida-en función de la capacidad económica*”.

³⁵⁴ CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)” ob. cit., p. 222.

³⁵⁵ ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, ob. cit., p. 301.

Según veremos, el Tribunal Constitucional (entre otras en las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, ó 186/1993, de 7 de junio, FJ 4) admite la existencia de una capacidad económica potencial como fundamento de la imposición.³⁵⁶ Sin embargo, tal y como apunta BORRERO MORO, “*esta afirmación, literalmente considerada, desconoce su propia formulación acerca del principio de capacidad económica como exigencia lógica de toda imposición, ya que la riqueza potencial no es ni real ni efectiva*”, ni cierta³⁵⁷. En efecto, para la RAE, la cuarta acepción del adjetivo potencial significa “que puede suceder o existir, en contraposición de lo que existe”, por lo que una riqueza, una capacidad económica potencial es sinónimo de una capacidad o riqueza virtual, una riqueza aún inexistente, que en ningún caso puede ser, como decíamos, ni real, ni efectiva, ni cierta.³⁵⁸ Con buen criterio, este autor entiende que cuando el TC alude a una capacidad económica potencial se refiere al hecho de que es suficiente que el tributo incida sobre manifestaciones de riqueza que denoten una aptitud por parte del sujeto pasivo para contribuir a los gastos públicos, aptitud que debe desprenderse del hecho imponible y del resto de elementos estructurales del tributo³⁵⁹. En este sentido, “*las consideraciones extrafiscales pueden formar parte del hecho imponible, cualificando la renta o riqueza real, pero lo que nunca puede suceder es un desplazamiento total de ésta ya que provocaría una desvinculación entre capacidad*

³⁵⁶ A juicio de GOROSPE OVIEDO, J.I. y HERRERA MOLINA P.M., “*la postura del Tribunal puede resumirse afirmando que si bien no puede gravarse una capacidad económica inexistente, virtual o ficticia, dicha capacidad económica equivale a renta potencial (aquella que podría haberse producido en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador). No se exige, en cambio, que el gravamen esté en función de la concreta capacidad económica, siempre que el legislador haya tomado en cuenta otras circunstancias (el principio nominalista de las valoraciones-que no tiene anclaje constitucional-, la función social de la propiedad o la política sanitaria).*” (“La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español” en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; RAMALLO MASSANET, J.; LEJEUNE VALCÁRCEL, E.; YÁBAR STERLING, A. (Coords.) *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 36).

³⁵⁷ BORRERO MORO, C.J., “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº102, 1999, p. 224.

³⁵⁸ Si nos atenemos a la dicción de la vigente LGT, su artículo 2.2.c actual, cuando hace referencia a la capacidad económica, utiliza la expresión “poner de manifiesto”, lo que, a todas luces, significa una realidad presente, sin que pueda referirse a posibilidad o eventualidad.

³⁵⁹ La determinación de la capacidad contributiva debe, en consecuencia, estar basada en criterios o elementos reales; debe excluirse cualquier criterio virtual o potencial como ha llegado a admitir el TC, pues la virtualidad o potencialidad de una capacidad económica puede no llegar a ser efectiva ni real. Admitir lo contrario equivaldría a vaciar de contenido el significado de este principio.

*económica y hecho imponible desnaturalizadora del tributo.”*³⁶⁰ Volveremos, más adelante sobre la relación entre el principio de capacidad económica y la extrafiscalidad.

Así las cosas, parece obvio que en el plano técnico jurídico la capacidad económica debe articularse como elemento integrador del presupuesto de hecho de cada tributo o como elemento condicionante de la imposición; en ausencia de la misma no hay obligación tributaria. En palabras de MARTÍNEZ LAGO ³⁶¹ “*el mandato constitucional de la capacidad económica vincula al legislador ordinario a gravar aquellas situaciones en las que se demuestre la existencia de un determinado nivel de capacidad, apto para contribuir y a que no tributen las situaciones que no revelen dicha capacidad*”.

Señalar que sólo contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos quienes posean una determinada capacidad económica puede resultar, como decíamos tautológico³⁶² y, sin embargo, no debemos olvidar que la aplicabilidad de este principio debe tenerse en cuenta por el legislador tanto en la configuración del hecho imponible del tributo como en la cuantificación del mismo.³⁶³

En cuanto a la determinación del hecho imponible, podríamos definir esta primera función de capacidad económica como la capacidad abstracta³⁶⁴ para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, como una capacidad económica absoluta que garantiza que únicamente se establezcan tributos sobre actos, hechos o negocios indicativos de la misma. Es la base del tributo y por tanto el elemento indisociable de la

³⁶⁰ BORRERO MORO, C.J. “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, ob. cit., p. 225.

³⁶¹ MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, ob. cit., p. 414.

³⁶² Para PALAO TABOADA, la tributación con fundamento en este principio responde a las leyes de la lógica, a estructuras lógicas objetivas, en el sentido de que sólo la existencia de cierta capacidad económica permite cierta capacidad de pago, y, por ende, sufragar el gasto público.

³⁶³ Acertadamente, autores como CASADO OLLERO extienden la necesaria consideración del principio de capacidad económica no sólo al establecimiento y determinación de la estructura cuantitativa de un determinado tributo sino también a cualquier acto de aplicación del mismo o incluso a su revisión en vía administrativa o ante la jurisdicción contenciosa. En este sentido, para tener en cuenta la eventual inconstitucionalidad de un determinado supuesto en la fase aplicativa del tributo, el autor se aproxima desde un doble frente teniendo en cuenta, por un lado, los mecanismos de que puede valerse la administración fiscal ante un tributo del que se sigue un resultado inconstitucional, y, por otro, analizando los medios de tutela que asisten al sujeto pasivo para oponerse a un acto de imposición que atente contra la exigencia de la capacidad económica.

³⁶⁴ COLLADO YURRITA, M.A. Y MORENO GONZÁLEZ, S. “Principios constitucionales del Derecho Tributario”, en COLLADO YURRITA, M.A. (Dir.) y LUCHENA MOZO, G.Mª. (Coord.) *Derecho Tributario. Parte General*, Madrid, Atelier, 2007, p.38.

tipificación legal impositiva. Funciona como cimiento del legislador en términos de imponer la obligación tributaria cuando existan índices significativos de capacidad económica impidiendo gravar riquezas ficticias o inexistentes. En este sentido, autores como LOZANO SERRANO³⁶⁵ han identificado el principio de capacidad económica como fundamento de toda tributación con el principio de autoimposición.

A juicio de BORRERO MORO³⁶⁶ incluso cuando la articulación técnica del tributo, entendida en su conjunto, exprese la manifestación de fuerza económica objeto del mismo, no debe permitirse que se puedan tipificar hechos impositivos no reveladores de fuerza económica, y ello aunque ésta nazca de la conexión entre los distintos elementos del tributo.

Por otro lado, debemos entender que el principio de capacidad económica no se predica exclusivamente de los hechos impositivos sino de los presupuestos en sentido amplio de los que derivan los tributos como institutos jurídicos. La capacidad económica, se reflejaría como decíamos en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo³⁶⁷, o, como apuntan CASADO OLLERO³⁶⁸ Y RODRÍGUEZ BEREIJO³⁶⁹ en primer lugar, en el hecho imponible; en segundo lugar, en la estructura técnica del tributo; y, finalmente, en la esfera interpretativa de la norma, lo que ha de conducirnos, necesariamente, a realizar un análisis subjetivo del tributo y de la idoneidad del sujeto para el cumplimiento de la obligación tributaria acorde a su particular capacidad económica, circunstancia, que, como veremos, está íntimamente ligada a la segunda función del principio. En este orden de asuntos podríamos señalar, con PALAO TABOADA,³⁷⁰ que en la

³⁶⁵ LOZANO SERRANO, C. “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 97, 1998, pp. 25-52.

³⁶⁶ BORRERO MORO, C.J., “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, *ob. cit.*, p. 220.

³⁶⁷ Precisamente, ESCRIBANO LÓPEZ, F., (*La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, *ob. cit.*, p. 316), pone de manifiesto la escasa utilización que se ha hecho en España de la posibilidad de realizar un juicio de constitucionalidad de las figuras tributarias haciendo referencia a la técnica empleada en relación con la determinación de una específica manifestación económica, pues, a juicio de este autor, la inconstitucionalidad puede darse por la redacción o elección de los hechos impositivos así como por las deficiencias de los métodos impositivos.

³⁶⁸ CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, *ob. cit.*

³⁶⁹ RODRIGUEZ BEREIJO, A. *La Constitución fiscal de España*, *ob. cit.*

³⁷⁰ PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, 1995, pp. 629-642.

cuantificación del tributo la capacidad económica opera como criterio de razonabilidad que se sustenta en torno al principio de igualdad en los términos que más adelante comentaremos.

Por su parte, habida cuenta de que la extensión de la capacidad económica no se limita únicamente a la configuración del hecho imponible³⁷¹ sino que se trata de un parámetro a tener en cuenta necesariamente por el legislador impositivo dentro de la estructura de cuantificación del tributo, ha de permitírsele cierta libertad de configuración por razones de practicabilidad administrativa, pero, según veíamos lo que nunca debe permitirse es la imposición de una renta inexistente.³⁷² Y todo ello sin olvidar que esa libertad de configuración del legislador no es una libertad absoluta, que como mencionaremos, existe una tercera función del principio consistente en la imposición de límites a la actividad legislativa.

Más aún, como punto de partida, la capacidad económica no sólo sirve como fundamento para fijar la contribución de los ciudadanos al gasto público, sino también, como instrumento para hacer posible otros fines distintos a los tributarios y amparados igualmente por la Constitución, lo cual nos lleva, de nuevo, a mencionar una conexión, a la que más adelante nos referiremos, como es la existente entre el principio de capacidad económica y los tributos extrafiscales.

b. Segunda función

Por otro lado, una segunda función de la capacidad económica se configura como medida de la carga tributaria que un contribuyente debe soportar, como su proporción o medida, lo que podríamos definir como capacidad económica relativa en contraposición a capacidad económica absoluta.

El Tribunal Constitucional menciona la noción de esta capacidad económica relativa cuando, con referencia a MOSCHETTI,³⁷³ en el FJ 5 de la STC 93/2004, de 24 de mayo, viene a recordar que no contribuye a los gastos públicos un hombre medio sino cada contribuyente con sus características específicas. En palabras del TC, no

³⁷¹ PALAO TABOADA, C. “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 124, 2005, pp. 767-783.

³⁷² SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º; 214/1994, de 14 de julio FJ 5º; 194/2000, de 19 julio FJ 8º...

³⁷³ MOSCHETTI, F., “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 269, 2003, pp. 516 y ss.

existiría una capacidad contributiva general y abstracta referida a sujetos tipo sino una capacidad contributiva del particular medida sobre la específica capacidad económica de cada uno.

Así, es necesario atender a la capacidad económica subjetiva del sujeto obligado a satisfacer determinados tributos, y ello, como indica CASADO OLLERO,³⁷⁴ con independencia de la relación que tenga el sujeto con el presupuesto del tributo y con independencia del mecanismo tributario prevea o no su relación directa con el ente público acreedor.³⁷⁵ Existe, por tanto, un contenido relacional del principio de capacidad económica en el que deben valorarse los recursos disponibles, en términos de renta y patrimonio, por parte de un determinado sujeto y las necesidades a cubrir por el mismo. Más aún, la capacidad debe venir referida al sujeto y no sólo en relación con cada presupuesto o tributo singular, sino que de la de cada uno de éstos y la gravada por el sistema tributario en su conjunto tiene que adecuarse a la capacidad única que es individual. En esta tesitura, se pone de manifiesto cómo la conexión del tributo con expresiones objetivas o absolutas de fuerza económica no garantiza la aptitud subjetiva para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No toda fuerza económica real, cierta y objetiva es susceptible de ser gravada; existen determinados mínimos de capacidad económica que están exentos para poder responder a los imprescindibles vitales, como mínimo para realizar una existencia libre y digna, individual y familiar.

En la misma línea pero ampliando su alcance, CASADO OLLERO³⁷⁶ opina que *“el mínimo susceptible de imposición encierra un contenido mucho más amplio que el significado por el mínimo físico o vital de existencia, y que deberá determinarse en función de la garantía de los derechos económicos y de los objetivos económico-*

³⁷⁴ CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). ob. cit.

³⁷⁵ En términos similares FERREIRO LAPATZA, J.J., “Sujetos pasivos y capacidad económica”, ob. cit., quien, entiende que ante la existencia de figuras interpuestas entre quien demuestra capacidad económica y la Hacienda Pública, también debe guardarse la exigencia de capacidad económica.

³⁷⁶ CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II), ob. cit., p. 192. En similares términos MARTÍNEZ LAGO cuando en relación con el papel de este principio en la constitución italiana, afirma que *“las prestaciones tributarias no deben reducir el grado de suficiencia en lo que según cada momento se considere como salario mínimo interprofesional, que habría de asegurar en todo caso un poder adquisitivo bastante para poder desarrollar una existencia libre y digna”*. Igualmente señala que *“el mínimo exento de tributación no solamente habría de considerarse como mínimo vital sino como mínimo para realizar tal tipo de existencia libre y digna y no solo sería individual sino familiar”* (MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero” ob. cit., p. 427)

sociales proclamados en el texto constitucional”, afirmación que, de suyo, implica que este mínimo susceptible de imposición deba coordinarse con otros mecanismos de protección social.

Así entendida, la capacidad económica requiere además de la existencia de cierta riqueza que pueda ser gravada, que la imposición no provoque efectos económicos, sociales y políticos no queridos por el legislador, lo que implica, de suyo, la existencia de exenciones que persiguen fines económicos, sociales e incluso políticos recogidos en la propia Constitución³⁷⁷.

Frente a la existencia de una capacidad económica objetiva, la segunda función del principio debe entenderse como una capacidad subjetiva que, en el caso concreto ha de ligarse a la naturaleza real o personal del hecho imponible, a la naturaleza subjetiva u objetiva del tributo, y a la progresiva o proporcional del tipo de gravamen, pues éstos son los elementos que, junto con los criterios de determinación de la base imponible, determinan la capacidad contributiva de cada sujeto individualmente considerado. En otras palabras, en esta segunda función, además de una aptitud objetiva, la capacidad económica exige una aptitud subjetiva que, ligada a los valores de justicia e igualdad recogidos en la Carta Magna se erija como parámetro para medir el cumplimiento de este principio constitucional.³⁷⁸

Así las cosas, como bien indica BORRERO MORO, el establecimiento de determinados mínimos exentos de tributación y, en igual medida, unos máximos que imposibiliten agotar la riqueza en la que recae la misma, que reflejen el respeto al principio de capacidad económica como cualidad subjetiva del obligado tributario, es una exigencia primordial para la consecución de un sistema tributario justo. Un sistema tributario justo que, por su parte, nos obliga a considerar la capacidad económica como medida con que se opera la función redistributiva de la hacienda, en clave solidaria, de

³⁷⁷ Este hecho, nos lleva otra vez a afirmar, como decíamos, que la potencialidad económica que resulta gravable puede ser objeto de imposición según los fines fiscales/extrafiscales que se persigan, de suerte que dentro del espacio imponible el legislador puede buscar cualquier fin lícito siempre que no conculque otros preceptos constitucionales ni establezca arbitrariedades.

³⁷⁸ CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II), ob. cit., y en similares términos BORRERO MORO, C.J. “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, ob. cit., p. 222, quien viene a indicar que “*este contenido del principio de capacidad económica lo configura como cualidad subjetiva del obligado tributario, es decir no basta la existencia de una fuerza económica objetiva sino que la misma debe revelar una aptitud subjetiva del obligado tributario.*”

forma que sea imposible considerar la riqueza individual imponible de forma autónoma o separada de las exigencias colectivas³⁷⁹.

La articulación de un sistema tributario justo, en el que cada sujeto contribuya al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo a su capacidad económica subjetiva, pone en relación este principio con los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, y permite, en determinadas ocasiones, modularlo en beneficio de otros principios en aras a obtener ese valor supremo de justicia. El principio de capacidad económica se configura así, como base común, como presupuesto sobre el que deben apoyarse el resto de principios, como presupuesto que proporciona contenido a los principios de igualdad y progresividad.³⁸⁰

Este hecho nos muestra los distintos grados de ductilidad del principio de capacidad económica, una capacidad económica que en su primera función resulta eminentemente rígida, en la medida en que nada justifica la arbitrariedad consistente en el establecimiento de un tributo que no tome como referencia la existencia de capacidad económica. Una capacidad económica que, por otro lado, también es relativa, pero en la que la relatividad del principio no le hace perder su importancia sino que permite concedérsela al resto de principios materiales en su papel de configurar un sistema tributario justo en el que cada uno de ellos se elabore en relación con el resto. Es en este sentido que debe realizarse una interpretación sistemática del principio de capacidad económica en el contexto constitucional. La capacidad económica no se erige como único criterio material de justicia, exclusivo y excluyente. Debe relacionarse con otros principios del sistema porque modula y es modulada por ellos, y porque, en definitiva, está íntimamente relacionada con el resto de principios y valores recogidos en la Constitución³⁸¹. Sobre la capacidad económica, como parámetro o principio de

³⁷⁹ En este sentido MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, ob. cit. p.426. El autor entiende como MOSCHETTI que la capacidad económica no es toda manifestación de riqueza sino sólo aquella potencia económica que se juzga idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en la Constitución.

³⁸⁰ En este sentido PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, ob. cit., entiende que el principio de capacidad económica es una concreción del principio de igualdad.

³⁸¹ MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, ob. cit. p.421 menciona el contenido elástico del principio calificando a la capacidad económica como criterio “accionable por el instrumento fiscal para poder reputarse como legítimo a través de los principios de igualdad y progresividad”.

definidor de la justicia tributaria, se dice³⁸² que constituye la medida de la igualdad o que es una forma de entender la generalidad o la igualdad.³⁸³ El propio Tribunal Constitucional ha venido a considerar la capacidad económica como objeto de un derecho a la igualdad en materia tributaria. Así, la STC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6, indica que “*el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad, en este ámbito, medida de igualdad (art. 31.1)*”. En términos similares, y como adelanto a lo que después veremos al referirnos al principio de igualdad, la STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4.2., según el cual “*la relación entre el principio general de igualdad consagrado en el art. 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el art. 31 está por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto, que menciona también entre dichos principios el de igualdad*”. Dicho lo anterior, podríamos afirmar que en primer lugar, el principio de capacidad económica exige igualdad ante la ley, y ello porque difícilmente puede realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la ley, al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria, lo hace de manera arbitraria y no razonable, tratando de manera desigual o discriminatoria supuestos de hecho sustancialmente idénticos. A juicio de ESCRIBANO LÓPEZ³⁸⁴, el principio de capacidad económica se concibe como una aplicación específica del nuevo ideal de igualdad que informa todo nuestro

En sentido contrario AIZEGA ZUBILLAGA, J.M^a. (*La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, ob. cit.) quien esgrime la existencia de una independencia total entre el principio de capacidad económica y los principios de igualdad y progresividad.

³⁸² Por todos recogeremos las ideas, de influencia italiana, esgrimidas por HERRERA MOLINA (*Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998), quien llega a afirmar la existencia de un derecho fundamental a contribuir a los gastos públicos conforme a la capacidad económica como especificación del derecho a la igualdad, ligando el principio al derecho de igualdad y a la dignidad humana.

Como postura contrapuesta nos encontramos con la mantenida por PALAO TABOADA, C. (“Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, ob. cit.) que le niega contenido y vigencia intrínsecas dotándole de un carácter de mero criterio de lo razonable en el juicio de constitucionalidad dentro de la aplicación del principio de igualdad o a la de ESCRIBANO LÓPEZ, quien, analizando la STC 45/1989, de 20 de febrero, manifiesta que “*infortunio de la calificación es tanto más grave cuanto se viene a proponer así una trasnochada concepción del principio de capacidad económica como principio garantista de corte liberal, es decir, como un derecho fundamental que lógicamente tiene como destinatario el sujeto persona y no un criterio ordenador del reparto de la carga, un principio que ha de ser respetado en la configuración del sistema y respecto del cual debe predicarse su cumplimiento*”. (“Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisdicción constitucional”, *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 25, 1989, p. 72)

³⁸³ ESCRIBANO LÓPEZ al indicar que la capacidad económica es la forma tributaria de la igualdad y de la generalidad (ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, ob. cit., p. 307.)

³⁸⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, F., *ibidem*, p. 316.

ordenamiento jurídico, lo cual permite admitir la existencia de tributos extrafiscales que pueden fundarse en otros principios constitucionales. Se reivindica la igualdad sobre situaciones significativas de capacidad económica, a fin de que no puedan producirse igualdades injustas ni discriminaciones arbitrarias, lo cual permite que se graven capacidades económicas porque se persigue el logro de otros principios también amparados por la Constitución. Por su parte, la capacidad económica se concreta y restringe a través del principio de progresividad al prescribir que a distintos niveles de titularidad de la riqueza corresponde una tributación distinta,³⁸⁵ una progresividad que, según veremos, procurando justicia al sistema en su conjunto (por lo que no fundamentaría por sí sola la inconstitucionalidad de una figura específica), se limita por el principio de no confiscatoriedad como garante del mínimo vital y familiar antes mencionado.

En esta tesitura, no podemos olvidar que esta justicia tributaria a la que venimos haciendo referencia, en ocasiones se ve vilipendiada por la elevada presión fiscal a la que se somete a los obligados tributarios, al configurar distintos tributos sobre la misma materia imponible. Esta circunstancia puede aflorar en conflictos de doble imposición cuando diversos hechos imponibles recaen sobre una misma capacidad económica o cuando los mismos se fijan en actos, negocios o sucesos que no la denotan en su elemento objetivo, pero sí cuando se articulan con el resto de elementos estructurales del tributo, (base, tipos, cuota), con su esfera interpretativa o incluso con la aplicativa. Más aún, el juicio de constitucionalidad de una determinada situación tributaria no debe realizarse a partir de una norma aisladamente considerada sino que debe conectarse con los demás hechos jurídicamente relevantes, con su ubicación en el sistema, con los efectos que produce en la realidad... Debe, por tanto, juzgarse la razonabilidad de la misma en conexión con otras del ordenamiento para determinar si el resultado en el sistema tributario como consecuencia de dicha conexión es contrario al objetivo de gravamen según la capacidad económica, lo que, a los efectos que más adelante comentaremos sobre la predicación del principio de capacidad económica respecto del conjunto del sistema tributario o de figuras concretas del mismo, permite superar la idea de que la referencia a dicho sistema y a la capacidad económica subjetiva e inutiliza la imperatividad del principio a través de la localización de puntos clave de dicho

³⁸⁵ Por eso constituye una manifestación de solidaridad tributaria, del papel redistribuidor de riqueza que se le atribuye al sistema tributario.

sistema³⁸⁶. Finalmente, como apuntábamos, CASADO OLLERO³⁸⁷ pone de manifiesto que en ocasiones, incluso salvando la legitimidad formal de actos administrativos concretos, el comportamiento global de la administración puede resultar ilegítimo, teniendo en cuenta que los límites constitucionales de los tributos no sólo afectan al plano normativo, o en lo que ahora nos toca a la configuración del hecho imponible y los elementos cuantificadores del tributo sino, también, a las consecuencias de la actuación administrativa, por lo que la constitucionalidad de una situación tributaria “*debe exigirse en cada acto de imposición, pues sería éste el que en su caso provocará un resultado confiscatorio*”³⁸⁸.

c. Tercera función

Precisamente, la existencia de los mencionados mínimos y máximos, como lindes de la capacidad económica susceptible de ser gravada, nos lleva directamente a la tercera función relacionada con este principio, cual es la de considerarlo como un límite a la actividad del legislador.

Esta tercera función se proyecta en la actuación del legislador de forma negativa, impidiendo que el hecho imponible y la estructura cuantitativa del tributo recaigan sobre situaciones en las que el sujeto carezca de fuerza económica para responder a un tributo o cualquier otro tipo de exacción coactiva³⁸⁹. En efecto, tal y como indica

³⁸⁶ Volveremos sobre este extremo con ocasión del análisis de la jurisprudencia recaída sobre los tributos sobre el juego, que, obviamente no pueden considerarse como tributos estructurales dentro de nuestro sistema.

³⁸⁷ CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta” y “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica” ob. cit.

³⁸⁸ CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, ob. cit., p. 200. El autor afirma que el TC puede controlar la constitucionalidad de una norma atendiendo a los resultados de su concreta actuación, observando el exceso legislativo, desde un punto de vista objetivo y teleológico, buscando la conformidad de la norma con el fin recogido en la Constitución, pero no desde una “*valoración jurisdiccional de mérito sobre las opciones políticas del legislador*”. Este hecho implica un control sucesivo de cada uno de los actos administrativos o sobre distintos grupos de actos, lo cual, como pone de manifiesto, entraña una dificultad práctica añadida cual es la de atribuir la gestión ilegítima a un órgano administrativo en concreto.

³⁸⁹ Sobre la extensión del principio de capacidad económica más allá de las figuras tributarias a todo tipo de exacciones coactivas, MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, ob. cit.; CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica” ob. cit., ...

ESCRIBANO LÓPEZ³⁹⁰ parafraseando a PÉREZ ROYO, además de constituirse en fundamento sustantivo de la tributación, la capacidad económica genera límites al legislador en el desarrollo de su poder tributario, configurando el objetivo o programa a conseguir en el ejercicio de ese poder.

La capacidad económica actúa como límite último a la discrecionalidad del legislador, de suerte que, por un lado, funciona como los principios en sentido estricto y, por otro, su significado debe constreñirse a su contenido mínimo, la existencia de riqueza, lo que permitiría un juicio de contraste o subsuntivo respecto a la discrecionalidad de la que goza el legislador en cuanto al establecimiento de tributos, actuando de este modo como límite a dicha discrecionalidad y no como criterio para informar la regulación del tributo. Recordando lo que hemos comentado en apartados precedentes respecto al papel de los principios de justicia tributaria, el principio de capacidad económica funciona como directriz y tiene una escasa función garantista, (donde funciona como una regla condicional); se deja al legislador un amplio margen de discrecionalidad en cuanto a los medios a utilizar en la configuración del tributo pero imponiéndole, en la medida de lo posible, un resultado final de contribución acorde a la capacidad económica.

En la misma línea MARTÍNEZ LAGO³⁹¹ indica que *“el legislador puede ampararse en los criterios constitucionales que estime necesarios para eximir o dejar de gravar manifestaciones de riqueza susceptibles de tributar, pero los objetivos extrafiscales así legitimados no podrán atender contra el núcleo o contenido jurídico necesario de la capacidad económica pues un gravamen sobre una riqueza situada fuera de los límites imponibles tanto si afecta al mínimo indispensable para la existencia individual y familiar como si afecta a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario sería una medida arbitraria e injusta por prescindir por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes”*.

Atendiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO, esta tercera función del principio de capacidad económica se enfrentaría a la segunda en el sentido de que serviría como criterio de interdicción de la arbitrariedad del legislador mientras, que en su función de medida concreta o parámetro de la imposición de cada contribuyente, podría modularse

³⁹⁰ ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir*, ob. cit., p.564

³⁹¹ MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, ob. cit., p. 429.

en atención a otros principios aplicando un juicio de ponderación, proporcionalidad o razonabilidad que justifique sus excepciones basadas en otros valores constitucionales.³⁹²

El propio Tribunal Constitucional emplea el juicio de razonabilidad para determinar la inconstitucionalidad de determinadas medidas en las SSTC 146/1994, de 12 de mayo,³⁹³ 194/2000, de 19 de julio y 96/2002, de 25 de abril. En el fundamento jurídico octavo esta última rechaza la constitucionalidad de una determinada medida por entender que *“carece de justificación alguna que la legitime desde el punto de vista tributario, pues no responde a ninguna clase de política sectorial social o económica cual podría ser el paliar una particular situación de crisis o deterioro industrial, optimizando el crecimiento económico y favoreciendo el desarrollo regional. Y ello aun cuando pueda ser razonable la finalidad perseguida por la norma impugnada, en la medida en que se dirige a ejecutar un mandato comunitario, y pueda ser igualmente válido (como se ha dicho) el elemento diferenciador adoptado por el legislador, a saber, la no residencia. Lo que no supera la norma es el juicio de constitucionalidad en el análisis de sus consecuencias, de sus consecuencias tributarias en este caso, por ser no sólo irrazonables sino también desproporcionadas con la finalidad perseguida y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos abdicar de la recaudación impositiva.”*³⁹⁴

Asimismo, mientras que la tercera función del principio, como límite, se aplica a todos los tributos, la segunda función debiera relacionarse con la existencia de tributos

³⁹²Excepciones nunca entendidas en términos absolutos sino como modulación a una capacidad económica que en cualquier caso ha de existir.

³⁹³ FJ 11 *“El límite establecido por el legislador constituye, ciertamente un medio sencillo y eficaz en manos de la Administración tributaria para impedir maniobras fraudulentas; sin embargo, el precepto impugnado va más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos. En la medida en que esa misma finalidad puede ser alcanzada fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria, debe concluirse que los límites ahora enjuiciados no son proporcionados y, en consecuencia, carecen de la necesaria razonabilidad”*.

³⁹⁴ Continúa, en el FJ 9, denunciando que la ayuda estatal concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra coloca a un colectivo de contribuyentes —el de determinados no residentes en España— ante una situación de absoluto privilegio fiscal por llegar incluso, en ocasiones, a neutralizar totalmente el deber constitucional —de todos— *“de contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad, no sólo sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad e igualdad), sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un “sistema tributario justo”*. Sobre esta sentencia *vid.* HERRERA MOLINA, P.M., *“STC 96/2002, de 25 de abril, inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)”*, *Crónica Tributaria*, n° 110, 2004, pp. 169-176.

que por su carácter conmutativo exigen que el reparto de la carga no haya de buscarse desde la perspectiva de la capacidad de pago sino del principio del beneficio o de equivalencia. Esta última afirmación nos permitiría aceptar distintos grados en el reflejo de la capacidad económica recogida, por ejemplo, en impuestos y tasas, en la imposición directa y la imposición indirecta³⁹⁵... Autores como CASADO OLLERO³⁹⁶ diferencian, a este respecto entre figuras tributarias de estructura contributiva y estructura retributiva, entendiendo que la capacidad económica en su segunda función, como criterio de contribución, sólo vincula al legislador al regular los tributos con estructura contributiva, fundamentalmente impuestos.³⁹⁷ De este modo, la capacidad económica como criterio de contribución vincularía a los impuestos,³⁹⁸ mientras que como fuente la vincularía a todas las categorías tributarias. En definitiva, siempre que se respete la esencia de la primera función del principio de capacidad económica, sus dos últimos significados permiten modulaciones en la extensión de su contenido, aunque para ello dichas modulaciones deban basarse en motivos debidamente justificados.

³⁹⁵ Ver al respecto SSTC 146/1995 de 5 de octubre y 296/1994 de 10 de noviembre.

³⁹⁶ CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)...”, ob. cit.

³⁹⁷ Según CASADO OLLERO *no fue por ello casual que en la Constitución de 1978 la capacidad económica no se formulara como principio inspirador de sistema tributario sino más bien como criterio para ordenar, dentro del sistema, aquellos tributos que hacen posible la contribución a los gastos públicos como deber de solidaridad social*” (CASADO OLLERO, G., *ibidem.*, p. 231). En términos similares, MARTÍNEZ LAGO configura la capacidad económica como criterio que trasciende un fin garantista, como muestra del deber de solidaridad que refleja el estado post liberal, de suerte que desplaza su carácter garantista en pro de un carácter redistributivo. En efecto, a juicio de este autor, si bien en sus inicios el principio de capacidad económica respondía a un concepto garantista que servía como límite a los poderes públicos, la introducción de criterios redistribuidores ha sometido el principio a una cierta crisis (MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, ob. cit.)

Igualmente, MARTIN QUERALT esgrime que inicialmente el principio de capacidad económica se plantea como consecuencia del paso de una hacienda neutral a una hacienda funcional e intervencionista que condujo a una progresiva utilización extrafiscal del sistema tributario lo que trae como consecuencia que de una concepción garantista del principio de capacidad económica, se pase a la necesidad de utilizar el instrumento tributario en su función redistributiva (MARTIN QUERALT J.B., “Una vuelta de tuerca sobre los pilares del sistema tributario”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 211, 2008, pp. 4-7).

Por su parte, AIZEGA ZUBILLAGA plantea las dificultades que afloran en la eficacia de esta función de la capacidad económica como criterio de solidaridad, proponiendo un juicio de razonabilidad en la capacidad económica *–ragionevolezza–* desde un punto de vista intrínseco y extrínseco (AIZEGA ZUBILLAGA, J.M^a., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, ob. cit.,

³⁹⁸ Y recordemos que la naturaleza de la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite y azar, pese a su *nomen iuris* es un verdadero impuesto.

Así las cosas, como indican GOROSPE OVIEDO y HERRERA MOLINA³⁹⁹ apoyándose en criterios de política económica o social, el legislador es libre para gravar o no determinada manifestación de riqueza siempre que pueda encontrarse cualquier motivo que lo justifique, el que en su caso haya considerado oportuno. Sólo se lesionará el principio de capacidad económica si no es posible encontrar ninguna explicación para la diferencia de trato tributario o si no existe alguna diferenciación “objetiva” que la permita.⁴⁰⁰ Se aprecia, en definitiva, cierto margen de discrecionalidad para el legislador a la hora de determinar los medios con los que no vulnera el principio de capacidad económica. El límite a dicha discrecionalidad no implica una adecuación total del gravamen a la renta puesta de manifiesto sino únicamente al contenido esencial, a la primera función del principio de capacidad económica, lo cual implica que el mismo funciona, desde esta perspectiva, como un mandato de optimización.

Es, por tanto, constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza, y basta que dicha capacidad económica exista para que aquel principio constitucional quede a salvo, “*válidos en cuanto que no desconocieran o contradijeran lo que podría considerarse como el contenido esencial o mínimo del principio*”.⁴⁰¹ Se admiten, pues, otros criterios rectores de política social y económica que constriñen las exigencias del principio de capacidad económica a su contenido mínimo.

En este sentido, el principio de capacidad económica funcionaría como una declaración programática de limitación, de autolimitación, del poder político que supone el establecimiento de tributos con observancia a unos puntos mínimos exigibles que impiden la arbitrariedad o el abuso del legislador, unas exigencias mínimas que siendo comunes para todas las categorías tributarias determinarían la legitimidad o ilegitimidad de las normas sobre la materia, funcionando como criterio de coherencia

³⁹⁹ GOROSPE OVIEDO, J.I.; HERRERA MOLINA P.M., “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; RAMALLO MASSANET, J.; LEJEUNE VALCÁRCEL, E.; YÁBAR STERLING, A. (Coords.) *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 38.

⁴⁰⁰ En estos casos la inconstitucionalidad podrá salvarse por dos vías, bien gravando por igual todos los supuestos o bien exonerando a todos ellos.

⁴⁰¹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, ob. cit., p. 618, parafraseando el FJ 13º de la STC 37/1987.

global del sistema a través de su eficacia negativa, como facultad para excluir la aplicación de otros criterios.⁴⁰²

La STC 194/2000,⁴⁰³ de 19 de julio, es un claro ejemplo de esta doctrina cuando en su fundamento jurídico 9, con ocasión del análisis de la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional 4ª de Ley de Tasas y Precios Públicos indica que la misma, *“lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto. Esta desviación del principio de capacidad económica no se justifica por los fines antielusivos, pues no es proporcionada al fin que se persigue”*. Así las cosas, *aunque no omite que el precepto puede tener una función extrafiscal, en todo caso, es evidente que en dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza (SSTC 37/1987, FJ 13; 186/1993 FJ 4ª) de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin”*.⁴⁰⁴

En este sentido, será necesaria una ponderación entre las necesidades de practicabilidad administrativa y el principio de capacidad económica para superar el control genérico de la interdicción de la arbitrariedad. Como apunta HERRERA MOLINA⁴⁰⁵ las desviaciones del principio de capacidad económica sólo deben reputarse como legítimas si superan el control de proporcionalidad; si superan el punto de

⁴⁰² Podríamos, también, hacer extensiva esta limitación a la arbitrariedad del poder legislativo basada en la tercera función de la capacidad económica a la limitación del poder ejecutivo de la administración a la hora de aplicar /interpretar la norma tributaria.

⁴⁰³ Y en términos similares la STC 221/1992 de 11 de diciembre.

⁴⁰⁴ Como indica ESCRIBANO LÓPEZ F., “Por un Derecho Financiero Constitucional, luces y sombras de la Jurisprudencia constitucional tributaria”, ob. cit., p. 659, *“la legitimidad constitucional del fin perseguido no justifica que la prestación tributaria diseñada, sobre la legítima base de objetivos extrafiscales, pueda hacerse depender de situaciones fiscales que no son expresivas de capacidad económica”*.

⁴⁰⁵ . HERRERA MOLINA, P.M. “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 67, 1990, pp. 393-431; HERRERA MOLINA, P.M., “El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el Derecho español”. *Noticias de la Unión Europea*, nº 150, 1997, pp. 37-42; HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

equilibrio que permite restringir un derecho cuando deba tutelarse otro constitucionalmente relevante si se mantiene el contenido esencial del primero; si la acción es necesaria, porque sólo puede lograrse el mismo objetivo por dicha medida, o al menos no por una menos gravosa; y siempre que la restricción resulte proporcionada al fin perseguido.

Esa ponderación a la que se somete el principio de capacidad económica con respecto al resto de valores contenidos en la Constitución es especialmente significativa en el caso de los tributos extrafiscales que consagran las funciones de intervención económica y social. Podría decirse que la doctrina es unánime⁴⁰⁶ al afirmar que tal y como venimos adelantando, en este juicio de ponderabilidad, de exclusión de criterios arbitrarios, los tributos extrafiscales no pueden superar el contenido mínimo del principio de capacidad económica pero sí matizar la extensión del mismo. Este hecho pone de relieve la plasticidad, la flexibilidad⁴⁰⁷, la graduabilidad del principio de

⁴⁰⁶ Para PÉREZ ROYO los fines extrafiscales del tributo son compatibles con la finalidad contributiva de esta institución y deben responder a la exigencia de otros valores constitucionalmente protegidos (PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Cívitas, Madrid, 2000, p.37).

CASADO OLLERO, con referencia al respeto del contenido mínimo del principio de capacidad económica entiende que dichos objetivos extrafiscales en modo alguno podrían legitimar el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites imposables, ya que sería arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes (CASADO OLLERO G., *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons Madrid, 1994).

Para LAGO MONTERO el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen deben estar relacionados con ese fin extrafiscal. A su entender el hecho imponible debe mostrar una conducta merecedora de ser eliminada, corregida o desincentivada, el sujeto pasivo debe ser el realizador de tal conducta, debe existir un tipo de gravamen menor para quienes hayan dejado de realizarla, lo recaudado con el tributo extrafiscal debe gastarse en el fin para el que se creó el impuesto... (LAGO MONTERO, J.M^a, *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2000)

JIMÉNEZ COMPAIRED indica que, cualquiera que sea su finalidad, son tributos por su carácter coactivo, revisten el ropaje formal de un tributo (JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994, p. 117).

BORRERO MORO entiende que el contenido esencial del principio de capacidad económica impide que los tributos extrafiscales recaigan sobre situaciones no reveladoras de fuerza económica (BORRERO MORO, C.J., “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, ob. cit.).

Por el contrario, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA entiende que los impuestos con fines no fiscales no son ciertamente impuestos ya que no rige el principio de capacidad económica, y en la medida en que no sirven para aportar al sostenimiento de los gastos públicos, son ajenos al artículo 31 CE (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico”, *Crónica Tributaria*, nº 58, 1989, p. 30). En la misma línea, YEBRA MARTUL-ORTEGA alega que no se puede utilizar ningún tributo para fines distintos de los fiscales porque debe respetar el principio de capacidad económica (YEBRA MARTUL-ORTEGA P., *Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria. Hacienda Pública Española* nº 32, 1975, pp. 151 y ss.).

⁴⁰⁷ Respecto a la flexibilidad del principio, podemos afirmar que, más que de una característica inherente al propio principio, estamos ante una cualidad esculpida por el propio TC a través de su

capacidad económica en el sentido de que sus exigencias pueden graduarse según el criterio o valor en concreto con el que se pondere.⁴⁰⁸ En otras palabras, pone de manifiesto el carácter de mandato de optimización al que antes hemos hecho referencia⁴⁰⁹.

B. Estructura ideal y aplicación del principio

GOROSPE OVIEDO y HERRERA MOLINA⁴¹⁰ coinciden en que el contenido ideal del principio de capacidad económica debe reflejar una estructura que recoja tres extremos. En primer lugar, debería cumplirse con lo que se conoce como principio del neto objetivo o de capacidad objetiva según el cual se debe tributar sólo por la renta neta obtenida y no por las sumas destinadas a obtener los ingresos. En segundo lugar, en esta estructura ideal de la capacidad económica, y en relación con la segunda de sus funciones, nos encontraríamos con el principio del neto subjetivo o capacidad subjetiva o de exoneración del mínimo existencial personal y familiar, lo cual implica que no tributen las cantidades que son necesarias para garantizar al contribuyente y a su familia una vida digna. Este segundo requisito está ligado, como hemos comentado en apartados precedentes, a la determinación de la intensidad del gravamen ateniendo a las circunstancias personales y familiares del obligado tributario y que pone en relación el principio de capacidad económica con el resto de principios de justicia tributaria material, de suerte que su tributación deviene progresiva y vinculada al límite de no confiscatoriedad. Finalmente, según comentábamos, la estructura de la capacidad económica se completaría con el principio de riqueza efectiva que, según veíamos, pese

jurisprudencia mediante la disolución de su contenido al tratar de establecer un equilibrio entre este principio y otros factores.

Así, la STC 76/1990, de 26 de abril, en su FJ 4 señala que el principio vincula tanto a poderes públicos como a particulares e introduce un matiz en la efectividad del mismo en relación con la extrafiscalidad al indicar que debe respetarse aunque el legislador persiga atender otro tipo de fines de interés público previstos en la CE distintos a la distribución equitativa de las cargas públicas.

Asimismo, Las SSTC 221/1992 y 134/1996, abundan en la flexibilización de su rigor al indicar que los tributos no han de atenerse exclusivamente a él puesto que no monopoliza la justicia tributaria.

⁴⁰⁸ Con ello se explicaría, también, el distinto grado de capacidad económica exigible entre los distintos tipos ingresos públicos y dentro de las diferentes figuras tributarias.

⁴⁰⁹ Sin embargo, a juicio de determinada doctrina, cuyo máximo exponente es PALAO TABOADA la especial relación existente entre el principio de capacidad económica y la extrafiscalidad obliga a reconsiderar la posición de dicho principio como criterio supremo, cuasidivino e irrefutable en la ordenación del sistema tributario (PALAO TABOADA C. (“La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, ob. cit.).

⁴¹⁰ GOROSPE OVIEDO, J.I.; HERRERA MOLINA, M.P., “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, ob. cit.

a los pronunciamientos jurisprudenciales que más adelante comentaremos,⁴¹¹ exige que solo se tribute por la riqueza real y no por una riqueza ficticia, nominal o potencial.

Por su parte, esta estructura ideal del principio de capacidad económica se proyecta en distintos ámbitos. Por un lado, en lo que se refiere a su ámbito de aplicación subjetivo, podríamos afirmar que en cuanto titulares del derecho/obligación a contribuir se extiende a personas físicas o naturales en razón de que este derecho surge de la dignidad humana y se vincula al mínimo existencial personal y familiar exento en los términos antedichos. Obviamente, las personas jurídicas poseen también una capacidad económica objetiva plasmada en la disponibilidad de la renta neta, de suerte que la STC 64/1988, de 12 de abril, en su FJ 1, también les reconoce este derecho por estar compuestas por personas físicas.⁴¹² En términos similares, la STC 45/1989, de 20 de febrero, en su FJ 7 manifiesta que las exigencias del principio de capacidad económica son referibles tanto a las personas físicas como a las jurídicas.

Por otro lado, existe un ámbito de aplicación territorial del principio de capacidad económica medida por la renta disponible global en virtud del cual en tanto la imposición recaiga sobre la misma el principio de capacidad económica, genera el deber de establecer mecanismos que eviten la doble imposición. Volveremos sobre este extremo con ocasión del análisis de la jurisprudencia del TJUE acerca de las libertades comunitarias de circulación y establecimiento.

Junto con los dos anteriores, nos encontramos, también, con un ámbito de aplicación temporal en virtud del cual la capacidad económica debe referirse al período en el que surge la obligación tributaria, a aquella ínsita en el presupuesto del tributo y no a una pasada. Como sabemos, no existe prohibición constitucional de legislación tributaria retroactiva, pero el Tribunal Constitucional ha venido a cuestionarse su legitimidad en función del grado retroactividad. Precisamente, con ocasión del análisis del primer gravamen complementario, en su STC 126/1987, como indican GOROSPE OVIEDO y HERRERA MOLINA⁴¹³ el TC se remite a pronunciamientos de la Corte Costituzionale italiana y a parte de la doctrina del país transalpino, al mencionar que el

⁴¹¹ Pues por desgracia, como indican GOROSPE OVIEDO y HERRERA MOLINA, la jurisprudencia del TC sobre el principio de capacidad económica presenta una notable ambigüedad que hunde sus raíces en una concepción vacilante del principio de igualdad (*ibidem*, p. 33)

⁴¹² Afirmación que hacemos extensible a los entes sin personalidad.

⁴¹³ GOROSPE OVIEDO, J.I.; HERRERA MOLINA, M.P., *ibidem*.

principio de capacidad económica puede resultar dañado si se establece como presupuesto un hecho o situación pasada, o si se produce una modificación de los elementos esenciales de un tributo al extender los efectos de la nueva ley hacia el pasado, y ello porque dicha capacidad ha de referirse no a la actual del contribuyente sino a la que está inherente en el presupuesto del tributo, de suerte que si ésta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica⁴¹⁴.

Por último, existiría un cuarto ámbito de actuación del principio de capacidad económica, referido al espectro del control normativo que ha de ejercerse sobre el mismo. Así, este ámbito objetivo de aplicación de la capacidad económica nos obliga a plantearnos una cuestión cuya respuesta no es palmaria dentro de la doctrina; ¿debe predicarse respecto del conjunto del sistema o de cada uno de los impuestos que lo componen?⁴¹⁵ Indica CASADO OLLERO,⁴¹⁶ al analizar el ámbito objetivo de aplicación del principio de capacidad económica como fuente de imposición que impone límites mínimos para el establecimiento y aplicación de todas y en todas las

⁴¹⁴ Según hemos apuntado en apartados precedentes, no obstante lo comentado respecto al ámbito de aplicación temporal del principio de capacidad económica, en el caso concreto del primer gravamen complementario, el TC entiende que no cabe interpretar que hubiera desaparecido a mediados de año, por lo que no la declara inconstitucional.

⁴¹⁵ Limitamos la cuestión a la dicotomía sistema impositivo /vs impuestos en concreto porque, según hemos comentado, parece obvio que el principio de capacidad económica modula de forma distinta los tributos según nos encontremos ante impuestos, tasas o contribuciones especiales. Al respecto ver, por todos GOROSPE OVIEDO y HERRERA MOLINA quienes vienen a señalar que “*Los principios del artículo 31.1 CE se aplican a todas las prestaciones patrimoniales coactivas que puedan tener alguna incidencia sobre el gasto público, bien porque contribuyen a financiarlo de modo directo, bien porque evitan un gasto al ente público, y, en consecuencia acabaríamos defendiendo que si las prestaciones coactivas, al igual que los tributos, están sujetas al principio de legalidad y también al de capacidad económica, ambas categorías son sustancialmente idénticas*” (GOROSPE OVIEDO, J.I.; HERRERA MOLINA, M.P., *ibidem*, p. 202).

Añaden que, sin embargo “*si llegáramos a la conclusión de que el principio de capacidad económica también se aplica a las prestaciones coactivas cuya finalidad es financiar el gasto público, llamar de distinta forma a instituciones que deben responder a principios idénticos y tienen la misma finalidad nos parecería un exceso de formalismo escasamente útil*” (*ibidem*, p. 203). Lo que le lleva a concluir que el principio de capacidad económica no puede tener el mismo valor para todas y cada una de las figuras tributarias del sistema.

En esta línea, la STC 168/2004, 2 de octubre, diferencia entre tributos de carácter contributivo (relacionados con manifestaciones de capacidad económica) y otros de carácter retributivo que buscan compensar ciertos gastos públicos ocasionados por los contribuyentes. En estos últimos y en los extrafiscales la capacidad económica no puede actuar como criterio general de cuantificación, sino más bien como límite para garantizar el mínimo existencial y la no confiscación.

⁴¹⁶ CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)...”, *ob. cit.*,

figuras tributarias, que es el sistema tributario en su conjunto el que debe atenerse a esos límites. En términos similares, BORRERO MORO⁴¹⁷, pese a entender que el principio se proyecta como fundamento sobre cada tributo, señala que como criterio de contribución lo hace de forma más exigente o más laxa según se trate de impuestos estructurales, como el IRPF, u otro tipo de impuestos, en los que su influencia es más relajada, y en los que el principio de capacidad económica se proyecta como límite negativo, con proyección prácticamente nula. En este sentido, refiere esta aptitud no al tributo en concreto sino al conjunto del sistema tributario.

Por el contrario, CASADO OLLERO⁴¹⁸ es partidario de que el principio se predique en cada impuesto que compone el conjunto del sistema tributario tanto en su diseño como en su aplicación, por lo que debiera observarse por parte del TC tanto un control normativo, evaluando la estructura del tributo en abstracto como un examen de la *“gestión de cada figura impositiva mediante un análisis de sus resultados”*. HERRERA MOLINA⁴¹⁹ llega a la misma conclusión cuando afirma que partiendo de la premisa de que la capacidad económica constituye la medida de la carga tributaria individual, si ésta está compuesta por el conjunto de gravámenes que soporta el contribuyente en un período determinado, cualquier distanciamiento de la capacidad económica en un impuesto en concreto distorsiona la carga tributaria individual, por lo que los impuestos, singularmente considerados, deben ajustarse al principio de capacidad económica.

Como indican GOROSPE OVIEDO y HERRERA MOLINA, el principio de capacidad económica es referido por la Constitución Española al sistema tributario. A su juicio, *“si se entendiera esta afirmación en términos literales sería preciso que la capacidad económica vinculase a cada uno de los tributos, o bien que las distorsiones del principio de capacidad económica presentes en un tributo se corrigiesen mediante medidas específicas en otros tributos, de modo que la carga tributaria global sea función de la capacidad económica de cada contribuyente”*⁴²⁰. Para CHECA

⁴¹⁷ BORRERO MORO, C.J. “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, ob. cit.

⁴¹⁸ CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)...”, ob. cit., p.322.

⁴¹⁹ HERRERA MOLINA P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

⁴²⁰ GOROSPE OVIEDO, J.I.; HERRERA MOLINA, M.P. “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, ob. cit., p. 47.

GONZÁLEZ⁴²¹ “*el tributo sólo será justo si en cada acto concreto de imposición se grava una capacidad económica real y no ficticia o presunta: la injusticia cometida con un contribuyente no se salva ni se subsana con la justicia de la generalidad de los casos*”.

Inicialmente, el Tribunal Constitucional reconoce⁴²² que existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica en el modo, condiciones y cuantía establecidos en la ley. Sin embargo, asume también que existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad. La STC 193/2004, de 4 de noviembre, es ejemplificante cuando en su fundamento jurídico 5 viene a señalar que el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos, (sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal), cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica.

Ello no obstante, en esta clara coyuntura, el Tribunal Constitucional, en sentencias como la STC 182/1997, de 28 de octubre refiere el principio de capacidad económica no a cada figura en particular sino al conjunto del sistema, por lo que, como veremos con ocasión del análisis de su jurisprudencia en materia sobre tributos sobre el juego, modula el principio de capacidad económica en función del tipo de tributo⁴²³ (impuesto, tasa o contribución especial), y dentro de los impuestos, en función del impuesto y del lugar que ocupe en el sistema impositivo, de suerte que lo proyecta con plenitud sólo para las piezas básicas del mismo, y no sobre otros que genéricamente (como los tributos sobre el juego) puedan tener una menor importancia. Más aún, como quedó de manifiesto con la STC 33/2006, de 13 de febrero, FJ 4º, razones de política económica o social o de técnica tributaria pueden llegar a exceptuar la efectividad del principio de capacidad económica.

⁴²¹ CHECA GONZÁLEZ, C., “Impuesto sobre Actividades Económicas y capacidad contributiva”, *Jurisprudencia Tributaria*, vol. III, 1994, p. 1117.

⁴²² SSTC 209/1988 de 10 de noviembre; 45/1989 de 20 de febrero y STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º.

⁴²³ STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6º.

3. Principio de igualdad

En su construcción de un Estado democrático y social, el frontispicio de la Constitución Española de 1978 propugna la igualdad como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico junto con la libertad, la justicia y el pluralismo político. En este sentido, son numerosos los artículos que a lo largo del texto constitucional inciden en la proclamación de la igualdad como dicho valor superior del ordenamiento jurídico; entre otros, los artículos 1.1; 9.2; 14; 23.2 (acceso a funciones y cargos públicos); 31.1 (ámbito tributario); 32.1 (matrimonio); 35.1 (no discriminación por razón de sexo); 39.2 (igualdad de los hijos con independencia de su filiación); 138.2 (entre Comunidades Autónomas); 139.1 (entre los españoles); 149.1.1 (entre los españoles)... Como podemos observar, cada una de estas manifestaciones tiene su propio significado específico y autónomo, pero responden todas ellas, como concreciones de la misma, a una idea general de igualdad. En efecto, con las matizaciones que más adelante realizaremos en lo que se refiere a la relación entre el principio general de igualdad contenido en el artículo 14 como *lex generalis* y el principio de igualdad en el ámbito tributario, el resto expresiones del principio de igualdad contenidas a lo largo del articulado de nuestra Carta Magna funcionan como una suerte de *lex specialis* respecto a la ley general, como una especificación de la misma en distintas materias.

En nuestro ámbito, la igualdad como valor fundamental que impregna el espíritu constitucional se erige, también, como criterio central de distribución de la carga tributaria, como complemento al principio de capacidad económica que implica la necesidad de establecer una igualdad o paridad de tratamiento fiscal a igualdad o paridad de capacidad económica.⁴²⁴ En otras palabras, a situaciones iguales debe corresponder una igual tributación, por lo que, como veremos, han de impedirse tratamientos fiscales arbitrarios o discriminatorios entre situaciones objetivamente iguales. Ello no obstante, como tendremos ocasión de observar, no debemos olvidar que a tenor de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional esta justicia distributiva de la

⁴²⁴ STC 173/1996, de 31 de octubre. Sobre los efectos de la sentencia *vid.* LALANDA FERNÁNDEZ, C., “Comentario a la sentencia del tribunal constitucional de 31 de octubre de 1996 acerca del gravamen complementario sobre la Tasa fiscal sobre el juego”, *Álea*, nº 5, 1996, pp. 15-17; LALANDA FERNÁNDEZ, C., “El gravamen complementario "cabalga de nuevo"”, *Álea*, nº 9, 1997, pp. 21-22. Igualmente, respecto a sus derivadas procesales, entre otras en la STC 173/2002, de 9 de octubre, analizada por BANACLOCHE PALAO, C., “STC 173/2002, de 9 de octubre: Procede el amparo constitucional por cuanto el tribunal de instancia inaplicó una ley válidamente aprobada (el recargo autonómico del 20 por 100 sobre la tasa fiscal del juego) sin haber planteado previamente una cuestión de inconstitucionalidad”, *Crónica Tributaria*, nº 110, 2004, pp. 182-188.

carga tributaria, no es, estricto sensu, una plasmación del principio de igualdad recogido en el artículo 14 como *lex generalis*, pues cumplen funciones distintas. Así, mientras que la igualdad del artículo 14 hace referencia a una igualdad formal, la justicia distributiva obliga a buscar una proporción entre la realidad, la capacidad económica del individuo, y la medida de los beneficios y sacrificios que han de repartirse desde un punto de vista financiero.

En este sentido, siguiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO⁴²⁵, la referencia al principio de igualdad debe realizarse teniendo en cuenta que el mismo responde a tres acepciones complementarias entre las mismas. En primer lugar, estaría la referencia a la igualdad ante los impuestos (relacionada con el principio de generalidad mediante la sentencia “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos*”). En segundo lugar, nos encontramos con la igualdad en los impuestos, y ello porque, como hemos visto, es necesario que los mismos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada uno. En efecto, el principio de igualdad no se puede soslayar del de capacidad económica; el legislador tributario debe gravar de forma igual manifestaciones iguales de riqueza o capacidad económica pero de manera diferente manifestaciones de capacidad económica que sean diferentes. La carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es en función de su capacidad económica, y la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4º). De este modo, la igualdad tributaria exige tratar de forma desigual lo que realmente es desigual, discriminando a los sujetos atendiendo a su capacidad económica. A juicio de RODRÍGUEZ BEREIJO⁴²⁶, se fomenta así la igualdad real desde una perspectiva de equidad vertical.⁴²⁷ Tal y como señalaremos más adelante al analizar la jurisprudencia

⁴²⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., p. 192.

⁴²⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (igualdad tributaria del art. 31.1. CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: El problema del recurso de amparo en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

⁴²⁷ El autor, que entiende el principio de igualdad como principio inspirador de un sistema tributario justo, entiende que el mismo implica que todos somos iguales ante la ley sin que puedan hacerse discriminaciones por razón a las cualidades subjetivas de la persona, al tiempo que se vulnera el mismo cuando sin mediar razón objetiva de diferenciación se producen discriminaciones entre

constitucional al respecto, se entiende vulnerado el principio de igualdad cuando “*sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso*” (STC 54/2006, de 27 de febrero, FJ. 6). Es decir, el principio de capacidad económica se instrumenta como medida de la igualdad tributaria. Por fin, en tercer lugar, y aludiendo al papel redistributivo operado por los tributos, podríamos, también, hablar de una tercera acepción del principio, cual es la de la igualdad por medio de los impuestos, en la que partiendo de una situación de desigualdad real existente en la sociedad, el sistema tributario trata de corregirla⁴²⁸, mediante el complemento del principio de progresividad, que incorpora una discriminación de carácter constitucional que busca la igualdad real, no la meramente formal⁴²⁹.

En línea con lo anterior CALVO ORTEGA⁴³⁰ integra el principio de igualdad tributaria en la suma de los principios de generalidad, capacidad económica y progresividad, restándole sustantividad privativa.

Para ello, el autor indica que estos principios abarcan la totalidad del frente tributario: la generalidad; el aspecto subjetivo (al prohibir las exenciones por razón de la persona), la capacidad económica, al gravar igual las situaciones que manifiesta una misma aptitud frente a los tributos y al establecer excepciones generales ante el mismo; y finalmente la progresividad, al conseguir una distribución igual en términos reales o de sacrificio de los contribuyentes. A esto añade que en ordenamientos como el español la igualdad se predica del sistema y no de cada tributo concreto y menos de cada situación tributaria determinada reforzando así la tesis de la falta de entidad propia del principio de igualdad en materia tributaria.

En el mismo orden de asuntos, y como introducción a lo que veremos en el siguiente epígrafe al analizar la jurisprudencia constitucional sobre la materia, se puede afirmar que cohabitan dos formas de entender la igualdad contenida en el articulado de

contribuyentes (igualdad horizontal) o no se contribuye atendiendo a la capacidad económica del contribuyente (igualdad vertical).

⁴²⁸ Aplicando derecho desigual para realizar la igualdad.

⁴²⁹ RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia...*, ob. cit., p. 81.

⁴³⁰ CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J., *Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario parte general y parte especial: II. Derecho Presupuestario*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

la Constitución. Por un lado, existe una concepción de influencia germana,⁴³¹ a tenor de la cual impera una única igualdad con diferentes manifestaciones; una igualdad en la que el contenido del artículo 31.1. de la Constitución se subsume dentro del recogido en el artículo 14. En este contexto, la igualdad del artículo 31 produce un reparto igual para los iguales y desigual para los desiguales; una igualdad en la que el principio de progresividad opera como criterio de aplicación de la igualdad y en la que ésta se conecta, según veíamos, con el principio de capacidad económica. Por otro, siguiendo a ZORNOZA PÉREZ, existe otra corriente en virtud de la cual el contenido de los artículos 31.1 y 14 de la Constitución Española deviene netamente distinto, pues, lo contrario, a juicio de este autor, aboca al Tribunal Constitucional a hacer un juicio sobre la oportunidad de las decisiones políticas del legislador ordinario.

Pasemos, a continuación a analizar esta dicotomía conceptual con ocasión del estudio de la jurisprudencia constitucional sobre la materia.

A. Relación entre el principio de igualdad contenido en el artículo 14 Constitución Española y el recogido en el artículo 31.1 en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Decíamos en apartados precedentes que existen distintas concepciones respecto a lo que se debe entender por igualdad en el ámbito tributario así como sobre la subsunción del principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE dentro del genérico principio de igualdad contenido en el artículo 14 de nuestra Constitución.

Así las cosas, el Tribunal Constitucional ha sostenido desde antiguo la singularidad del principio de igualdad tributaria del art. 31.1 indicando que la igualdad en ella recogida debe medirse en términos capacidad económica enlazada con el principio de progresividad lo que, de suyo, impediría su reconducción a los términos de la igualdad formal del artículo 14 CE.

En efecto, tempranamente, (STC 75/1983, de 3 de agosto, FJ 2), defiende la igualdad del artículo 14 como una igualdad formal, como *“igualdad ante la Ley como un derecho subjetivo de los ciudadanos, evitando los privilegios y las desigualdades discriminatorias entre aquéllos, siempre que se encuentren dentro de las propias situaciones de hecho, a las que debe corresponder un tratamiento jurídico igual, pues*

⁴³¹ Reivindicada, entre otros por HERRERA MOLINA, P.M. “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, ob. cit.

en tales supuestos la norma debe ser idéntica para todos, comprendiéndolos en sus disposiciones y previsiones con la misma concesión de derechos que eviten las desigualdades, pues de no actuarse legislativamente de tal manera, surgiría un tratamiento diferenciado a causa de una conducta arbitraria, o al menos no debidamente justificada, del poder público legislativo. Sólo le resulta posible al legislador, en adecuada opción legislativa, establecer para los ciudadanos un trato diferenciado, cuando tenga que resolver situaciones diferenciadas fácticamente con mayor o suficiente intensidad, que requieran en su solución por su mismo contenido una decisión distinta, pero a tal fin resulta indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, cuya exigencia deba aplicarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo estar presente por ello una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, y dejando en definitiva al legislador con carácter general la apreciación de situaciones distintas que sea procedente diferenciar y tratar desigualmente, siempre que su acuerdo no vaya contra los derechos y libertades protegidos en los arts. 53.1 y 9.3 de la Constitución, ni sea irrazonada”.

Por su parte, a juicio del mismo tribunal, el artículo 31.1 CE va más allá que la igualdad jurídica, que la igualdad ante la ley del artículo 14 CE, pues tiene que ver con la justicia distributiva, con la igualdad sustancial, con la igualdad material a la que hace referencia el artículo 9.2. CE. En este sentido, la STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4⁴³², es meridiana cuando al respecto señala que “*aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse en ningún caso del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello –porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la*

⁴³² Igualmente, el ATC 230/1984, de 11 de abril.

redistribución de la renta.” Igualmente, el ATC 230/1984, de 11 de abril, recoge en sus fundamentos jurídicos 1 y 2, que si bien “el artículo 31.1 de la Constitución establece el principio de que el sistema tributario ha de ser justo e inspirarse en los principios de igualdad y progresividad, la simple mención conjunta de estos dos principios evidencia que el primero de ellos no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferenciaciones entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia”. En razón de lo antedicho el Tribunal Constitucional argumenta que “es claro que el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución no impide en modo alguno que el legislador, a efectos fiscales, dé un trato diferente a personas cuya condición social está diferenciada por razones objetivas atinentes a la fuente de sus ingresos o a la cuantía de éstos”.

En consecuencia, y en lo que se refiere a esta materia, a juicio del TC la vulneración del principio de igualdad contenido en el artículo 14 “*sólo se producirá, eventualmente, cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación*”. En otras palabras, siguiendo a CALVO ORTEGA⁴³³, podríamos decir que el Tribunal Constitucional permite, en atención al artículo 31.1 CE, desigualdades cualitativas fundadas en el principio de progresividad, por entender que pueden ser necesarias para el establecimiento de la justicia redistributiva; en tanto que las discriminaciones con arreglo a circunstancias personales o sociales se reconducirían por el 14 de la Constitución cuya vulneración solo se produciría cuando se ocasionen discriminaciones entre contribuyentes de forma arbitraria. En definitiva, la igualdad tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional supone algo más que una simple proyección del principio de igualdad del artículo 14, igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley, introduce en este campo, el principio de igualdad real y efectiva del artículo 9.2 CE.

Pues bien, esta posición jurisprudencial choca frontalmente con la mantenida por la doctrina mayoritaria quien, considerando como una misma la igualdad del artículo 14 y la del artículo 31 de la Constitución, aboga por la intercambiabilidad de las cláusulas

⁴³³ CALVO ORTEGA, R., “Igualdad tributaria y no discriminación”, *Nueva Fiscalidad*, nº 11, 2005, pp. 9-26.

entre las mismas dejando patente el influjo del derecho alemán al que antes hacíamos referencia.

En este sentido, los autores más destacados en la materia como MARTÍN QUERALT⁴³⁴ manifiestan que razones de oportunidad en su política jurisdiccional, en aras a evitar el desbordamiento del recurso de amparo, han provocado que la Constitución enumere en artículos distintos la igualdad ante la ley y el principio de igualdad tributaria, y ello sin que de su enunciación separada en el texto constitucional se pueda deducir consecuencia dogmática alguna.

Así, mientras el Tribunal Constitucional sostiene que la singularidad del principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 impide que pueda ser reintegrada en los términos de la igualdad formal del artículo 14, por tener que ver con la justicia redistributiva más allá de la igualdad jurídica, la doctrina se pregunta si no hubiera podido extenderse el amparo constitucional contemplado para los derechos ínsitos en la Sección primera del Capítulo II del Título I de la CE, al artículo 31 por conexión, y ello a los efectos de proporcionar una tutela judicial directa a la justicia fiscal como ha ocurrido en otros sectores del ordenamiento o incluso dentro de la misma materia tributaria.⁴³⁵ Siguiendo a MARTÍN QUERALT⁴³⁶, se trataría en definitiva de extender, por la conexión material existente entre los artículos 14 y 31, el ámbito del recurso de amparo al concepto de capacidad económica del art. 31.1 CE, de extender los instrumentos utilizados para la protección de la primera a la segunda.

Pese a las diatribas de la doctrina, como decíamos, el examen de la jurisprudencia constitucional demuestra que para el TC, el artículo 31 no puede subsumirse dentro del artículo 14 sin más, ambos artículos no son una expresión de un solo y único principio; las diferencias de índole subjetiva deben analizarse y protegerse jurisdiccionalmente desde la perspectiva de este último mientras que las diferencias objetivas deben encauzarse a través del primero. Ello no obstante, en la práctica es francamente difícil trazar una línea y otra, y el criterio a utilizar en ocasiones no es fácil

⁴³⁴ MARTÍN QUERALT, J.B., “El recurso de amparo en materia tributaria”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 150, 2003, pp. 3-5 y RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de...*, ob. cit.

⁴³⁵ Ver por todas ellas las SSTC 209/1988, de 10 de noviembre y 45/1989, de 20 de febrero, en las que los recurrentes llegan, incluso, a formular la existencia un derecho fundamental de cada uno, sujeto pasivo del impuesto, a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica.

⁴³⁶ MARTÍN QUERALT, J.B., “Recurso de amparo en materia tributaria (Acotaciones al auto del Tribunal Constitucional de 22 de febrero de 1993)”, *Palau 14*, nº 18, 1992, p. 133.

de distinguir. El propio TC llegó a reconocer la identidad del contenido que los artículos 14 y 31 CE dan al término igualdad en las SSTC 209/1988, de 10 de noviembre, y 45/1989, de 20 de febrero, vinculando de esta forma ambos preceptos⁴³⁷. Efectivamente, en la STC 209/1988, en un caso en el que se juzga la obligatoriedad de aplicar la tributación conjunta en sede del IRPF, el Tribunal Constitucional admite el recurso de amparo y mide la eventual desigualdad existente en el caso concreto valiéndose del juicio de proporcionalidad y coherencia. La sentencia, que supone un hito y un punto de inflexión en la jurisprudencia constitucional de amparo en lo que se refiere a la relación entre el principio general de igualdad del art. 14 y el de igualdad tributaria del art. 31.1, establece una doctrina que, en cualquier caso, no tiene la continuidad deseada en el sentido de abrir el recurso de amparo a toda controversia del derecho a la igualdad tributaria.

En línea con lo anterior, la STC 45/1989, resultado de la auto cuestión de inconstitucionalidad formulada por el propio TC, establece una conexión indisociable entre las dos manifestaciones del principio de igualdad de significado unívoco, y afirma la existencia de un derecho fundamental a la igualdad tributaria de cada uno a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica, en otras palabras, un derecho fundamental a la igualdad contributiva ex artículos 14 y 31.1 amparable en términos del artículo 43 puntos 2 y 4 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Lamentablemente, como decíamos, esta línea jurisprudencial no es continuada por posteriores pronunciamientos,⁴³⁸ de suerte que el TC vuelve a reafirmarse en su idea de que no toda desigualdad supone una infracción del artículo 14 de la CE. En nuestro ámbito, el Constitucional ha rehusado reiteradamente que la igualdad tributaria del art. 31.1 de la Constitución integre el contenido del derecho fundamental del artículo 14, rechazando cualquier denuncia que sin un enlace sublime en el marco de éste evidencie

⁴³⁷ Que en su FJ 6 reza “*la conformidad a la Constitución de las resoluciones aquí impugnadas es algo que, por lo tanto, habrá de apreciarse ahora a la luz estrictamente del principio constitucional de igualdad, pues en un recurso como el presente no nos corresponde sino garantizar el respeto a los derechos fundamentales -entre los que la igualdad se cuenta- frente a los actos del poder público e, indirectamente, en supuestos como el actual, también frente a las normas que son origen de tales actos. La igualdad, sin embargo, ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta. La igualdad ante la ley -ante la ley tributaria, en ese caso- resulta, pues, indisociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado”.*

⁴³⁸ Entre otras, SSTC 12/1989, de 25 de enero; 80/1997, de 21 de abril; 111/1991, de 20 de mayo; 53/1993 y 54/1993, de 15 de febrero.

realmente la vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad tributaria y progresividad del primero.

El FJ 9.A de la STC 76/1990, de 26 de abril, resume de forma palmaria su posición en la materia, indicando que:

- a. *“No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;*
- b. *El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; en otras palabras, no se deben admitir diferencias arbitrarias y carentes de fundamentos racionales.*
- c. *El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; es decir, se permiten diferencias siempre que no sean artificiosas ni injustificadas.*
- d. *Por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”.*

A la luz de esta doctrina, “una vez satisfechas las exigencias de igualdad formal y no discriminación que impone el art. 14 de la Constitución, la propia norma constitucional obliga a atender los requerimientos de la igualdad real, a cuyo fin se ordena el criterio legal de “la capacidad económica del sujeto infractor” que aquí se combate, y que resulta así no sólo compatible con el art. 14 de la Constitución sino también justificado o exigido por el art. 31.1 en relación con el art. 9.2 del propio texto constitucional”. (STC 76/1990, FJ 6 A).

ESCRIBANO LÓPEZ⁴³⁹ hace, aún, una precisión más, pues el órgano judicial plantea la inconstitucionalidad de la norma por vulneración del principio de igualdad, pero ante la ley tributaria (artículo 31.1 CE). Esta precisión es importante porque a juicio del autor, la igualdad ha de valorarse en cada caso teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte. Así, es la propia Constitución, la que en materia tributaria ha concretado y modulado el alcance del artículo 14 en un precepto, el artículo 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, y ello porque la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad igualmente enunciados en el mismo.⁴⁴⁰

Por su parte, siguiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO,⁴⁴¹ dentro de la jurisprudencia constitucional se han ido diferenciando dos planos dentro del valor supremo que supone la igualdad, dos planos que distinguen por un lado, una igualdad de trato que prohíbe un tratamiento desigual carente de justificación y, por otro, una igualdad que impone la no discriminación, una igualdad que trata de eliminar causas de marginalidad. El primer plano evita arbitrariedades, el segundo desigualdades sociales, y, en conjunto ambos planos abren la puerta a medidas de acción positiva que bajo determinados parámetros permiten articular diferencias entre administrados.

En definitiva, de la doctrina del TC se infiere que a su juicio el artículo 14 de la Constitución se refiere a la igualdad formal, a la igualdad ante la ley, y no a la igualdad material o a la igualdad económica real y efectiva. Ante supuestos de hecho iguales deben ser aplicadas consecuencias jurídicas iguales; de suerte que para introducir

⁴³⁹ ESCRIBANO LÓPEZ, F. *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, ob. cit.

⁴⁴⁰ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3, por todas.

⁴⁴¹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia...*, ob. cit.

diferencias entre los mismos debe haber una justificación fundada y razonable de tal diferencia.

En cualquier caso, no podemos obviar que tal consideración del principio de igualdad excluye de su ámbito de aplicación la discriminación por indiferenciación, esto es, la falta de diferenciación entre supuestos desiguales y el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato porque no existe un derecho fundamental a la singularización normativa. Autores como RODRÍGUEZ BEREIJO⁴⁴², ESCRIBANO LÓPEZ⁴⁴³ o MATA SIERRA⁴⁴⁴ han puesto de manifiesto que la exclusión de la discriminación por indiferenciación en relación con la igualdad ante la ley del art. 14, si se extiende al art. 31.1 y teniendo en cuenta los criterios de igualdad material o sustantiva del art. 9.2 CE, puede suscitar serias dudas desde un punto de vista constitucional.

Si, como hemos visto, la igualdad del artículo 31 en la medida en que tiene que ver con la justicia distributiva está íntimamente ligada a la capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser entendida en un sentido estrictamente formal sino como una igualdad material o sustancial, y el mandato de igualdad se valora con referencia a la progresividad, que requiere inexcusablemente la discriminación o tratamiento desigual de la imposición según las distintas situaciones económicas y de riqueza de los diferentes sujetos, parece obvio que también puedan darse situaciones de discriminación o desigualdad por indiferenciación, es decir, por ausencia de diferenciación por el legislador en el tratamiento de supuestos desiguales. Bajo este prisma, no se puede tratar de forma igual manifestaciones de capacidad económica que son distintas sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, y ello porque tan discriminatoria es la norma que trata diferente a situaciones iguales que aquella que trata de forma similar a situaciones desiguales. Consiguientemente, si bien STC 194/2000, de 19 de julio, en su fundamento jurídico 7 *in fine* apela, aunque de soslayo, a la desigualdad por indiferenciación al declarar la inconstitucionalidad y nulidad de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, los fundamentos jurídicos 4 y 5 de la STC

⁴⁴² RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *ibidem*.

⁴⁴³ ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, ob. cit.

⁴⁴⁴ MATA SIERRA, M.T. *El principio de igualdad tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2009.

27/1981, de 20 de julio, abren la puerta a un tratamiento fiscal diverso de los contribuyentes a pesar de que no concurren las mismas circunstancias en todos ellos.

Volveremos a este extremo cuando analicemos la extensión de esta doctrina en lo que se refiere a la fiscalidad que grava la actividad de juego.⁴⁴⁵

B. Lesión del principio de igualdad tributaria

De lo hasta ahora expuesto podemos inferir que un sistema tributario justo exige garantizar tanto la igualdad material como la igualdad formal del conjunto de contribuyentes, una igualdad ante la ley en su tratamiento tributario que no implique ni discriminaciones ni privilegios y que sea reflejo de la equidad como fundamento del impuesto, como medida de las obligaciones tributarias, de la proporcionalidad con su capacidad económica. En definitiva, una igualdad que no significa igualdad aritmética, sino igual tratamiento para los iguales y desigual tratamiento para los desiguales.

Según comentábamos, siguiendo la máxima “igualdad=prohibición de la arbitrariedad” existe lesión de la igualdad tributaria cuando un determinado tributo no trata igual a los iguales, o cuando hay privilegios o discriminaciones sin justificación. El artículo 31.1 predica el principio respecto del sistema en su conjunto, por lo que para saber si una norma lo vulnera debemos atender al caso concreto, lo que, de suyo, nos aboca a un doble nivel; en primer lugar, a valorarla en el supuesto específico; y en segundo lugar, a valorar sus efectos en el conjunto del sistema. Este hecho, por sí solo nos invita a pensar que debe considerarse el principio de igualdad en el conjunto del sistema así como con referencia a cada uno de los tributos que lo componen. Es necesario que en ambos niveles existan argumentos materiales, objetivos y razonables que justifiquen un trato desigual. A mayor abundamiento, según veíamos, a la interdicción de toda arbitrariedad hay que acompañarle un juicio sobre la adecuación del medio empleado con el fin perseguido, y ello porque la igualdad no constituye un derecho subjetivo autónomo sino que se referencia a relaciones jurídicas concretas, tiene carácter relacional, pues, no es suficiente que exista una justificación razonable y objetiva sino que se exige, además, que la desigualdad sea adecuada, idónea y proporcional para alcanzar la finalidad perseguida.

⁴⁴⁵ Sirva como adelanto la referencia al ATC 74/1996, de 25 de marzo, y a las SSTC 55/1998, de 16 de marzo, FJ 3º, 137/1998 de 29 de junio, FJ 2º y 36/1999, de 22 de marzo, FJ 4º.

Como hemos visto, el principio de igualdad no recoge un criterio que determine cuándo dos situaciones son iguales, no esgrime ningún contenido material en abstracto que esté definido por su objeto. Ello plantea, en la práctica, un problema al tener que definir cuándo existe esta desigualdad en situaciones reales haciendo difícil señalar las razones que justifiquen la decisión del legislador en el uso de su poder discrecional de optar por una u otra medida evitando reglas arbitrarias. Es aquí donde entra en juego el juicio de razonabilidad que justifique la distorsión del principio de capacidad económica por un lado, y por otro, el juicio sobre la proporcionalidad de la medida adoptada por el legislador, y es precisamente en esta tesitura donde corresponde al Tribunal Constitucional concretar los conceptos jurídicos indeterminados ínsitos en los principios constitucionales tributarios dotando a éstos de contenido, de densidad normativa, y haciendo que cobren la eficacia querida por la Carta Magna.⁴⁴⁶ En este sentido, el trabajo del TC es meridiano, debe aclarar si el precepto en cuestión incurre en discriminación (pues ésta entraña siempre arbitrariedad), debe, en definitiva, valorar la medida en términos de razonabilidad, de naturaleza de las cosas, de adecuación, de proporcionalidad... sometiéndolo al juicio de la razón práctica analizando si existe justificación objetiva y razonable que faculte al legislador a implantar una desviación en la igualdad entre los contribuyentes.

Asimismo, tampoco podemos olvidar que, en la aplicación del denominado test de razonabilidad, la igualdad en el ámbito del Derecho Tributario recogida en el artículo 31.1 CE debe buscarse a través de la capacidad económica, una capacidad económica que, como sabemos no se agota en la configuración del hecho imponible de los distintos gravámenes, sino, también, a través de sus concretas aplicaciones prácticas.

Como apunta RODRÍGUEZ BEREIJO⁴⁴⁷, y tendremos ocasión de recordar al analizar la plasmación de los principios de justicia tributaria en el ámbito de los tributos sobre el juego, “*no basta con que la configuración del hecho imponible del tributo sea conforme a la capacidad económica, es preciso también que los procedimientos para la determinación de la base imponible permitan una medición acorde con la capacidad económica de cada sujeto*”, pese a lo cual, pueden existir otros factores no basados en la capacidad económica que justifiquen un trato desigual. Así las cosas, si bien el

⁴⁴⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia...*, ob. cit., p. 63.

⁴⁴⁷ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *ibidem*, p. 65.

legislador, atendiendo a razones de política financiera o técnica tributaria, cuenta con la posibilidad de estructurar cualquier tributo como quiera, lo cierto es que el juez constitucional, respetando la esfera de responsabilidad del legislador en el ejercicio de su función rectora del interés general, debiera preguntarse si está obligado a establecer el objeto del impuesto y definir su hecho imponible y la cuantificación del mismo con coherencia, lo que le llevaría a aplicar una concepción reductora de la igualdad tributaria como límite a las discriminaciones del legislador carentes de justificación objetiva o razonable, o a aquellas otras que simplemente sean arbitrarias.⁴⁴⁸

En este contexto, el problema para el TC surge no cuando se tratan de manera diferente situaciones diferentes sino cuando, como apuntábamos, el legislador no prevé diferencia entre casos notoriamente distintos, esto es, cuando se produce una discriminación por indiferencia y ello porque no pueden tratarse de forma igual manifestaciones de capacidad económica distintas sin que exista una justificación razonable para ello y porque según decíamos la igualdad no constituye un derecho subjetivo autónomo sino que tiene carácter relacional. Es precisamente en este punto donde a juicio del que fuera Presidente del TC, éste debería aplicar un test genérico de igualdad para determinar la constitucionalidad de una medida con el que valorar distintos parámetros como son 1) la existencia de una diferencia de trato; 2) la idoneidad del término de comparación; 3) la existencia de una justificación objetiva y razonable habida cuenta de que se prohíben las desigualdades artificiosas o injustificadas; 4) su adecuación y proporcionalidad pues toda disposición razonablemente apropiada para conseguir un fin legítimo puede restringir un derecho como el que es objeto de estudio en estas líneas; y, finalmente, 5) un criterio de normalidad o generalidad de los casos, en el sentido de que la desigualdad no debe producirse en un supuesto puntual no previsto en la norma, debe ser algo más generalizado para tildar la norma de inconstitucional.

En la práctica, este test de igualdad ofrece distintos problemas, primero porque resulta delicado determinar un término comparativo que permita cotejar la existencia de una diferencia de trato. En segundo lugar, porque la idoneidad de los instrumentos que determinan los motivos objetivos o razonables que justifican un trato desigual en

⁴⁴⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO apunta a la importancia de la argumentación y motivación de las sentencias del Tribunal Constitucional en este respecto, que “crean derecho” a través de la concreción de principios constitucionales abiertos y que, en todo caso, deben abstenerse de imponer su criterio a las decisiones de política económica y social del legislador. Volveremos sobre este extremo más adelante.

ocasiones resultan poco viables. En tercer lugar, porque especificar el criterio de normalidad o generalidad resulta difícil de dilucidar si no se va al caso concreto. En efecto, no contribuye a los gastos públicos un hombre medio sino cada contribuyente con sus características específicas⁴⁴⁹.

En resumen, el test de igualdad propuesto no es sino un juicio de proporcionalidad en virtud del cual las exenciones al principio están mitigadas cuando estén justificadas por la búsqueda de fines de interés general suficientemente ponderados. Una ponderación que, por otro lado, debe realizarse tanto cuando nos encontramos ante tributos “fiscales” como cuando lo estamos ante tributos “extrafiscales”. En este sentido, tal y como apuntábamos en apartados precedentes, en los tributos con fines recaudatorios, el principio de capacidad económica ejerce un papel protagonista para determinar la justicia tributaria de una concreta medida. Sin embargo, pese a su hegemonía, como veíamos, el principio de capacidad económica cede posiciones cuando nos encontramos ante tributos extrafiscales.

En efecto, son precisamente las “dificultades” de abanderar este principio en los tributos extrafiscales lo que motiva que sea el principio de igualdad tributaria el que se erija como principio rector de justicia tributaria, y ello en el sentido de que se aplica a cualquier tributo en la misma medida, con independencia de su finalidad. Volveremos, más adelante, a tratar este tema con ocasión del estudio de la plasmación de los principios de justicia tributaria en los tributos sobre el juego.

4. Principio de progresividad

La progresividad implica que algo progresa o aumenta en cantidad, según la RAE se predica de la cualidad de progresivo. En el ámbito tributario implica que el establecimiento de un tributo debe hacerse de manera que a un aumento de la materia o base gravada, se corresponda con un incremento de la cuota tributaria a pagar de forma más que proporcional, de suerte que normalmente se concreta en el establecimiento de varios tipos de gravamen que se incrementan a medida que aumenta la cuantía de la base de la imposición.

⁴⁴⁹ En este sentido el FJ 6, de la STC 182/1997, de 28 de octubre, según la cual, “*existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica en el modo, condiciones y cuantía establecidos en la ley, pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad*”.

Según venimos reiterando, los principios de justicia fiscal recogidos en nuestro ordenamiento son acordes con el credo teleológico de la forma de Estado configurado en la Constitución de 1978. El hecho de que el Estado se configure como un Estado Democrático y Social obliga, como veíamos, a los poderes públicos a promover una redistribución de la renta y de la riqueza. En este sentido, el principio de progresividad contenido en el artículo 31.1 CE, sirve de indicador para distribuir las cargas del Estado, el deber de sostenimiento de los gastos públicos, en función de la riqueza de los ciudadanos a través del principio de solidaridad. En otras palabras, es el principio de progresividad el que permite que se haga efectiva la distribución del deber de contribuir, según la capacidad económica y el mandato de desigualdad y diferenciación que, como hemos analizado previamente, a igualdad en la imposición exige y ello porque, como RODRÍGUEZ BEREIJO⁴⁵⁰ indica, *“la igualdad que aquí se proclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, no puede ser a estos efectos simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la CE; una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio”*, precisamente la se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta (STC 27/1981, FJ 4). En iguales términos, la STC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 3, indica que *“no cabe descuidar que la mención en el art. 31.1 CE del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad evidencia que el primero de ellos no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia”*. El propio Tribunal Constitucional vincula, tempranamente, (STC 27/1981 de 20 de julio, FJ 4), la existencia de un sistema tributario justo⁴⁵¹ al principio de igualdad y al de progresividad, una mención conjunta que, a juicio del citado autor podría calificarse como un mandato de optimización para el legislador, en cierta manera flexible por el uso del participio “inspirado” (en un sistema tributario..., artículo 31.1 CE).

En este contexto, el principio de progresividad no se predica de todos y cada uno de los tributos singularmente considerados, sino respecto del sistema globalmente

⁴⁵⁰ RODRIGUEZ BEREIJO, A. “Los principios de la imposición en la...”, ob. cit., p. 621.

⁴⁵¹ Cuya consecución, como veremos es una finalidad expresa que alcanza el máximo nivel normativo según se desprende de la STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5C.

considerado, lo que permite refutar como inconstitucionales solo las figuras que tengan un efecto regresivo inequívoco, y siempre que se trate de tributos que pudiéramos considerar como básicos o estructurales de nuestro sistema, como por ejemplo el IRPF.⁴⁵²

Así, del análisis de las sentencias del Tribunal Constitucional que atañen al principio de progresividad, se infieren tres desarrollos jurisprudenciales concatenados. Al primero nos hemos referido al comentar la existencia de una serie de sentencias, (entre otras las SSTC 27/1981, de 20 de julio; 37/1987 de 26 de marzo, 76/1990, de 26 de abril; 150/1990 de 4 de octubre, 173/1996, de 31 de octubre, 14/1998, de 22 de enero...), que a la hora de dilucidar la satisfacción del principio, toman como parámetro el sistema fiscal en su conjunto.

Sirva como ejemplo de todas ellas, la STC 19/2012, de 15 de febrero, que, en su Fundamento Jurídico 4.b, señala que *“la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del “sistema tributario” en su conjunto, es decir, se trata de “la progresividad global del sistema tributario” (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4), pues a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto “de cada uno” (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; con la matización realizada en el ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5), el principio de progresividad se relaciona con el “sistema tributario” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7), al erigirse en un “criterio inspirador” (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; y también SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 6 B); y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6. Por esta razón,*

⁴⁵² Ver en este sentido la STC 108/2004, de 30 de junio, o, en similares términos la STC 137/2003, de 3 de julio, cuyo FJ 7 indica que el IRPF *“es un impuesto de carácter directo, personal y subjetivo, que grava la renta global de las personas físicas de manera progresiva (SSTC 45/1989, FJ 2, 150/1990, FJ 5, y 214/1994, FJ 5)”, que constituye “uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características ... cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes”.*

Al tiempo, prosigue, *“es sobre todo a través del impuesto sobre la renta de las personas físicas como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible (STC 134/1996, FJ 6)”.*

En definitiva concluye que es *“innegable que el impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario”, siendo el tributo “en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, FJ 4) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)”.*

hemos tenido ya la oportunidad de afirmar que “en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema”.

Un segundo bloque jurisprudencial contempla la posibilidad de establecer tributos regresivos, así como tributos progresivos con elementos regresivos. En esta tesitura, no debemos olvidar que, como comentábamos, el cumplimiento del principio de progresividad del sistema tributario guarda una estrecha relación con el significado y alcance del concreto del tributo examinado, de su significación en el ordenamiento, pues, como indica el FJ 6 de la STC 7/2010, de 27 de abril, *“la decisión de fijar un determinado tipo de gravamen en un concreto tributo podría llegar también a vulnerar el principio de progresividad, lo cual sucederá cuando una medida concreta en tal sentido afecte a la justicia del conjunto del sistema”*. Por consiguiente, en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema. No obstante lo cual, no podemos olvidar que la decisión del legislador de fijar un determinado tipo de gravamen en un concreto tributo podría también llegar a vulnerar el principio de progresividad, lo que sucederá cuando una medida concreta en tal sentido afecte a la justicia del conjunto del sistema, *“ya que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad.”* (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4). La propia STC 19/2012, de 15 de febrero antes mencionada, corrobora este extremo en su FJ 4B cuando afirma que *“el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte per se ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor en el conjunto del sistema tributario”*. En definitiva, atendiendo a este segundo grupo jurisprudencial, pueden establecerse tributos regresivos o tributos progresivos con elementos regresivos siempre que no se desvirtúe la naturaleza progresiva del sistema en su conjunto.

Finalmente, un tercer desarrollo jurisprudencial es el que manifiesta la conexión entre el principio de progresividad y el de no confiscatoriedad que más adelante analizaremos. La doctrina, incluso el propio Tribunal Constitucional, ha venido a manifestar la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la

que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio⁴⁵³. Como principio que despliega sus efectos sobre cada una de las fases de aplicación del tributo, y por tanto también en el régimen de infracciones y sanciones tributarias⁴⁵⁴, y de manera individualizada en todos y cada uno de los niveles territoriales de la Administración, el problema podría reducirse a no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir; de aquí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de alcance confiscatorio.

En otras palabras, partiendo de esta doctrina es claro que el cumplimiento del principio de progresividad del sistema tributario guarda una estrecha relación con el significado y alcance del concreto tributo examinado lo que nos lleva a tener que considerar, en el caso que nos ocupa, el de los tributos sobre el juego, su posición en el basto espectro del ordenamiento tributario, en la medida en que difícilmente podemos afirmar que sea *“un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, por lo que no puede decirse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario ni el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad”*, (STC 7/2010, FJ 6), ni que se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario.

5. Principio de no confiscatoriedad

El último inciso del artículo 31.1 de la CE señala que el sistema tributario establecido de acuerdo a los principios antedichos “en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”. La primera acepción de “confiscatorio” en el Real Diccionario de la Lengua Española define este adjetivo como *“perteneciente o relativo a la confiscación”*. En su segunda acepción, referida al ámbito tributario, la RAE señala que *dicho especialmente de un impuesto significa “que detrae una proporción excesiva de la renta gravada”*. Sin embargo, no podemos olvidar que, como magníficamente recuerda RODRÍGUEZ BEREIJO⁴⁵⁵, en su recorrido por la jurisprudencia francesa y alemana en torno a este principio, un impuesto confiscatorio es distinto de un impuesto excesivo, y ello sin olvidar que los límites de lo confiscatorio devienen desdibujados.

⁴⁵³ Ver al respecto STC 150/1990 de 4 de octubre, FJ 9, reiterada en pronunciamientos posteriores STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6.

⁴⁵⁴ Ver al respecto la STC 7/2010, de 27 de abril.

⁴⁵⁵ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., p. 216.

El principio de no confiscatoriedad, que tiene el mismo valor normativo que el resto de principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 CE, y, como indican MARTÍNEZ LAGO, SIMÓN ACOSTA y AGULLÓ AGÜERO⁴⁵⁶ se proyecta sobre el conjunto del sistema a modo estructural, lo cual, como veremos, no implica que no opere también respecto a cada tributo y no únicamente sobre el sistema.

CASADO OLLERO⁴⁵⁷ señala que “*la no confiscatoriedad no representa un principio tributario estricto sensu, en cuanto no constituye un límite surgido desde dentro del ordenamiento tributario, sino un límite que surge desde otro derecho protegido constitucionalmente como es el derecho de propiedad, de tal forma que sólo en relación a éste puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria*”. En otras palabras, a su entender, el límite a la imposición confiscatoria bien hubiera podido deducirse aunque no se recogiera en la Constitución.

La prohibición de confiscatoriedad constituye una de las innovaciones más singulares de nuestro ordenamiento en la medida en que mediante su introducción, la Constitución de 1978 se desliga de la tradición histórica constitucional española y de nuestro entorno.

Esta máxima, que más que un principio como tal funciona como límite explícito a la progresividad, proclama la interdicción de la excesividad de la imposición y se erige como un borne a lo que RODRÍGUEZ BEREIJO⁴⁵⁸ ha venido a calificar como hiperfiscalidad del poder del Estado o como un límite al exceso injustificado e irracional del nivel de presión fiscal.

Bajo el objetivo de construir un reparto justo de la imposición, el principio de no confiscatoriedad trata de moderarla, de establecer su medida justa, y de obtener el punto de equilibrio entre el deber de contribuir y otros derechos constitucionalmente

⁴⁵⁶ SIMÓN ACOSTA, E.A., “Principios de moderación y no confiscatoriedad. La perspectiva española” en AMATUCCI, F.; ALFANO, R. (Coords.) *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali. Italia, Spagna e Colombia. Ediz. italiana e spagnola*, Giappichelli, Torino, 2017, pp. 25-45; AGULLÓ AGÜERO, A., “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 36, 1982, pp. 555-562; también ESCRIBANO LÓPEZ, F., “La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 142, 2009, pp. 403-434; MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 60, 1988, pp. 605-646.

⁴⁵⁷ CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, ob. cit., p.194.

⁴⁵⁸ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., p. 212.

protegidos, por lo que, necesariamente, ha de ponerse en conexión con la garantía de la propiedad privada, el modelo de economía social de mercado recogido en la Constitución así como con la libertad de empresa y la iniciativa pública. Como apunta MENÉNDEZ MORENO,⁴⁵⁹ en este equilibrio entre la obligación de contribuir y la garantía del derecho a la propiedad, el principio de no confiscatoriedad implica necesariamente una correcta elección de los hechos imposables y elementos de cuantificación del tributo para que éste no resulte confiscatorio.

A mayor abundamiento, además de como límite a la progresividad y de garantía de la propiedad privada, la no confiscatoriedad supone una reiteración del principio de capacidad económica. En efecto, el principio de no confiscatoriedad implica que el sistema tributario no puede servir para expropiar o usurpar la capacidad económica del obligado tributario. Ello no obstante, tal afirmación pone de manifiesto lo indeterminado del principio, lo que nos obliga a concretarlo a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, órgano que, por otra parte, se ha mostrado muy impreciso en sus formulaciones al respecto, lo que, como no podía ser de otra forma, ha suscitado una crítica generalizada por parte de la doctrina.

Las sentencia 150/1990, en su FJ 9 trata de delimitar el alcance del principio de no confiscatoriedad aduciendo la interpretación que haya de darse al mismo en materia fiscal, al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria *lato sensu*, es una cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada. *“De hecho, en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”*. En opinión del TC hay por ello *“quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite - por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario. Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981”*, de 20 de

⁴⁵⁹ MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho de propiedad y derecho tributario: Una inveterada relación de amor/odio”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 2017, pp. 13-22.

julio⁴⁶⁰, “que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”.

Prosigue el TC añadiendo que “la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio”, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución: como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”.

Pero, excluidos aquel límite absoluto y asumiendo la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo degenera en confiscatorio, en dicha sentencia el Tribunal Constitucional no determina el límite cuantitativo en el que pueda considerarse que un tributo transgrede el principio de no confiscatoriedad⁴⁶¹.

Asimismo, cabe señalar que pese a que el artículo 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, el Tribunal Constitucional ha venido a recoger el criterio doctrinal mayoritario,⁴⁶² al señalar que “no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que

⁴⁶⁰ Y en idénticos términos en STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B), y 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1.

⁴⁶¹ En contraposición a la experiencia patria, en referencia a la sentencia del Bundesverfassungsgericht de 22 de junio de 1995, ver HERRERA MOLINA, P.M., “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos”, *Impuestos*, nº 12, 1996, pp. 1033-1049.

⁴⁶² Entre otros, RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia...*, ob. cit.

permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9, antes mencionada) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE).⁴⁶³

Por su parte, también existen autores como LÓPEZ ESPADAFOR⁴⁶⁴ que relacionan el principio de no confiscatoriedad con la capacidad de pago, indicando que el límite que impone el primero se refiere a que la satisfacción de las obligaciones tributarias en la medida en que ésta no podría redundar en una merma del patrimonio del obligado tributario.

Volviendo a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, parece claro que obliga a no agotar la riqueza, pero, en ausencia de un límite porcentual delimitado, lo único que ha venido a esclarecer es que un tributo deviene confiscatorio si, a pesar de no reducir las actividades productoras de riqueza del obligado tributario, la carga tributaria a la que lo somete no le permite un nivel de vida digno y económicamente estimulante. En este sentido, como indica ORÓN MORATAL,⁴⁶⁵ el límite que delimita la confiscatoriedad vendría determinarse no por el número de tributos que recaen sobre una materia, sino por el efectivo gravamen que recae sobre la misma, y ello por cuanto que puede que un tributo sea acorde al principio de capacidad económica pero confiscatorio si se tienen en cuenta el elenco de figuras que se aplican al sujeto pasivo.

En efecto, como ya apuntaba la STC 150/1990, la acumulación de gravámenes sobre una misma manifestación de riqueza podría resultar, en el caso de un exceso injustificado e irracional, contraria al principio de no confiscatoriedad, presentándose como inconstitucional.

En esta tesitura, conviene recordar lo que señala el FJ 6 de la STC 242/2004, de 16 de diciembre, que, redundando en la idea de que el principio de no confiscatoriedad

⁴⁶³ STC 26/2017, de 16 de febrero.

⁴⁶⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a, “La difícil interpretación del derecho de la propiedad como límite en materia impositiva”, *Crónica Tributaria*, nº 145, 2012, pp. 149-179 y LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a, “El derecho de propiedad desde la perspectiva tributaria en un Estado social y democrático de derecho: España en Europa”, *Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UPTC Derecho y Realidad*, nº 20, 2012, pp. 215-258.

⁴⁶⁵ ORÓN MORATAL, G., *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas*, Práctica del Derecho, Madrid, 2001, p. 29.

funciona además de como límite al sistema, también como límite a cada uno de los tributos que lo integran en particular, viene a aportar respecto a la acumulación de impuestos, doble imposición y no confiscatoriedad.

Así, en palabras del TC, *“incluso admitiendo hipotéticamente que se tratase de un supuesto de doble imposición tributaria, tampoco esto determinaría per se la inconstitucionalidad de las normas implicadas, pues la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo hecho imponible”*⁴⁶⁶. Por otro lado, en lo que ahora nos interesa, el Tribunal continúa indicando que *“fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE.*⁴⁶⁷ En otras palabras, como indica RODRÍGUEZ BEREIJO,⁴⁶⁸ *“no cabría excluir que la acumulación de varios impuestos por superposición sobre una materia u objeto imponible de poderes tributarios de los entes públicos pueda tener un alcance confiscatorio que legitime una demanda de inconstitucionalidad si la riqueza o propiedad gravada resulte vaciada de contenido o de utilidad por una imposición excesiva.”* En similares términos, LÓPEZ ESPADAFOR⁴⁶⁹ afirma que *“el enjuiciamiento sobre el alcance confiscatorio de una obligación tributaria debe ventilarse de manera individual, atendiendo a la naturaleza del caso concreto, cobrando especial importancia la conformidad con la Constitución de las confluencias de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica, y, así, de los casos de plurimposición sobre un mismo objeto de gravamen”*.

⁴⁶⁶ SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5A; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4C; 14/1998 de 22 de enero, FJ 11C; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23.

⁴⁶⁷ Extremo también confirmado por el Tribunal Supremo en sentencias de 15 de julio de 2000, o 10 de julio de 1999.

⁴⁶⁸ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., p. 211.

⁴⁶⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a., *“La difícil interpretación del derecho de la propiedad como límite en materia impositiva”*, ob. cit., p. 173.

Son precisamente estas últimas afirmaciones las que volveremos a sacar a colación con objeto del análisis constitucional de los distintos tributos que gravan la actividad ejercida por las empresas operadoras de máquinas recreativas y de azar.

6. Principio de justicia

Si bien debemos reconocer la cualidad de justicia como un sentimiento ínsito a la naturaleza humana, cuando su idea entra en el plano del Derecho positivo aparece sometida a una continua evolución. Esta mutabilidad, esta evolución, no es ajena al Derecho Tributario, en tanto que, como hemos visto, el propio sistema es un reflejo de la concepción que se tenga del Estado o de la propia ideología política que genera, a su vez, una ideología fiscal⁴⁷⁰.

Así, pese a la escasa doctrina y jurisprudencia que analiza la idea justicia/injusticia en el mundo de los tributos⁴⁷¹, tras el análisis de los principios específicamente tributarios, conviene ahora reparar en otro principio que no lo es menos, el principio de justicia tributaria. Advertíamos en apartados precedentes cómo la individualización del deber que tiene cada ciudadano de sufragar el sostenimiento de los gastos públicos no es sino una concreción del deber de solidaridad política, social y económica derivado de la configuración de nuestro estado como un Estado democrático, social y de derecho en el que la idea de justicia prima en el ordenamiento. En este sentido, principios como el de capacidad económica, generalidad, o progresividad son síntesis sociales y jurídicas que ven reforzado su carácter por su inclusión en la

⁴⁷⁰ Respecto a lo que históricamente se ha considerado como tributo justo o injusto, CALVO ORTEGA “El principio de justicia tributaria” ob. cit. y CASADO OLLERO “ El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta I”, ob. cit.

⁴⁷¹CALVO ORTEGA, R., “El principio de justicia tributaria”, ob. cit, fundamenta estos escasos pronunciamientos en que la justicia es un concepto sintético que engloba una pluralidad de situaciones derivadas de una norma o actividad administrativa, un concepto complejo frente a la plasticidad y la concreción del resto de principios tributarios. (En este sentido resulta más fácil apuntar qué aspectos prácticos de los principios de igualdad, generalidad y capacidad económica se han trasgredido en un proceso particular de aplicación de los tributos que invocar qué aspecto del principio de justicia se ha conculcado).

El autor apunta a que la lógica y permanencia de los principios de capacidad económica, de generalidad y de igualdad (ya recogidos, con otros términos en la CE 1812) ha permitido la construcción de una doctrina y jurisprudencia consolidadas que extienden su aplicación a través de su utilización como herramientas interpretativas.

Asimismo, vincula la existencia de principios tributarios específicos (capacidad económica, progresividad, igualdad, no confiscatoriedad) como causa del oscurecimiento de la justicia fiscal, indicando que los primeros han ido ganando terreno frente a la abstracción del principio de justicia tributaria, lo que pone de manifiesto la necesidad de buscar un campo propio de actuación para el principio de justicia tributaria.

Constitución y funcionan como parámetro delimitador de ese deber de solidaridad, de esa idea suprema de justicia.⁴⁷² Sin embargo, esta idea de justicia se concreta aún más en el ámbito tributario, a modo de principio específico, mediante la referencia del artículo 31.1 CE a un “sistema tributario justo”.

Como apunta CALVO ORTEGA⁴⁷³ generalidad más capacidad económica más progresividad garantizan una cierta justicia entendida como prohibición de desigualdades intersubjetivas e igualdad de carga tributaria dentro de cada tributo. A juicio de este autor, este tipo de justicia desborda el círculo de cada figura concreta y mira al sistema entendido como un conjunto de tributos. En principio, pareciera que la propia Constitución refrenda esta tesis al predicar la justicia respecto del sistema. Sin embargo, según RODRÍGUEZ BEREIJO⁴⁷⁴, ésta no se formula como un principio inspirador del sistema tributario sino como criterio para ordenar aquellos tributos que hacen posible la contribución de los gastos públicos como deber de solidaridad social.

Así las cosas, podría plantearse la eficacia del principio de justicia tributaria atendiendo a dos cuestiones, la consideración de la justicia financiera como un todo desde una perspectiva unitaria por un lado, y, por otro, su consideración como una norma de aplicación inmediata configuradora de límites materiales de la legislación en la materia, lo que le dota de una coercibilidad adicional. Pasemos pues, a continuación a analizar estas cuestiones.

A. Perspectiva sistémica en la aplicación del principio

La naturaleza sintética del principio de justicia tributaria antes apuntada frente a la plasticidad y concreción del resto de principios tributarios ha provocado que el Tribunal Constitucional no se haya pronunciado sobre el alcance del contenido de dicho principio, no al menos de forma directa. En sus escasos pronunciamientos al respecto, el TC adopta una posición delimitadora de la justicia tributaria en relación con otros principios, fundamentalmente en relación con el principio de capacidad económica.

⁴⁷² Recordemos lo que al respecto se dijo en la introducción al presente capítulo en cuanto a las consideraciones del constituyente sobre *el fin prioritario de la imposición, la justicia, y los postulados de generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad, que ha de satisfacer el sistema tributario para poder ser calificado de justo.*

⁴⁷³ CALVO ORTEGA, R.; CALVO VÉRGEZ, J., *Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario parte general y parte especial: II. Derecho Presupuestario*, ob. cit.; CALVO ORTEGA R., *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, ob. cit.

⁴⁷⁴ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., p. 197.

Ejemplo de ello son sentencias como la antes referida STC 27/1981, cuyo fundamento jurídico 4º señala que el artículo 31.1 de la Constitución, “*al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad*”. Como bien indica el TC, a diferencia de otras Constituciones, la española “*alude expresamente, al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella, como lo hiciera cierta doctrina (la italiana), el principio de justicia en materia contributiva*”.

Veámos en apartados precedentes cómo si bien la capacidad económica significa la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde exista, a juicio del Tribunal, “*el servicio de esta lógica no asegura, por sí sola, un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas*”.

De esta forma aun cuando no concede una definición de lo que debe entenderse por justo, lo cierto es que recuerda que “*el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad*”.

En idénticos términos, perpetuando la dicción de la antedicha sentencia, la STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4 menciona que pese a que “*la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria, ello no significa, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria en la única medida de la justicia de los tributos*”. En resumen, podríamos hablar de justicia como concepto síntesis, como criterio utilizado por el legislador para el reparto de la carga tributaria global, en tanto que el resto de principios se erigen como criterios específicos de reparto.

Como podemos observar, en ambos casos (SSTC 27/1981 y 221/1992) el Tribunal Constitucional refiere el principio de justicia al propio sistema, esto es al

conjunto de tributos tutelados, orientados y enlazados por los principios establecidos por el ordenamiento jurídico, y no a cada uno de los tributos que lo componen, lo que permite, según CALVO ORTEGA⁴⁷⁵, afirmar que *este sistema no puede ser calificado de injusto por el hecho de que haya preceptos concretos aislados e incluso normas ilegales (con las excepciones de que sean las reguladoras de grandes impuestos) en el mismo.*

Pues bien, en idénticos términos, las SSTC 137/2003, de 3 de julio y 108/2004, de 30 de junio, rechazan que se pueda afectar al principio de justicia tributaria con preceptos legislativos que por su poca entidad no pueden transformar un sistema justo en injusto, es decir, enlaza el principio al conjunto del sistema, admitiendo así la posibilidad de que existan impuestos injustos. En esta tesitura, el FJ 6 de la STC 137/2003⁴⁷⁶ remite a la STC 182/1997, de 28 de octubre, recordando que el artículo 31.1 CE conecta el deber de contribuir con el criterio de la capacidad económica y lo relaciona no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario. Al mismo tiempo haciendo referencia a la STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6, perpetúa que *es sobre todo a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible*”.

El TC recuerda, también, lo antedicho respecto a la STC 27/1981 indicando que, conforme a la propia literalidad del artículo 31.1 CE, la norma tributaria, en este caso un decreto ley, no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo, de suerte que vulnera la constitución cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario. En otras palabras,

⁴⁷⁵ CALVO ORTEGA, R., “El principio de justicia tributaria”, ob. cit., p. 509.

⁴⁷⁶ Y en idénticos términos la STC 108/2004, de 30 de junio.

la distribución de la carga fiscal debe llevarse a cabo mediante el sistema tributario en su conjunto.

Así las cosas, si bien la sentencia original se refiere a la constitucionalidad del decreto ley como fuente del Derecho Tributario, lo cierto es que en la STC 137/2003 el TC hereda esa doctrina para predicarla respecto a cualquier fuente normativa de manera que hace depender la constitucionalidad o no de una determinada norma de la entidad que tiene el tributo por ella regulado dentro del sistema. En efecto, en el caso concreto el Tribunal analiza la estructura del impuesto sobre medios de transporte infiriendo que al tratarse de un tributo que no personaliza el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, su modificación *“no altera de manera relevante la presión fiscal que deben soportar los contribuyentes y, por consiguiente, no ha provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE”* (FJ 7).

La referencia al sistema, o al papel que el tributo en concreto pueda jugar dentro del mismo, nos lleva, de suyo, a analizar cuáles son las consecuencias que derivan de dicha remisión. Como indica RODRÍGUEZ BEREIJO⁴⁷⁷, la alusión al sistema da relevancia a la interpretación constitucional de los distintos principios de justicia en materia tributaria y sirve de hilo conductor para la aplicación de los mismos. El hecho de que podamos hablar de un sistema permite ordenar las distintas figuras tributarias que lo integran, por ejemplo, como hemos visto, atendiendo a su importancia en el reparto del peso de la carga tributaria entre los contribuyentes. Sin embargo, a nuestro juicio, dicha interpretación no se puede quedar en lo meramente formal, para que esa idea de justicia sea realmente efectiva habría, además, que fijarse en su concreción en la práctica, algo que ante un sistema tributario alambicado, con distintos titulares del poder financiero, repleto de regímenes especiales, con diversos procedimientos de aplicación de los tributos y en los que en ocasiones prima la practicabilidad administrativa frente a los derechos de los contribuyentes, resulta harto difícil.

⁴⁷⁷ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., p. 198.

Por otro lado desde esta perspectiva, como indica CALVO ORTEGA,⁴⁷⁸ la alusión a lo justo del sistema obliga a realizar la impugnación del mismo partiendo de la globalidad y desde la comparación de la imposición que afecta a grupos de sujetos, a tipos de ingresos, a bienes determinados, lo que permitiría que grupos concretos de contribuyentes estén legitimados para impugnar normas tributarias no a modo de legitimación corporativa o colectiva, sino como planteamiento global relativo a un grupo de materia imponible definido.

En resumen, es el hecho de que la injusticia afecte a bloques de contribuyentes lo que dota a esta de un carácter sistémico, en palabras del propio maestro, *la injusticia de un sistema lo es también para un sujeto aislado aunque siempre con un planteamiento intersectorial o intergrupala*. Volveremos a esta afirmación con ocasión del análisis de la afectación de los principios de justicia tributaria en el caso concreto de la fiscalidad que grava la actividad del sector de máquinas recreativas y de azar.

B. Perspectiva singular en la aplicación del principio

Al igual que hiciera la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la vigente Ley General Tributaria, recoge en su artículo 3,⁴⁷⁹ bajo la rúbrica “principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario” la expresión de unos principios que no pueden considerarse como una mera reiteración de los recogidos en el artículo 31.1 de la Carta Magna. En primer lugar, porque los principios de justicia y equitativa distribución de la carga tributaria referidos en la LGT no vienen expresamente recogidos en la Constitución, salvo en los términos anteriormente expuestos. En segundo lugar, porque si bien de un primer examen del artículo 3.1. LGT se desprende que define los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 como principios ordenadores del sistema tributario, un análisis más sereno, más minucioso de la jurisprudencia del Tribunal constitucional en la que parece basarse dicha afirmación,⁴⁸⁰ pone de manifiesto que sólo el principio de progresividad⁴⁸¹ puede

⁴⁷⁸ CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J., *Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario parte general y parte especial: II. Derecho presupuestario*, ob. cit.

⁴⁷⁹ En el artículo 2 de sus homónimas Normas Forales Generales Tributarias.

⁴⁸⁰ Entre otras STC 182/1997, de 28 de octubre; STC 116/1994, de 18 de abril; STC 19/1987, de 17 de febrero.

⁴⁸¹ Aunque el autor predique que los únicos principios que se refieren al sistema son el de progresividad y el de no confiscatoriedad, no compartimos esta última afirmación al entender que un

predicarse del sistema en su conjunto. En este sentido, la referencia al principio de justicia del artículo 3.1. LGT no se predica del sistema en sí mismo considerado sino de forma aislada, extendiéndose como mecanismo de cobertura y cierre a situaciones diversas, como refuerzo dialéctico; ante una falta de proporcionalidad,⁴⁸² ante exigencias procedimentales excesivas, ante la petición de garantías exorbitantes..., situaciones todas ellas que se consideran, también, como injusticia. Finalmente, en tercer lugar, gracias a la nueva LGT, el principio ha pasado a tener un carácter legal y funciona en un doble plano, el concerniente al sistema tributario en un ámbito constitucional; y el referido a situaciones jurídicas individualizadas.

En este sentido, respecto a la conveniencia de esta duplicidad, pese a que pudiera considerarse que el principio de justicia debiera circunscribirse, como todos los demás principios, a la Constitución, hay que reconocer, como hiciera CALVO ORTEGA,⁴⁸³ que la exhortación del principio de justicia en una ley ordinaria permite invocarlo ante la jurisdicción contencioso-administrativa en la aprobación de una nueva norma reglamentaria, en la producción de un acto administrativo, o simplemente, como principio a invocar en aplicación de cualquier prestación materialmente tributaria.

En definitiva, debemos también considerar la posibilidad de invocar este principio ante situaciones que violen la justicia desde una perspectiva singular, sin tener en cuenta para ello la posición que una determinada norma o tributo pueda tener dentro del sistema tributario. En breve debemos, también, considerar el principio tributario de justicia como *ultima ratio*, como principio que por su naturaleza sintética, cuando el carácter de un concreto tributo atenta contra la equidad y cuando no hayan podido invocarse el resto de los principios recogidos en el artículo 31.1. CE, sirva a modo de cláusula de cierre que dé cobertura constitucional a sus sujetos pasivos.

tributo confiscatorio atentaría contra el principio de capacidad económica y por tanto, sería contrario a la Constitución.

⁴⁸² Al respecto CALVO ORTEGA critica que la LGT refiera la proporcionalidad al sistema y no a la normación reglamentaria con independencia de su posterior aplicación (CALVO ORTEGA, R., “El principio de justicia tributaria”, ob. cit.).

⁴⁸³ CALVO ORTEGA, R., *ibidem*.

III. PLASMACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN LOS TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO

Según hemos comentado en apartados precedentes, los principios de justicia tributaria, más allá que meros principios programáticos constituyen verdaderas reglas jurídicas que son directamente aplicables en un Estado que, como el nuestro, se precie de constituirse en Estado democrático y social.

Ello no obstante, como hemos señalado, la construcción de dichos principios de justicia tributaria a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no ha sido homogénea para todos los principios, ni ha tenido una igual significación en cuanto a la aplicación de los mismos para todos los tributos. Este hecho es particularmente notorio en figuras como la de los tributos sobre el juego que, sin ser estructurales dentro del sistema tributario, y teniendo como trasfondo un palpable matiz tuitivo estrechamente vinculado al que puedan tener los tributos extrafiscales, reflejan toda una serie de excepciones que ponen de manifiesto la escasa consistencia de alguno de los basamentos sobre los que se cimienta el concepto jurisprudencial de los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y justicia tributaria.

Así las cosas, las siguientes líneas pretenden arrojar luz sobre la jurisprudencia tributaria del TC en materia de juego distinguiéndola respecto de lo que hemos venido comentando de forma genérica al analizar la construcción pretoriana de los principios de justicia tributaria material.

1. Principio de generalidad

Cuando el artículo 31.1 de la Constitución Española recoge la frase “todos contribuirán”, lo hace de forma casi tautológica, de suerte que deslindándose de prácticas tributarias abusivas que se mantuvieron a lo largo de la historia y que permitían excusarse de la obligación de sufragar los gastos públicos en función de la pertenencia a un determinado estamento social, profesión..., prohíbe cualquier tipo de discriminación, subjetiva u objetiva, que no esté justificada por su relación con algún otro principio de justicia tributaria. En este sentido en ausencia de principios de justicia tributaria que los justifiquen, todo privilegio fiscal⁴⁸⁴ tiene que ser desterrado del sistema tributario.

⁴⁸⁴ El establecimiento de supuestos de no sujeción, exenciones, reducciones de base imponible, deducciones de la cuota...

Según pudimos apreciar, la STC 27/1981 viene a señalar que a la hora de tipificar los hechos imposables, el legislador debe agotar todas las manifestaciones de la capacidad económica. Es más, para que la regulación de cualquier beneficio fiscal sea respetuosa con este principio constitucional, se puede requerir la realización de otros principios constitucionales o la consecución de otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos, es decir, se exige que ese privilegio o desigualdad en que se materializa el beneficio posea una justificación razonable y sea proporcionada al fin perseguido. Pues bien, en esta tesitura resultan reseñables al menos dos acontecimientos que, cuanto menos, debieran hacernos cuestionar la constitucionalidad de los tributos sobre el juego en lo que respecta al principio de generalidad, por un lado, la no aplicación de dichos tributos al elenco de juegos ofrecidos por el juego público/semipúblico; por otro, la extensión de su exigibilidad al juego ilegal. Hablaríamos aquí de una generalidad ligada no al conjunto de la población en sentido estricto sino al conjunto de sujetos que ejercen actividades de juego, lo que enlazaría su consideración con lo que más adelante veremos respecto al principio de igualdad.

En lo que se refiere a la primera de las cuestiones, analizada como veremos en la STC 173/1996 de 31 de octubre, tanto el RDL 16/1977 para el juego desarrollado por canales físicos, como su heredera la Ley 13/2011, para el realizado a través de medios telemáticos, excluyen de su ámbito de aplicación el juego realizado por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE). El primero porque así lo recoge expresamente en el apartado tercero de su primer artículo⁴⁸⁵; la segunda porque lo refiere como actividad reservada en sus disposiciones adicionales primera y segunda.

En un principio, pudiera parecer justificada la exclusión de dichas entidades de su eventual consideración como sujetos pasivos de los tributos sobre el juego basándose en la composición de su accionariado o en los fines sociales, integradores, y asistenciales perseguidos por las mismas. En efecto, no son pocos los ejemplos que podemos encontrar de impuestos que invocando las mismas razones eximen total o parcialmente las actividades de sujetos pasivos en similares circunstancias bien por el contenido público de su capital social, bien por el objeto de sus actividades. Pensemos,

⁴⁸⁵ “La Lotería Nacional, los sorteos realizados por la Organización Nacional de Ciegos, el Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas y las demás apuestas deportivas continuarán regulándose por sus normas privativas y no quedarán afectadas en ningún aspecto por la presente disposición”.

por ejemplo, en las exenciones personales recogidas en el Impuesto sobre Sociedades o en el IAE. En este sentido, la existencia de dichas exenciones está perfectamente justificada por la prestación del servicio público desempeñado por dichas entidades, por su finalidad social, porque coadyuvan en la consecución de los fines perseguidos en la Constitución y que son propios de cualquier Estado democrático y social.

Sin embargo, como indica HERNÁNDEZ GONZÁLEZ,⁴⁸⁶ “*ni las loterías ni cualquier otro juego de azar constituyen estrictamente un servicio público desde la órbita del ordenamiento jurídico interno, por cuanto no reúnen las notas de prestación útil para la sociedad que ha de funcionar de forma regular y continua*”. Así las cosas, los supuestos de no sujeción contemplados en las normas antedichas para el caso de las Loterías del Estado y los distintos tipos de juego ofertados por la ONCE carecen de las notas que justificarían la operatividad de su ausencia de tributación. Como decíamos, en el caso de las Loterías del Estado es obvia la inexistencia de la prestación de un servicio público necesario que se parapete en otro fin distinto al de la salvaguarda de su monopolio. Un monopolio que, por otra parte, ha estado al menos en dos ocasiones⁴⁸⁷ cerca de privatizarse, circunstancia que, de producirse hubiera hecho, aún, más notoria la falta de congruencia en el mantenimiento de la no sujeción de sus actividades a los tributos sobre el juego, no tanto por el destino de lo recaudado, (porque al fin y al cabo revierte en las arcas públicas lo generado por un ente público), sino por la competencia desleal que puede suponer respecto al juego realizado por operadores privados que se ven obligados a competir con el coste adicional que supone el pago de dichos impuestos.

Eventualmente, en el caso del juego ofertado por la ONCE, podría verse justificado su trato tributario favorable toda vez que realiza una labor de integración en la sociedad, de fomento de la participación en el mundo laboral, cultural, social... de un segmento de la población incapacitado para realizar actividades en régimen de competencia “normal”, hecho que, sin duda, enmendaría la discriminación tributaria

⁴⁸⁶ HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L., “El monopolio público de las loterías ante el Derecho Comunitario (comentario de la STJCEE de 24 de marzo de 1994, asunto Shindler)”, *La Constitución Española en el ordenamiento comunitario europeo (III): XVIII jornadas de estudio*, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Madrid, 1999, p. 510.

⁴⁸⁷ <http://www.elperiodico.com/es/politica/20110923/el-gobierno-privatiza-loterias-tras-250-anos-de-gestion-publica-del-juego-1158987>; <https://www.economiafinanzas.com/privatizacion-de-onlae/>; <http://www.expansion.com/especiales/portadillas/opv-loterias-apuestas.html> . Aunque en recientemente en sentido contrario http://www.abc.es/economia/abci-no-esta-planes-privatizar-loterias-201702050204_noticia.html. Todas ellas 25/11/17.

existente. Ello no obstante, la deriva empresarial de esta entidad, patente en el despido de un número importante de sus vendedores⁴⁸⁸, y en la apuesta por un modelo de distribución de sus productos en los que la comercialización de los mismos se realiza por máquinas expendedoras y puntos de venta alejados de los tradicionales (estancos, gasolineras, establecimientos hosteleros...) permite cuestionarse la idoneidad de seguir manteniendo un régimen tributario como el actual.

Dejando a un lado el principio de generalidad, volveremos a hablar de esta discriminación del juego privado respecto al juego público con ocasión del análisis de los tributos sobre el juego desde la perspectiva del principio de igualdad.

Por su parte, decíamos en párrafos precedentes que el principio de generalidad en materia de tributos sobre el juego merece, también, un análisis desde la perspectiva del tratamiento tributario que se le ha concedido a las actividades de juego realizadas de forma ilegal. Tras el estudio del hecho imponible recogido en la “tasa” que grava los juegos de suerte envite y azar, tanto en el ámbito estatal como en el autonómico, parece claro que la mera organización del juego, incluso sin la pertinente autorización en cuya ausencia deviene ilegal, es constitutiva del supuesto de hecho sobre el que se configura el impuesto.

En este sentido es obvio que desde un punto de vista teórico la configuración del Tributo sobre el Juego como tal no es discriminatoria en un sentido que atente contra el principio de generalidad, pues trata de forma idéntica a quienes en la práctica ejerzan esta actividad de forma genérica. Asimismo, después de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 20 de Abril y 15 de Junio de 2015, en las que se le da la razón a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) cuando requiere el pago del Impuesto sobre Actividades de Juego por el período no prescrito a las empresas que hayan estado ofertando juego online antes de la entrada en vigor de la Ley 13/2011, resulta también incontestable que desde un punto de vista teórico, incluso la configuración de este impuesto cumple con el principio de generalidad contemplado en el artículo 31.1. CE

Por el contrario, es la aplicación práctica de dichos impuestos, la “tasa” y el IAJ, la que, ocasionalmente, pudiera dar lugar a la conculcación del principio de generalidad

⁴⁸⁸ Ver, entre otras las publicadas en <http://www.publico.es/sociedad/once-diez-precariedad-laboral.html>; <https://okdiario.com/economia/2016/12/07/trabajadores-once-denuncian-condiciones-laborales-objetivos-venta-582211>; <https://www.merca2.es/sueldazo-la-once-no-los-vendedores-cupones/>. Todas ellas 25/11/17.

si la administración tributaria omitiera su deber de recabarlos o diera simplemente por buenas, sin comprobación alguna, las declaraciones efectuadas por los defraudadores que en su día no sólo operaban de forma ilegal sino que, además, omitieron el pago del tributo regulado en el RDL 16/1977.⁴⁸⁹

Al margen de ello, si bien una apreciación en sentido amplio del principio de generalidad pudiera no conculcar el tratamiento conferido a los tributos sobre el juego desde un punto de vista constitucional, una valoración del mismo ligada al establecimiento de discriminaciones no justificadas por otros valores constitucionales y vinculada, por tanto, al principio de igualdad podría, eventualmente, llegar a violarlo.

2. Principio de capacidad económica

A. Tributos sobre el juego y capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Tal y como hemos podido observar en el análisis de los principios materiales contenidos en el artículo 31.1 CE, el principio de capacidad económica constituye, entre los mencionados principios, uno de los pilares de la justicia tributaria de suerte que, como ha sido expuesto por el Tribunal Constitucional,⁴⁹⁰ ni siquiera puede ser sacrificado en aras a la consecución de objetivos de política económica o por fines extrafiscales.

MARTÍN QUERALT⁴⁹¹ ha venido a señalar que “*no cabe admitir la existencia de tributos que no respondan, per se, al principio de capacidad económica, esto es, tributos que contradigan frontalmente el referido principio*”. Consecuentemente, no puede haber tributo si no hay una previa capacidad económica; incluso los tributos extrafiscales, que responden principalmente a criterios económicos o sociales, no pueden contradecir o desconocer el principio de capacidad económica⁴⁹²; es decir, ni siquiera, en el caso de una pretendida función “moralizante” de la “tasa” sobre las máquinas recreativas y de azar, podría explicarse un alejamiento de este principio

⁴⁸⁹ http://www.sectordeljuego.com/detalle_opinion.php?id=21 07/06/2017.

⁴⁹⁰ Entre otras, la STC 27/1981, de 20 de julio, 37/1981, de 16 de noviembre; 37/1987, de 26 de marzo; 126/1987, de 16 de julio; 45/1989, de 20 de febrero; 75/1990, de 26 de abril; 150/1990, de 4 de octubre; 221/1992, de 11 de diciembre; 186/1993, de 7 de junio; 214/1994, de 14 de julio; 296/1994, de 10 de noviembre y 164/1995, de 13 de noviembre.

⁴⁹¹ MARTÍN QUERALT, J.B. “En torno a la constitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar”, ob. cit., p. 57.

⁴⁹² En esta línea la Sentencia del Tribunal Constitucional de 37/1987, de 26 de marzo.

básico de justicia tributaria. El principio de capacidad económica justifica el hecho mismo de contribuir. En este sentido se exige que cualquier hecho gravado lo sea en virtud de la existencia de una capacidad económica, más aún, que la regulación de los aspectos materiales del tributo conduzca, inexorablemente, a una tributación individualizada respetuosa con este principio. Al mismo tiempo, el principio de capacidad económica determina la proporción de contribución, que cada individuo debe realizar al sostenimiento de los gastos públicos. En otras palabras, cada obligado tributario deberá contribuir en atención a su propia capacidad económica real y efectiva y no meramente potencial o presumible⁴⁹³, que habrá que poner, en todo caso, en conexión con los demás principios de justicia, y en particular, con los de igualdad, generalidad y progresividad del sistema tributario.

Así las cosas, a pesar de que puedan existir excepciones amparadas igualmente en preceptos constitucionales⁴⁹⁴ y de que, como anteriormente apuntábamos, determinadas categorías tributarias como las tasas o contribuciones especiales, por sus singulares características, no se adaptan bien al principio de capacidad económica, ninguna prestación tributaria puede exceder la capacidad económica necesaria para contribuir.

A priori, la configuración del Impuesto sobre Actividades de Juego, sobre todo sus elementos de cuantificación, permiten adaptar el gravamen aplicado a la capacidad económica de su sujeto pasivo, la empresa operadora de máquinas *online*, por lo que nada tenemos que objetar al respecto.

Más problemas se plantean a la hora de analizar la “tasa” de juego y su relación con este principio de capacidad económica que debiera ser, también, respetado por la misma con independencia de que ésta tenga la naturaleza de una verdadera tasa, la de un impuesto directo (en cuyo caso habría que relacionar la capacidad económica con las rentas derivadas de la celebración u organización del juego), o la de un impuesto indirecto (en el que la capacidad económica gravada se manifestaría en el consumo realizado, en el gasto de los jugadores)⁴⁹⁵.

⁴⁹³ En este sentido el Fundamento Jurídico 4º de la STC 221/1992.

⁴⁹⁴ Por ejemplo, mediante el establecimiento de exenciones tributarias al amparo del artículo 40.1 de la Constitución.

⁴⁹⁵ El valor de este principio no es meramente programático, debe aplicarse tanto a la imposición directa como a la indirecta y ello porque la capacidad económica gravada puede manifestarse a través de

Sin embargo, no es esto lo que propugna el Tribunal Constitucional. En efecto, cuando ha sido cuestionado al respecto, el TC ha venido a negar la necesidad de que los tributos que gravan esta actividad se circunscriban a la segunda función del principio de capacidad económica, esto es, a la capacidad económica como medida de la contribución. El asunto ha sido examinado por el Pleno del Tribunal en el ATC 71/2008,⁴⁹⁶ de 26 de febrero, quien reitera su postura en el ATC 120/2008, de 6 de mayo y en la STC 119/2012, de 4 de junio, al ser inquirido sobre si la cuantía a pagar por la “tasa” de juego puede ser inconstitucional por atentar contra los principios de justicia, igualdad, capacidad económica, el derecho a la propiedad privada y a la libertad de empresa, en la medida en que se establece una cuota fija, general y genérica para todas las máquinas desconectada de las circunstancias de cada supuesto basándose en unos beneficios presuntos cuya cuantía resulta excesiva para la capacidad económica que manifiestan las máquinas de juego.

En concreto, el FJ 5º de dicho auto indica que, *aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del “sistema tributario” en su conjunto, de manera que puede afirmarse, trasladando mutatis mutandis nuestra doctrina acerca de cuándo un decreto ley afecta al deber de contribuir, que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE.*

En otras palabras, a tenor de lo señalado por el Tribunal Constitucional, parece que el principio de capacidad económica no es un principio dirigido a fijar la medida de la contribución de cada uno al sostenimiento de los gastos públicos ni se predica respecto a cada uno de los tributos sino que es sólo aplicable al sistema en su conjunto o a figuras troncales dentro de su estructura. Como sabemos, éste “*no es el caso de la*

índices directos, como la obtención de renta o la titularidad de un patrimonio, o a través de índices indirectos, como la circulación o tráfico de bienes o el gasto de la renta.

⁴⁹⁶ Vid. al respecto RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica: Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 142, 2009, pp. 379-401.

llamada “tasa” del juego, tributo que, ni tiene carácter general (esto es, no grava la renta global de las personas físicas o jurídicas, sino una específica manifestación de capacidad económica: por lo que aquí interesa, los rendimientos que se obtienen con la explotación de las máquinas recreativas tipo “B”), ni, por sus características, puede afirmarse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni, en fin, por su estructura y su hecho imponible puede considerarse como instrumento idóneo para alcanzar los objetivos constitucionales a que hemos aludido” (FJ 5).

Así las cosas, pese a que el texto del auto indica que se apoya en diversas sentencias para realizar dicha afirmación,⁴⁹⁷ lo cierto es que viene a introducir un novedoso giro doctrinal al principio de capacidad económica al referirlo, como criterio y medida material de justicia de los tributos, al conjunto del sistema tributario.

Sin embargo, como bien recoge RODRÍGUEZ BEREIJO,⁴⁹⁸ una atenta lectura de las sentencias que se citan permite advertir claramente lo contrario, que no existe párrafo o pasaje alguno en las mismas que remotamente pueda servir de apoyo para inferir por deducción lógica como en un silogismo, el nuevo y limitado contenido y alcance que se le asigna al principio de capacidad económica. A juicio de este autor, todas ellas se limitan a reproducir textualmente los términos antes citados de la STC 182/1997 sobre el significado del deber constitucional de contribuir como límite material al contenido del decreto ley en materia tributaria. Lo que el TC hace es extender la doctrina constitucional sobre la afectación del deber de contribuir por un decreto ley a los casos de aplicación del principio de capacidad económica. Una afirmación como la realizada por el TC puede resultar hartamente peligrosa, pues, como bien indica dicho autor, *“de qué sirve la garantía del contribuyente frente al poder fiscal del Estado que un impuesto haya de acomodarse a la capacidad económica (hechos imposables que sean expresivos o manifestación de riqueza real o potencial, susceptible de imposición) si luego, al medir la carga tributaria que ha de soportar el contribuyente, el legislador puede apartarse libremente de ella como criterio de medida de la contribución, sin que existan razones de practicabilidad, técnicas o fácticas, que*

⁴⁹⁷ SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; AATC 97/1993, de 22 de marzo, FJ 3; 24/2005, de 18 de enero, FJ 3; 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4.

⁴⁹⁸ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., 189 y ss.

puedan justificarlo, y sin otro límite que una vaga remisión al sistema tributario en su conjunto”.

Si se aplica hasta su última consecuencia, el corolario de esta doctrina implica que el principio de capacidad económica pasa a convertirse en un principio programático, en un principio inspirador, y que parte de los impuestos que integran el sistema tributario quedan fuera del ámbito tutelado por la norma constitucional, tributos en los que la capacidad económica no sirve como parámetro o medida de cuantificación de la imposición. En efecto, la consecuencia que se desprende de esa doctrina es que se vacía de contenido el principio constitucional de capacidad económica, que deja de constituir un límite jurídico a la libertad de configuración del legislador y un fundamento de un derecho subjetivo (reaccional) del contribuyente, para convertirse en un mero criterio orientador e inspirador de su tarea legislativa cuando se trate de impuestos *que por su naturaleza y caracteres no resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir*. Más aún, podríamos llegar a decir que la doctrina establecida por el TC además de suponer un giro respecto a su propia jurisprudencia, incluso contradice el texto de la Constitución, cuando señala que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos *de acuerdo con su capacidad económica*.

Resulta ilógico que, admitiendo que no puede gravarse con un impuesto una capacidad económica inexistente (virtual o ficticia), no se exija, en cambio, que el gravamen del impuesto esté en función de la concreta capacidad económica del sujeto pasivo. Si se admite la doctrina del TC, parte de los impuestos que integran el sistema tributario, aquellos que no son estructurales, quedan fuera del ámbito tutelado por la norma constitucional y fuera del contenido declarado de la capacidad económica como exigencia constitucional del justo reparto de la contribución de cada uno al sostenimiento de los gastos públicos. Y ello, según decíamos, siguiendo criterios de justicia tributaria no se puede admitir. Nuestro sistema tributario sólo será justo si cada uno de los tributos que lo conforman atiende a criterios de justicia, entre ellos el de la obligación y el derecho de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad económica de cada uno.

En esta tesitura, debemos recordar que para que un determinado tributo se adapte al principio de capacidad económica es esencial que su estructura, tanto la fijación del hecho imponible como los elementos que lo cuantifican, (tipo de gravamen o cuota) se fundamenten en torno al mismo. Y esto es precisamente lo que no ocurre en

la “tasa” que grava las máquinas recreativas y de azar. En términos generales, y obviando lo que más adelante comentaremos respecto a los permisos de explotación relacionados con titulares de establecimientos hosteleros inhabilitados o respecto a los permisos en situación de baja temporal o alta sin explotación, lo que cuestionamos no es la capacidad económica en tanto fundamento de la imposición de la actividad de juego, sino la capacidad económica como medida de la imposición que obliga al legislador a modular en las normas de cuantificación impositiva; esto es, la carga tributaria de cada contribuyente en función de su propia capacidad económica. Admitiendo, por tanto, que el análisis del cumplimiento del principio de capacidad económica debe realizarse con todos y cada uno de los tributos y no únicamente con aquellos que se consideran estructurales, debemos realizar un examen del cumplimiento del principio de capacidad económica por parte de la “tasa” sobre el juego que grava las máquinas recreativas teniendo fundamentalmente en cuenta la cuota exigible y el devengo y pago de la misma.

B. El principio de capacidad económica y la “tasa” que grava la actividad de máquinas de juego vinculadas a permisos de explotación en situación de baja temporal, expectativa de explotación o permisos ligados a establecimientos hosteleros inhabilitados

En el capítulo anterior manifestamos cómo cualquiera que sea la regulación aplicable, estatal, autonómica o foral, el hecho imponible de la “tasa” se constituye por la autorización o en su caso por la explotación u organización del juego, viniendo a señalar cómo este último inciso es precisamente el que, entre otros aspectos, dota al tributo de su carácter impositivo. Pues bien, a los efectos que nos interesan desde el punto de vista de los principios tributarios de justicia, la explotación u organización de juegos a través de máquinas recreativas y de azar sirve como fundamento de su imposición, esto es, da cumplimiento a la primera de las funciones del principio de capacidad económica. En aplicación de lo que adelantábamos en líneas precedentes, sin explotación que demuestre la existencia de una capacidad económica no debiera tributarse y, sin embargo, eso es precisamente lo que ocurre a tenor de lo que las distintas normas reguladoras de la “tasa” contemplan para situaciones de baja temporal (en las Comunidades Autónomas de régimen común) o, en la práctica para permisos en situación de alta sin explotación ligados a establecimientos inhabilitados por la actuación de las Haciendas Forales (Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, pues, comentábamos

en apartados precedentes que en Navarra las bajas temporales no devengan el impuesto).

Como adelantábamos, a tenor de lo recogido en el artículo 7.2 de las Normas Forales que regulan los Tributos sobre el juego, los permisos de explotación ligados a establecimientos hosteleros inhabilitados por su negativa a explotar máquinas de juego y que tras el reglamento General de Juego de 2016 reciben el nombre de permisos en situación de alta sin explotación, no debieran formar parte de la base imponible del impuesto, de igual modo a los permisos en expectativa de explotación o a los que se encuentran en situación de baja administrativa porque, como su nombre indica no están activos, no son objeto de explotación. Ello no obstante, como también adelantábamos, los Servicios de Impuestos Indirectos de las respectivas Haciendas Forales proceden al cobro del tributo por entender que dichos permisos podrían ser, aun cuando por imperativo administrativo no lo son, explotados dando a su juicio muestra de una capacidad económica potencial. Tal entendimiento no es exclusivo de las Haciendas Forales pues, como veíamos al analizar la normativa autonómica en materia del Tributo sobre el juego no son pocas las Comunidades Autónomas que cobran la “tasa” por permisos que si bien no están inhabilitados, sí que están en situación de baja temporal.

Así las cosas, poniendo en relación este hecho con el principio de capacidad económica, debemos afirmar que al imponer un gravamen sobre los permisos en situación de alta sin explotación, lo que hacen las Haciendas Forales es gravar una renta no ya potencial, en el entendimiento de que, pese a los argumentos anteriormente esgrimidos, a tenor de la jurisprudencia constitucional este hecho es admisible, sino una renta totalmente inexistente puesto que es la propia administración, la propia Autoridad Reguladora del Juego, la que impide que se explote. Al respecto, no debiera ser necesario recordar que la doctrina del TC, cuyos exponentes más recientes son las SSTC 26/2017, de 16 de febrero y 37/2017, de 1 de marzo, aboga por considerar contrario al ordenamiento constitucional todo impuesto que grave manifestaciones de riqueza o capacidades económicas que, como en el caso, son inexistentes⁴⁹⁹.

⁴⁹⁹ Sobre la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana objeto de estas sentencias ver MARÍN-BARNEVO FABO, en distintos documentos, entre ellos específicamente en MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Tributos Locales*, nº 112, 2013, pp. 105-118; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, nº 409, 2017, pp. 5-44; también ORÓN

En estos términos, resulta ineludible traer de nuevo a colación las palabras de CALVO ORTEGA y recordar que el espectro del principio de capacidad económica debiera extenderse no sólo a la configuración del hecho imponible y cuantificación de cualquier tributo, sino, también, a cualquier estadio ulterior, de suerte que se haga desde su prisma toda aplicación de la norma tributaria, obviando cualquier interpretación que, como la realizada por las Haciendas Forales lleve a conculcarlo. Admitir lo contrario supone tanto como reconocer que la tercera función del principio de capacidad económica, la de operar como límite del poder tributario en sentido amplio, es, sencillamente una quimera.

C. El principio de capacidad económica y la cuota de la “tasa” que grava las máquinas recreativas y de azar

Según hemos expuesto en apartados precedentes, la regulación del artículo 3 del Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero, además de otras posteriores relativas a actualizaciones o modificaciones en las cuantías, junto con las derivadas del ejercicio de las competencias propias de las Comunidades Autónomas en relación con este tributo, ha sufrido dos modificaciones sustanciales. La primera, operada por el Real Decreto Ley 9/1980, de 26 de septiembre sustituyó la tributación al tipo proporcional del 20 por 100 por unas cuotas fijas, que devengaban el primero de enero de cada año, cualquiera que fuese la fecha de la autorización o permiso, no estando obligado el interesado a presentar la correspondiente declaración-liquidación hasta el año siguiente, y debiendo realizar el ingreso dentro de sus veinticinco primeros días naturales. La segunda, realizada por el Real Decreto Ley 8/1982, de 30 de abril, además de elevar las cuotas fijas, modificó el devengo y pago de la tasa, estableciendo que en el año de autorización de la máquina, el devengo coincidiría con la fecha de aquélla, debiendo preceder el pago de la “tasa” a la autorización gubernativa. Como fecha del devengo se mantiene para los años posteriores al de autorización, la de 1 de enero, aunque el pago deberá realizarse en los veinticinco días del mes de enero del propio año del devengo.

En este sentido, y dado que la nueva regulación obvia una serie de circunstancias que inciden notoriamente en la capacidad económica de la empresa operadora, (tales como la ubicación de las máquinas, el tipo de establecimiento hostelero donde se ubica,

MORATAL, G., “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en RAMALLO MASSANET, J.; MARÍN-BARNEVO FABO, D. (Coords.) *Los tributos locales*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pp. 687-770.

el número de máquinas explotadas, el empleo para la explotación de recursos o medios propios o ajenos, el tiempo en el que la máquina ha sido explotada, ...) resulta evidente que la aplicación a las máquinas recreativas de unas cuotas fijas no permite tener en cuenta la capacidad económica real de los titulares de la autorización o explotación.

Así, si tenemos en cuenta que la “tasa” sobre el juego, supone una muy elevada cuantía y que junto a esta “tasa” inciden en la actividad en cuestión otros tributos, se podría llegar, como de hecho así ha sucedido, a una excesiva tributación que se aleja del respeto al principio de capacidad económica y está ocasionando la desaparición de un importante número de máquinas en funcionamiento.

Como señala MARTÍN QUERALT,⁵⁰⁰ *“la capacidad económica rechaza, por su propia esencia los tratamientos uniformistas, de forma que los gravámenes lineales sólo pueden ser constitucionalmente válidos si tienen bajos umbrales de tributación, de forma que razonablemente quepa pensar que todos cuantos se dedican a una determinada actividad pueden soportar unas cargas fiscales mínimas iguales, sin perjuicio de que posteriormente en un marco de un impuesto personal se discrimine entre ellos en función de su verdadera situación económica”*. No es esto lo que en cualquier caso ocurre en la actualidad en la tributación de las máquinas recreativas y de azar ya que, habida cuenta de la cuantía del tributo, el tratamiento uniformista establecido por las cuotas fijas no se contiene, ni de lejos, dentro de lo que cabalmente pudiéramos definir como “bajos umbrales”.

Indicamos en apartados precedentes que las cuotas fijas se determinaron en proporción al giro de la máquina, calculándose apriorísticamente en función no de las cantidades totales introducidas por los jugadores en la máquina sino de las recaudadas por ella. En cualquier caso, el hecho es que la “tasa” sobre el juego está gravando la facturación bruta de la máquina, y no ya la diferencia entre los ingresos brutos y los premios. Entendemos, con RODRÍGUEZ BEREIJO⁵⁰¹ que *“la Tasa Fiscal sobre el Juego es realmente un impuesto especial cuyo objeto recae sobre el giro, facturación o cantidad recaudada por la empresa y cuya aplicación excluye la del IVA”*. Si realmente quisiera gravar el beneficio neto empresarial, dicho beneficio ya estaría gravado por los impuestos que gravan la renta (Impuesto sobre Sociedades o IRPF) y por el IAE. Si, por

⁵⁰⁰ MARTÍN QUERALT, J.B. “En torno a la constitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar”, ob. cit., p. 57.

⁵⁰¹ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., p. 158.

el contrario, se quisiera gravar el gasto efectuado por los jugadores, la configuración actual del tributo impide su repercusión del impuesto de modo que también se quebraría el principio de capacidad económica.

En definitiva, se aprecia, por un lado, una falta de adecuación de las cuotas fijas satisfechas al principio de capacidad económica y, por otro, un problema de doble imposición. Los supuestos fines de carácter extrafiscal, como la protección de menores, el evitar o disminuir el hábito del juego, la prevención del blanqueo de capitales... no justifican esta falta de adecuación, es decir, no estamos ante un supuesto en que el derecho a contribuir según la capacidad económica pueda ceder para conseguir otros fines constitucionales. No existe justificación para que en lugar de gravar la riqueza efectiva se estén gravando rendimientos puramente ficticios. Veíamos en apartados precedentes que el Tributo sobre el juego no es un tributo de cuota fija. Pues bien, si esto es así, la “tasa” fiscal que grava las máquinas de juego es claramente un tributo variable porque tanto la intensidad como los modos en que se realiza el hecho imponible vienen determinados por el tipo o modalidad de máquina recreativa o de azar de que se trate, cada una de las cuales no sólo puede llegar a tener una distinta potencia de juego (según sea una máquina recreativa de calle, de salón, o una máquina de azar), sino también distintas recaudaciones en función del establecimiento en el que se ubique.

El problema que se suscita en este tipo de tributos es si las normas de cuantificación establecidas por el legislador responden o se acomodan a la capacidad económica del sujeto pasivo. En el caso de la “tasa” fiscal sobre el juego las normas de cuantificación no delimitan exactamente cuáles son los ingresos que obtiene la empresa operadora que se pretende gravar, sino que se trata de una estimación “más o menos lógica y razonable”, una suerte de estimación objetiva pero obligatoria⁵⁰² que no *se adapta al principio de capacidad económica, sino que ésta se mide o se calcula apriorísticamente con carácter presuntivo y sin una exteriorización explícita*⁵⁰³.

Compartimos la opinión que formulan los Magistrados Ramón Rodríguez Arribas y Manuel Aragón Reyes, al que se adhiere el Magistrado Eugeni Gay Montalvo, en el voto particular disidente del Auto 71/2008, cuando señalan que “*en virtud de lo que en Alemania se conoce como “principio de practicabilidad” (Prinzip der*

⁵⁰² Lo cual desvirtúa lo que respecto del método de estimación objetiva predicán tanto la Ley General Tributaria como las Normas Forales Generales Tributarias y la Ley Foral General Tributaria.

⁵⁰³ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., p. 159

Praktikabilität), consideramos que cabría dispensar la exigencia constitucional de que un verdadero impuesto como el que enjuicamos se cuantifique en atención a la magnitud de la capacidad económica expresada en el hecho imponible, si existiera alguna circunstancia que lo impidiera u obstaculizara gravemente. En particular, creemos que no resultaría problemático entender que la fijación en la Ley de una cuota única para todas las máquinas recreativas del mismo tipo no vulneraría el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE si, como señala el Fiscal General del Estado, no existieran medios técnicos para conocer el rendimiento obtenido con cada máquina”.

Ello no obstante, insistimos, este no es el caso de las máquinas de juego. Ya desde la década de los 80, primero en la regulación estatal,⁵⁰⁴ y más tarde en la regulación autonómica, la normativa sectorial contempla la obligación de incorporar en las mismas contadores, antes analógicos y ahora también electrónicos, que entre otros recojan los datos sobre el número de monedas jugadas, el número de monedas retornadas y la recaudación bruta obtenida por cada máquina. Así las cosas, el actual desarrollo tecnológico de las máquinas recreativas, en el que la existencia de los mencionados contadores permite el control absoluto de los rendimientos realmente obtenidos, facilitaría una tributación del neto obtenido y evitaría los problemas que pudieran derivarse de la vulneración del principio de capacidad económica. Reformas tributarias, como la operada en la Comunidad Autónoma de Madrid mediante Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, en la que se establece una tributación del 15% de la recaudación (cantidades jugadas menos premios repartidos) para máquinas conectadas a sistemas centralizados de control homologado, marcan la dirección de la senda que debiera iniciar la Administración Tributaria en el cumplimiento de este principio.

En este sentido, como indican los magistrados disidentes en su voto particular, “*no existe ninguna justificación razonable para que, en un tributo que grava el rendimiento obtenido con la actividad empresarial del juego, se establezca el mismo gravamen, prescindiendo de la verdadera —y perfectamente cognoscible— capacidad económica”.*

De lo contrario, ¿de qué sirve que, como garantía del derecho del contribuyente, el hecho imponible del tributo haya de acomodarse a la existencia de una capacidad

⁵⁰⁴ Orden del Ministerio del Interior de 8 de junio de 1989.

económica si luego al medir su carga tributaria el legislador puede apartarse de ella como criterio de medida de la contribución si no existen razones de practicabilidad técnicas o fácticas?⁵⁰⁵

D. El principio de capacidad económica y el devengo y pago la “tasa” que grava las máquinas recreativas y de azar.

Junto con la problemática suscitada por las cuotas fijas, la determinación del momento del devengo, y en ocasiones, el pago anticipado de este tributo adolecen de una falta de cumplimiento del principio de capacidad económica.

Tal y como hemos comentado, la actual configuración del tributo omite, a la hora de determinar su cuantía, el funcionamiento real de la máquina recreativa, resultándole indiferente que las expectativas de la explotación de una máquina puedan quebrar, por cierre del local donde está ubicada, por falta de jugadores o avería de la máquina, por precinto del aparato... razones todas ellas que pueden generar una minoración de ingresos que, en modo alguno, se tiene en cuenta para la fijación o determinación de la cuota.

Como antes indicamos, según se trate de normativa estatal, autonómica o foral, la “tasa” sobre el juego se exige, respecto a máquinas y aparatos autorizados en años anteriores, por años naturales, semestres o trimestres; se devenga el 1 de enero (o en función de la Autonomía en distintas fechas), coincidiendo, en todos los casos, el primer devengo con la autorización. También vimos cómo, según sea la Comunidad Autónoma de que se trate, en el primer período de actividad, puede establecerse la obligación de abonar la “tasa” en su entera cuantía o por los trimestres o semestres que restan para que termine el ejercicio cuando comienza a explotarse la máquina recreativa, mientras la normativa estatal dispone que si la autorización se otorga después del 1 de julio, se abonará sólo el 50 por cien de la “tasa”.

En todo caso, la simple autorización deriva en la exigencia de una “tasa” de una cuantía muy elevada, que no tiene en cuenta si los futuros rendimientos de las máquinas guardarán o no la mínima o exigible correspondencia con la cuota abonada. No se justifica que la normativa reguladora del tributo no haya previsto los prorrateos de la cuota que adaptándose a las circunstancias particulares de explotación de las máquinas

⁵⁰⁵ En términos similares RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., p. 161.

recreativas permitan acomodar su tributación a las exigencias del principio de capacidad económica. La existencia, en la normativa autonómica de supuestos de bonificaciones así como de la posibilidad de reducciones en el pago en la cuota por la baja temporal en la explotación de las máquinas, ayuda a acercarse a este principio, pero no llega, ni de lejos, a garantizar su cumplimiento.

En resumen, se observa que cualquiera que sea la naturaleza que le imputemos a la “tasa” sobre el juego, su vigente configuración jurídica no respeta el principio de capacidad económica en ninguna de sus tres funciones. Muy al contrario, las características de esta “tasa”, han propiciado una excesiva tributación que lamentablemente también ha recibido el apoyo de algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo, como la Sentencia de 26 de abril de 1995⁵⁰⁶, en la que, con el argumento de la practicabilidad administrativa, se justifica la exigencia del segundo plazo de la “tasa”, incluso en aquellos casos en los que las máquinas se han destruido antes del 1 de julio, obviando que, en la configuración del tributo, la propia legislación estatal pretende modular el alcance del mismo en atención al principio de capacidad económica, para aquellos casos en los que la explotación de la máquina comience a realizarse en el segundo semestre del ejercicio⁵⁰⁷.

3. Principio de igualdad

Tal y como hemos manifestado, el principio de igualdad está íntimamente ligado al concepto de capacidad económica, de suerte que engloba un mandato de desigualdad que tiene por objetivo lograr una igualdad material, una igualdad real, que reequilibre la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas. Hemos visto, también, cómo el principio de igualdad tributaria⁵⁰⁸ no se refiere a una igualdad aritmética, sino a un tratamiento fiscal que carezca de

⁵⁰⁶ Cuyo contenido ha sido reiterado en otras como la de 28 de diciembre de 1994.

⁵⁰⁷ Ver, al respecto el excelente comentario de SEMPERE RODRÍGUEZ, F., “Nueva Sentencia del Tribunal Supremo sobre la Tasa de Juego...”, ob. cit.

⁵⁰⁸ Objeto de multitud de pronunciamientos jurisprudenciales, entre otros, los Autos del Tribunal Constitucional 230/1984, de 11 de abril y 392/1985, de 12 de junio, y las Sentencias 27/1981, de 20 de julio; 37/1981, de 16 de noviembre; 3/1983, de 25 de enero; 114/1983, de 6 de diciembre; 110/1984, de 26 de noviembre; 86/1985, de 10 de julio; 98/1985, de 29 de julio; 8/1986, de 14 de enero; 19/1987, de 17 de febrero; 52/1987, de 7 de mayo; 126/1987, de 16 de julio; 19/1988, de 16 de febrero; 209/1988, de 10 de noviembre; 19/1989, de 31 de enero, 45/1989, de 20 de febrero; 75/1990, de 26 de abril; 76/1990, de 26 de abril; 150/1990, de 4 de octubre; 150/1991, de 4 de julio; 216/1991, de 14 de noviembre; 28/1992, de 9 de marzo; 53/1993, de 15 de febrero; 54/1993, de 15 de febrero; 146/1994, de 12 de mayo; 214/1994, de 14 de julio; 164/1995, de 13 de noviembre; 134/1996, de 22 de julio; y 159/1997, de 2 de octubre.

discriminaciones que no puedan ser justificadas por la aplicación de otros principios constitucionales. Al mismo tiempo, hemos mostrado que desde un punto de vista tributario, supuestos sustancialmente idénticos no pueden ser tratados de un modo diferente, lo que obliga a evitar toda arbitrariedad tanto en la creación del tributo como en la configuración de sus elementos esenciales.

Pues bien, en el ámbito de la “tasa” que grava las máquinas de juego, la propia existencia e incluso la cuantía de la cuota sin atender a criterios de capacidad económica, incide en los problemas que esta figura plantea respecto al principio de igualdad, y ello desde el punto de vista del tratamiento tributario conferido en relación con sujetos que realizan otras actividades, con sujetos que prestan servicios de juego pero que realizan lo que podríamos considerar como actividades “reservadas”, sujetos que prestan servicios de juego en otros subsectores, e incluso, con sujetos que realizan la misma actividad.

En efecto, por un lado, este principio, junto con el de generalidad, podría no ser respetado cuando el tratamiento fiscal de la actividad de organización, celebración o explotación de la máquina de juego, fuese discriminatorio en relación con otras actividades económicas, que pudiesen considerarse menos gravadas. Como hemos anticipado, la “tasa” que grava las máquinas recreativas y de azar supone, una mayor tributación para las empresas que las explotan que la soportada por entidades mercantiles dedicadas a otros sectores, ya que, además de ésta, deben satisfacer el correspondiente impuesto sobre los beneficios netos, soportar y no repercutir el IVA, y en su caso, abonar el IAE.

Si esta desigualdad tributaria no se justifica en virtud de otros principios constitucionales o fines extrafiscales, por ejemplo, como señala MARTÍN QUERALT⁵⁰⁹, minorar el consumo del tabaco mediante la utilización del Impuesto sobre las Labores del Tabaco,⁵¹⁰ podemos encontrarnos con un problema de constitucionalidad ya que la extrafiscalidad como tal no puede amparar la vulneración de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Y esto es precisamente lo que ocurre en el caso de la interdicción del fraccionamiento de pago de la “tasa” contemplado por las NFGT y en alguna normativa

⁵⁰⁹ MARTÍN QUERALT, J.B., “En torno a la constitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar”, ob. cit., 61 y ss.

⁵¹⁰ Cuya repercusión sobre los consumidores, por cierto, se permite.

autonómica reguladora del Tributo sobre el juego, pues no existen razones, argumentos constitucionales que justifiquen que ante una igual capacidad económica, ante una idéntica situación de premura, se permita a cualquier operador económico solicitar el fraccionamiento o aplazamiento del pago de un determinado tributo, mientras que a una empresa operadora se le deniega por el mero hecho de que el aplazamiento o fraccionamiento que se solicita lo sea de un Tributo sobre el juego.

En el mismo orden de asuntos, dentro del juego en genérico, si tenemos en cuenta que en el caso de los bingos y boletos la presión fiscal indirecta va a ser repercutida a los jugadores, algo que en absoluto se contempla en relación a otro tipo de juegos como la explotación de máquinas recreativas, resulta que la aplicación de las diversas modalidades de la “tasa” sobre el juego a los distintos subsectores, podría resultar en un tratamiento fiscal desigual entre la organización de distintos tipos de juegos.⁵¹¹

Pero, en esta escalada de irracionalidad en la aplicación del principio de igualdad en el ámbito de la “tasa” que grava los juegos de azar, lo que es aún más llamativo, es que, incluso dentro de la explotación del mismo subsector, en nuestro caso el de las máquinas recreativas y de azar, pueda haber tratamientos fiscales desiguales que no se justifican. Obviando el caso de la desigual tributación que en materia de juego somete a empresa operadora y empresario hostelero⁵¹², esto es precisamente lo que en el ámbito estatal ocurre respecto a las máquinas recreativas que, habiéndose dado de alta en el primer semestre del ejercicio, por la razón que sea, dejan de ser explotadas a lo largo del mismo. Según hemos comentado, a diferencia de lo que ocurre con aquellas que se dan de alta en el segundo semestre y que deben abonar únicamente el 50% del tributo, las primeras, aún cuando hayan sido explotadas un único día, se ven obligadas a abonar la integridad de la cuota anual. En otras palabras, la desigualdad deriva en este caso por el establecimiento de una misma cuota, por la instauración de un idéntico gravamen omitiendo el periodo en el que la máquina recreativa o de azar ha estado efectivamente explotada. Se trata de forma equivalente lo que es dispar; a todas

⁵¹¹ Al menos, las exigencias del Tribunal de Justicia comunitario (a raíz de la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2009, asunto C-153/08 *Comisión/Reino de España*) han obligado a que desaparezca, en parte, la discriminación que suponían los estímulos que servían para la promoción de la Lotería Nacional, así como los sorteos organizados por la Cruz Roja o la ONCE.

⁵¹² Quien, según hemos comentado en apartados precedentes debiera ser, también, sujeto pasivo del impuesto al participar de forma activa en la explotación de la máquina recreativa.

luces no es lo mismo que una máquina se explote durante un único día, un mes, un trimestre o un año, y, sin embargo la cuota exigida es la misma. Acertadamente distintos autores⁵¹³ han subrayado el despropósito de sentencias que, como la emitida por el Tribunal Supremo el 26 de abril de 1995, encuentran, no se sabe muy bien dónde, criterios que justifican objetiva y razonablemente esa vulneración del principio de igualdad consistente en una desigualdad por indiferenciación.

Por desgracia, los últimos avances legislativos en materia de juego, operados por la Ley 13/2011, abundan en la conculcación de este principio de justicia tributaria. En efecto, la mencionada norma crea tributo sobre el juego *online* manteniendo los tributos anteriores y estableciendo un tratamiento tributario asimétrico para el juego remoto y el juego presencial. Como apuntan ZORNOZA PÉREZ y BÁEZ MORENO⁵¹⁴, si esta diversidad obedece a características técnicas de los juegos, la existencia de gravámenes diferenciados podría estar justificada. Pero, si el distinto gravamen⁵¹⁵ no puede justificarse por una diferente capacidad económica de los operadores presenciales y remotos de juego difícilmente puede justificarse en las finalidades extrafiscales que dicha tributación dice querer conseguir.

A juicio de estos autores⁵¹⁶, *“incluso aunque admitiéramos a efectos dialécticos que los tributos que recaen sobre el juego son instrumentos idóneos para alcanzar esas finalidades, no termina de entenderse porqué los que recaen sobre el juego remoto resultan más livianos; porque ello supone, de forma implícita, que los riesgos antes expuestos (prevención de ludopatías, protección de menores, evitación de blanqueo de capitales...) y que estos tributos pretenden atajar, resultan más intensos en el juego presencial que en el remoto”*. En definitiva, no se justifica desde una perspectiva extrafiscal que se grave en menor medida el juego *online* que el juego presencial. Este tratamiento desigual provoca problemas de constitucionalidad y eventualmente pudiera comprometer el nuevo impuesto con la normativa comunitaria, en particular, la referida a las ayudas de Estado. Volveremos sobre este tema en el siguiente capítulo.

⁵¹³ Entre los que destaca SEMPERE RODRÍGUEZ, F., “Nueva Sentencia del Tribunal Supremo sobre la Tasa de Juego...”, ob. cit.

⁵¹⁴ ZORNOZA PÉREZ, J. J.; BÁEZ MORENO, A. “La fiscalidad del juego remoto y la nueva ley de regulación del juego. un análisis constitucional y comunitario del impuesto sobre actividades de juego” en PALOMAR OLMEDA, A. (Coord.) *El juego on line*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 585-616.

⁵¹⁵ Por ejemplo, del 55% sobre beneficio neto para un casino físico frente al 25% de un casino online.

⁵¹⁶ En ZORNOZA PÉREZ, J. J.; BÁEZ MORENO, A., *ibidem*, ob. cit., p. 605.

El Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de ocuparse del principio de igualdad en relación con la “tasa” que grava las máquinas de juego en distintas ocasiones sin que, lamentablemente, haya entrado a analizar el fondo del asunto en muchas de ellas, en ocasiones por cuestiones procesales antes apuntadas y que derivan del diferente tratamiento conferido a la igualdad del artículo 14 y 31.1 CE. Así, basándose en la no aportación de un término de comparación adecuado que permita establecer un verdadero juicio de igualdad, en el Auto 204/1985, de 20 de marzo, la sala 2ª, sección 4ª del TC, acuerda la inadmisión a trámite del recurso de amparo 843/1984 interpuesto por una empresa operadora alegando la diferencia de trato tributario conferido por el primer gravamen complementario de la “tasa” a las máquinas y al resto de subsectores de juego. En términos similares, en el auto 392/1985, de 12 de junio, la Sala 2, Sección 3ª del Tribunal Constitucional también analiza el primer gravamen complementario de la “tasa” fiscal sobre el juego en términos de igualdad.

En esta ocasión se alega una discriminación entre sujetos pasivos del impuesto contraria al principio de igualdad por distinguirse entre quienes obtienen la correspondiente licencia antes del 30 de junio y después de dicha fecha.

El TC inadmite a trámite la demanda, por un lado, al entender que lo que hace el precepto es igualar para todo el año 1983 la carga fiscal que deben soportar las empresas operadoras. Por otro, en su fundamento jurídico primero, porque a su juicio, la conculcación de los principios de adecuación de la carga fiscal a la capacidad económica del sujeto pasivo y los de justicia, igualdad y progresividad están fuera de lugar en un recurso de amparo, pues éste se instituye para la defensa de los derechos y libertades reconocidos en los arts. 14 a 30 Constitución.

Meses más tarde, con ocasión del análisis de la constitucionalidad del recargo autonómico, la Sala 2ª de la Sección 3ª, en ATC 182/1986, de 26 de febrero, rechaza la admisión a trámite del recurso por fundamentar la vulneración del derecho a la igualdad con toda consistencia por haber interpuesto el recurso por supuesta infracción del artículo 14 de la Constitución, entendiendo que la radicación en una u otra Comunidad Autónoma justifica un tratamiento fiscal distinto, pudiendo soportarse cargas fiscales distintas. Así las cosas, el FJ 2º de dicho auto⁵¹⁷ viene a indicar que *“el pago de nuevos o mayores tributos en una Comunidad Autónoma no vulnera el principio constitucional*

⁵¹⁷ Y en términos similares el FJ 3 de la STC 8/1986, de 21 de enero.

de la libre fijación del domicilio y libre circulación de personas (art. 19 y 139.2 CE) pues una cosa es el derecho a elegir la residencia y de circular por el territorio nacional y otra los condicionamientos legalmente establecidos”. A mayor abundamiento señala que el artículo 14 no implica la necesidad de que todos los españoles se encuentren siempre en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad. Como indica RODRÍGUEZ BEREIJO⁵¹⁸ el TC viene a instituir que el artículo 14 CE *“no protege la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho frente a desigualdades de trato que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios sino de otras circunstancias objetivas y razonables.”*

Sin embargo, esta es una línea jurisprudencial que no se mantiene, pues, como veíamos en apartados precedentes, la jurisprudencia constitucional posterior, y como no podía ser de otra manera, también la que incide en este punto sobre los tributos sobre el juego, diferencia entre la igualdad del artículo 14 y la del artículo 31. Por ejemplo, en el ATC 74/1996, de 25 de marzo, la Sala 2ª, Sección 3ª, analiza la “tasa” fiscal sobre el juego derivada de la explotación de máquinas recreativas de tipo “B” según el artículo 8.2 del Real Decreto 2221/1984, entonces vigente. El recurrente alega que desde la perspectiva de los principios de capacidad económica e igualdad debe resultar indiferente qué semestre sea, el primero o el segundo, aquél en el que la empresa operadora ejerce su actividad económica y sin embargo, el hecho de proceder a la baja de un determinado permiso antes del 1 de julio supone el pago de la cuantía de la “tasa” correspondiente a todo el ejercicio, mientras que alta del mismo después de dicha fecha implica el pago de la mitad. A su juicio, este hecho supone una discriminación arbitraria carente de justificación que entraña una vulneración del derecho a la igualdad⁵¹⁹ al no extenderse el trato fiscal previsto en la norma para los casos en que las máquinas recreativas son explotadas únicamente durante el primer semestre del año. Pues bien, en esta tesitura, el Tribunal inadmite el amparo indicando que *“en este planteamiento se olvida de que la norma contempla el supuesto de alta como una excepción al régimen general en ella previsto que consiste en una cuota única anual que se satisface fraccionadamente en los dos periodos que se determinan, y este régimen general se aplica con tal carácter salvo en el caso de máquinas o aparatos autorizados después*

⁵¹⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia...*, ob. cit., p.125.

⁵¹⁹ Concretada en la no extensión del trato fiscal previsto en el último párrafo del art. 6.2, así como en el último inciso del párrafo segundo del art. 8.2, del Real Decreto 2.221/1984.

*del día 1 de julio. Pretender atribuir a esta excepción el carácter general que en virtud del principio de igualdad postula el recurrente, significa incorporar a dicho principio una sedicente discriminación por indiferenciación que este Tribunal en reiterada jurisprudencia no ha considerado idónea para basar en ella una vulneración del derecho de igualdad” (FJ 2).*⁵²⁰

Por su parte, la STC 137/1998, de 29 de junio, analiza la “tasa” fiscal por las liquidaciones giradas por la explotación de máquinas de juego esgrimiendo la vulneración artículo 14 en relación con la capacidad económica al exigirse la cuota con independencia de cuál sea la verdadera riqueza de cada empresario. Recordemos que según lo antedicho la norma hace abstracción tanto de los rendimientos individualmente producidos por cada máquina como de los obtenidos globalmente por cada empresa operadora. Pues bien, el TC rechaza el examen de las vulneraciones alegadas ajenas al recurso de amparo centrándose en la referida al artículo 14 CE. Así en el FJ 2º de la sentencia señala que *“salvo la que tiene por contenido el art. 14 CE, son evidentemente inadecuadas al presente cauce de amparo las perspectivas desde las que se impugnan la liquidación tributaria y sus confirmaciones posteriores, no incardinables en los artículos de la Constitución cuya infracción es recurrible en amparo (art. 41 LOTC).*

⁵²⁰ El principio de igualdad tributaria en el ámbito de los tributos sobre el juego analizado desde una perspectiva procesal aflora, también, en la STC 159/1997, de 2 de octubre, con resultado poco agraciado, aún cuando es de agradecer la existencia de votos particulares en sentido contrario, con ocasión de la cuestión de inconstitucionalidad y el gravamen complementario. Como sabemos, por aquella fecha, la STC 173/1996 declara inconstitucional el segundo gravamen complementario, y, sin embargo el TC rechaza el recurso de amparo interpuesto por el recurrente aduciendo que la inconstitucionalidad se basa en el principio de seguridad jurídica que queda extramuros del proceso de amparo.

Así, al respecto de la revisión de los efectos de la cosa juzgada, el Tribunal recuerda que el amparo no es una tercera instancia para lo cual esgrime tres argumentos. En primer lugar, que la extensión de los efectos de sus sentencias no viene exigida por el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva salvo en los casos en los que el derecho vulnerado sea objeto de amparo constitucional, y esto, como sabemos, es algo que no ocurre con el artículo 31 de la Constitución. En segundo lugar, se trata de un proceso autónomo sustantivo distinto que no afecta a la firmeza de las resoluciones judiciales recurridas, si la sentencia es firme, el proceso ha fenecido. Finalmente, al resolver recursos de amparo pendientes, el TC entiende que no se encuentra vinculado por la inconstitucionalidad por él misma declarada.

Sobre cuestiones procesales que afectan a los derechos de los sujetos pasivos de tributos sobre el juego ver FALCÓN Y TELLA, R., “Efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre los recursos de amparo pendientes: La peligrosa doctrina sentada por la STC 159 / 1997 de 2 de octubre en relación con el gravamen complementario de la tasa sobre el juego”, *Quincena Fiscal*, nº 20, 1997, pp. 5-10; ALONSO GARCÍA, R., “Spanish Constitutional Court, judgment 58/2004 of 19 April 2004. Tax on the use of gambling machines”, *Common market law review*, vol. 42, nº 2, 2005, pp. 535-548; RUIZ GARIJO, M., “STC 111/2001, de 7 de mayo: gravamen complementario a la Tasa fiscal sobre el Juego supuesta vulneración de los derechos a la igualdad y a la tutela judicial efectiva en relación a la tributación de las máquinas tragaperras”, *Crónica Tributaria*, nº 107, 2003, pp. 166-169; BLASCO SOTO, M^a.C., “La constitucionalidad de la ley inconstitucional (comentario a la STC 159/1997, de 2 de octubre, resolutoria de un recurso de amparo)”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 328, pp. 1-11.

A juicio del Tribunal, “a ello no empece el que la STC 173/1996 haya declarado inconstitucional y nulo el artículo que establecía el gravamen que origina dicha liquidación por la vulneración de un principio, el de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), no susceptible de amparo constitucional”, como ya argumentara en las SSTC 159/1997 (fundamentos jurídicos 6º y 7º), 183/1997 (fundamento jurídico 4º), 55/1998 (fundamento jurídico 2º), 71/1998 (fundamento jurídico 5º), a cuyos razonamientos se remite.

Por otro lado, el TC entiende que (FJ 2) tampoco cabe estimar la queja relativa a la vulneración del principio de igualdad, escindida en la demanda en tres distintas alegaciones. La primera se refiere a la aplicación de una cuota única para las máquinas recreativas de la misma categoría, sin atención a los rendimientos que genera la explotación de cada una de ellas. Pues bien, el Tribunal rechaza esta alegación basándose en lo señalado en las mismas sentencias (SSTC 159/1997; 183/1997; 55/1998 y 71/1998) pero en distintos fundamentos jurídicos⁵²¹.

Igualmente, para el TC, las otras dos alegaciones de desigualdad constitucionalmente relevantes son claramente rechazables. La segunda, referida al diferente régimen jurídico que rige el juego en el sector privado y en el sector público, porque a su juicio carece ostensiblemente de un presupuesto mínimamente homogéneo que dé lugar a la comparación de consecuencias jurídicas desde la estricta perspectiva del artículo 14 CE. La tercera, que se construye a partir de ciertas diferencias territoriales en el tratamiento administrativo de las autorizaciones para la explotación de máquinas recreativas, porque desconoce que el principio constitucional de igualdad no puede fundamentar, como aquí se pretende, un reproche de discriminación por indiferenciación⁵²².

En la idéntica línea, la Sala primera del TC, en sentencia 36/1999, de 22 de marzo, deniega el recurso de amparo por vulneración del artículo 14 CE realizada por la “tasa” fiscal juego en la configuración dada por el artículo 38.2 de la Ley 5/1990, que establece un gravamen indiferenciado para todas las máquinas de tipo “B” pese a que el

⁵²¹ SSTC 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3º y 4º), 183/1997 de 28 de octubre (FJ 3º), 55/1998, de 16 de marzo (FJ 3º) y 71/1998 ,de 30 de marzo (FJ 4º).

⁵²² Entre otras SSTC 86/1985, de 10 de julio; 109/1988, de 25 de junio; 308/1994, de 21 de noviembre.

resultado de dicha explotación es distinto en función de la Comunidad Autónoma, municipio o incluso local en que la misma esté instalada.

Quien solicita el amparo en este asunto esgrime que el de igualdad es un principio tributario básico que exige que quienes desempeñan actividades económicamente equiparables sean gravados de forma sustancialmente semejante, reseñando que lo que se les exige desde un punto de vista tributario a las empresas operadoras no se exige a ninguna otra empresa mercantil o industrial.

Pues bien, el TC deniega el amparo porque a su juicio este trato tributario no supone una discriminación con otros sectores económicos que sea contraria a la igualdad del artículo 14 de la CE. Como sabemos, razones de oportunidad en su política jurisdiccional, para evitar el desbordamiento del recurso de amparo, han provocado que la Constitución enumere en artículos distintos la igualdad ante la ley (14) y el principio de igualdad tributaria (31). Así a tenor del Tribunal, y este es un argumento utilizado en distintas sentencias,⁵²³ la desigualdad fundada no en el artículo 14 sino en 31 CE, no es susceptible de ser corregida en amparo porque lo que se está alegando es una discriminación por indiferenciación resultante de aplicar una misma cuota única para todas las máquinas de la misma categoría; el artículo 14 no ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato.

Llegados a este punto RODRÍGUEZ BEREIJO⁵²⁴ entiende que extender los efectos de la doctrina de la discriminación por indiferenciación también al artículo 31 puede suscitar serias dudas. En primer lugar, porque dada la especial ligazón entre el principio de igualdad tributaria y los principios de generalidad, capacidad económica y progresividad, parece claro que el legislador tributario debe gravar de forma igual manifestaciones iguales de riqueza o capacidad económica y de forma diferente manifestaciones de capacidad económica que sean diferentes. En este sentido, para tratar de forma igual manifestaciones de capacidad económica diferentes debe haber

⁵²³ Por todas ellas la STC 159/1997, igual que las SSTC 123/1997 de 1 de julio; 55/1998, de 16 de marzo; 71/1998 de 30 de marzo; y 137/1998 de 29 de junio, donde, como hemos visto, rechaza que la imposición de gravamen complementario fuese discriminatorio para las empresas del juego respecto de otros sectores o respecto del propio sector del juego; la STC 200/1999, de 8 de noviembre, que rechaza por el mismo motivo que la tributación máquinas recreativas de tipo “B” vulnere el artículo 14 CE; el ATC 1/2000 Sección 1ª, Sala 1ª, de 22 de julio, que inadmite el recurso de amparo interpuesto por un casino por discriminación en el tratamiento tributario de estas entidades respecto de otras empresas de juego, entre los propios casinos (según su categoría) y entre los casinos y el resto de empresas dedicadas a otros sectores económicos ajenos al juego.

⁵²⁴ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España...*, ob. cit., p. 196.

razones que lo justifiquen objetiva y razonablemente. En segundo lugar, porque habida cuenta la especial ligazón entre los distintos principios de justicia tributaria, afirmar que el principio afectado no es el de igualdad tributaria sino el de capacidad económica resulta tautológico. Sin embargo, el test de igualdad propuesto por RODRÍGUEZ BEREIJO⁵²⁵, aun admitiendo las limitaciones a las que antes hacíamos referencia, podría llevarnos a concluir que el tratamiento tributario conferido a las máquinas recreativas y de azar, al menos en lo que atañe a la “tasa” podría llegar a determinarse como inconstitucional pues 1) existe una diferencia de trato con el resto de sectores económicos u operadores de juego en sentido amplio; 2) existe una idoneidad en los términos de comparación al menos en lo que se refiere entre subsectores homónimos (empresa operadora de calle/empresario hostelero, empresa operadora de calle/empresa operadora de salones...) 3) no existe a priori una justificación objetiva y razonable que fundamente las mismas; 4) tales desigualdades no son adecuadas y proporcionadas para la consecución del fin legítimo (evitar situaciones conflictivas desde el punto de vista del orden público, ludopatías, blanqueo de capitales...) que puede llegar restringir un derecho como el que es objeto de estudio en estas líneas; y, finalmente, 5) un criterio de normalidad o generalidad de los casos, el recogido en el régimen estatal, autonómico y foral que regula el Tributo sobre el Juego, en el sentido de que la desigualdad no se produce en un supuesto puntual sino que es más generalizada.

En este orden de asuntos, habida cuenta de lo antedicho, podríamos señalar que si bien existen razones que fundamentan un estudio constitucional sosegado de los tributos que gravan la actividad de juego desde el punto de vista del principio de igualdad tributaria, la práctica del Constitucional ha impedido sistemáticamente el análisis del mismo por razones meramente procesales que obvian que la consecución de la justicia tributaria depende, también, del acceso a los tribunales de los obligados tributarios en defensa, precisamente, de su derecho/obligación a tributar según su capacidad económica en un sistema tributario justo que atiende a los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

⁵²⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia...*, ob. cit., p. 103.

4. Principio de progresividad

El principio de progresividad inherente al principio de proporcionalidad de todo Estado de Derecho, se proyecta en el ámbito de la libertad de empresa en la medida en que la propiedad es una condición y garantía de las libertades personales, la autonomía individual y el desarrollo de la personalidad.

Tal y como hemos señalado en el epígrafe referido al mismo, el principio de progresividad es un principio que se predica del sistema tributario en su conjunto, lo cual permite que, sin miedo a equivocarnos, podamos afirmar que no hay ningún óbice en que los Tributos sobre el juego no guarden, en ningún momento, una progresividad en sus tipos impositivos propia de otros impuestos como el IRPF.

En efecto, como vimos con ocasión del análisis de la estructura impositiva de estos impuestos, los tributos sobre el juego no recogen un gravamen que aumente a medida que la base imponible de los mismos crezca, y, pese a que eventualmente pudiera considerarse apropiado por contribuir a una mayor adecuación a la capacidad económica de las empresas operadoras, no por ello existe tacha constitucional puesto que en materia tributaria la justicia redistributiva se exhorta no singularmente por cada uno de los tributos, sino a través de la constelación tributaria formada por la conexión entre todos ellos.

En definitiva, las cuotas fijas de la “tasa no se pueden considerar de carácter regresivo en sí mismas, ya que, de hecho, la progresividad de nuestro sistema tributario se ha encomendado tradicionalmente a los impuestos que gravan la renta y el patrimonio, por lo que, no resultan contrarias al principio de progresividad.

5. Principio de no confiscatoriedad

En cuanto al principio de no confiscatoriedad, decíamos que impide una presión fiscal tan elevada que comprometa el mínimo vital de subsistencia o produzca una descapitalización del obligado tributario. Obviamente, el principio de no confiscatoriedad opera como un límite del principio de progresividad, que en cualquier caso no se tiene por qué traducir en un límite concreto o porcentual en los tributos progresivos, sino que debe entenderse como prohibición de una presión fiscal excesiva, que pueda llegar a impedir, en el conjunto de los principios examinados, que el sistema tributario pueda calificarse como “justo”.

Respecto a este principio, el Tribunal Constitucional ha afirmado que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir; y que es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que, además, se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 CE.

Así las cosas, pese a que en palabras del TC, este principio obliga a no agotar la capacidad económica por parte del sistema tributario en su conjunto,⁵²⁶ esta afirmación ha sido cuestionada al señalar que el principio de no confiscatoriedad puede ponerse en conexión con un tributo o conjunto de tributos, de modo que estaríamos ante un supuesto de inconstitucionalidad, si en alguno de los casos el porcentaje de gravamen pudiera considerarse confiscatorio⁵²⁷.

A falta de un límite legal o una cuantía establecida por el Constitucional respecto al umbral de la confiscatoriedad, procede realizar una interpretación conjunta de la forma en que se ha/n configurado el tributo/ los tributos que inciden en la capacidad económica de un contribuyente, de suerte que habría que analizar si refleja un criterio de racionalidad necesariamente conectado con los de principios constitucionales de justicia tributaria.

En cuanto a la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar, recordemos que el artículo 3 del RDL 16/1977, de 25 de febrero, establece que las empresas operadoras que desarrollan las actividades del juego, y en particular la referida a la explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos, quedarán sujetos a la “tasa” fiscal, “con independencia de los tributos estatales y locales a que estén sometidos”. Ahora bien, si con la “tasa” lo que realmente se ha pretendido gravar es el beneficio empresarial, la normativa estatal debiera haber previsto métodos de cuantificación que permitiesen gravar de forma más proporcional a los sujetos pasivos que manifiesten una mayor capacidad económica. Una diferente cuantificación de la “tasa” (basada en un porcentaje, teniendo en cuenta los períodos en los que la

⁵²⁶ Por lo que una sola figura tributaria no puede tener esa posibilidad.

⁵²⁷ Así las cosas, un solo gravamen o la acumulación de gravámenes sobre una misma manifestación de riqueza podría resultar contraria al principio de no confiscatoriedad.

máquina ha estado realmente en activo...) podría haber resultado significativamente más respetuosa con este principio.

En cualquier caso, teniendo en cuenta no sólo el incremento excepcional de la “tasa” que grava las máquinas recreativas en determinados períodos, sino sobre todo, los diversos impuestos que inciden en la actividad, la eventual inconstitucionalidad de la tributos que grava las máquinas recreativas va a derivar de la “excesividad tributaria”, en otras palabras, de la vulneración del principio de no confiscatoriedad. La actividad prestada por empresas operadoras de máquinas recreativas y de azar está sometida a multitud de tributos de distinta índole, una multimplicación que por sí sola, según indicaba la STC 37/1987, no tiene por qué ser reputada como ilegítima. Sin embargo entendemos, con RODRÍGUEZ BEREIJO,⁵²⁸ que la acumulación de los distintos impuestos superpuestos en un mismo objeto imponible, el beneficio obtenido por las máquinas recreativas y de azar, puede tener alcance confiscatorio si la riqueza gravada resulta vaciada de contenido por el establecimiento de una imposición excesiva. Según adelantábamos en apartados precedentes, el montante actual del tributo, la imposibilidad de repercusión a los jugadores, así como la aplicación del resto de tributos que inciden en el sector, podrían llevar a considerar que esta “excesividad tributaria”, que el conjunto de la tributación sobre este sector económico raya la inconstitucionalidad por tener un alcance confiscatorio prohibido expresamente por el artículo 31.1 de la Constitución. En esta tesitura, el beneficio industrial del sector afectado podría quedar tan mermado que difícilmente se llegaría a cubrir gastos, hecho que, como la práctica ha demostrado⁵²⁹, ha provocado la desaparición de un gran número de empresas del sector y la retirada de no pocas máquinas recreativas⁵³⁰.

En definitiva, debiera conseguirse un equilibrio fiscal y tributario que corrigiese, las posibles disfunciones que pueda sufrir el sector del juego en su tributación⁵³¹.

⁵²⁸ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, ob. cit., p. 211.

⁵²⁹ Ver al respecto el reciente Informe de la Fundación Codere presentado el pasado 29 de noviembre o el último Informe sobre el Juego elaborado por la Dirección General de Ordenación del Juego del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y disponible en la siguiente dirección electrónica: <https://www.ordenacionjuego.es/es/memorias-informe-anual>.

⁵³⁰ Según datos recogidos en el último informe de la Fundación Codere antes mencionado, entre 2010 y 2016 se ha observado una reducción del 22% del parque de máquinas en bares y restaurantes.

⁵³¹ Sobre la incidencia del principio de no confiscatoriedad en los tributos sobre el juego *vid.* FALCÓN Y TELLA, R., “La llamada “tasa sobre combinaciones aleatorias” (I) su naturaleza impositiva” *Quincena Fiscal*, 2000, nº 17, pp. 5-8; FALCÓN Y TELLA, R., “La llamada tasa sobre

6. Principio de justicia

Decíamos en apartados precedentes que los principios de generalidad, capacidad económica y progresividad garantizan cierta justicia, entendida ésta como prohibición de desigualdades intersubjetivas.

Comentábamos cómo, así interpretado, el principio de justicia tributaria sirve de hilo conductor para la aplicación del resto de principios materiales tributarios, añadiendo que su utilización no debe quedarse en lo meramente formal sino que ha de fijarse, también, su concreción en la práctica, algo que, como mencionábamos, en ocasiones resulta harto difícil en un sistema tributario que, como el nuestro, es alambicado por la confluencia de distintos titulares del poder financiero, por la existencia de diversos regímenes especiales, y de distintos procedimientos de aplicación de los tributos en los que en ocasiones prima la practicabilidad administrativa frente a los derechos de los contribuyentes.

Parafraseando a CALVO ORTEGA,⁵³² señalábamos que la alusión a lo justo del sistema obliga a realizar la impugnación del mismo partiendo de la globalidad y desde la comparación de la imposición que afecta a grupos de sujetos, a tipos de ingresos, a bienes determinados, lo que nos permite rebatir normas con un planteamiento global respecto a una materia imponible definida, en nuestro caso, la que afecta al juego.

Así las cosas, partiendo de la idea de que *la injusticia de un sistema lo es también para un sujeto aislado aunque siempre con un planteamiento intersectorial o intergrupar*, debemos considerar la posibilidad de atribuir el calificativo de injusto al conjunto de tributos que gravan la actividad del sector de máquinas recreativas y de azar. En efecto, a pesar de las opiniones esgrimidas por el Tribunal Constitucional, parece claro que los distintos tributos que gravan la actividad de este subsector en su conjunto, o individualmente considerados en lo que se refiere a la “tasa” de juego, conculcan los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad, principios éstos que, no podemos olvidar, se aglutinan bajo el principio sintético de justicia.

combinaciones aleatorias (II): Su radical incompatibilidad con el principio de capacidad contributiva en el marco del sistema tributario actual”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2000, pp. 5-8.

⁵³² CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J. *Curso de Derecho Financiero : I. Derecho Tributario. Parte general y parte especial: II. Derecho Presupuestario*, ob. cit.

Pues bien, si partimos de la premisa de que el principio de justicia es el hilo conductor del resto de principios, aquél que une y entrelaza los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad, y si tenemos en cuenta que dichos principios son quebrantados por los distintos tributos que gravan la actividad de las máquinas recreativas y de azar, es obvio que, por mero silogismo, desde un punto de vista sistémico, entendido éste en los términos predicados respecto a su planteamiento intergrupar, la fiscalidad del juego conculca, también, el principio de justicia tributaria.

Más aún, fuera de su consideración sistémica, si analizamos el principio de justicia tributaria desde la óptica de la aplicación singular de los tributos que gravan el juego, podemos, igualmente, llegar a la misma conclusión.

Si, como comentábamos, extendemos el principio de justicia tributaria como mecanismo de cobertura y cierre, como refuerzo dialéctico, ante situaciones que adolecen de una falta de proporcionalidad, en las que existen exigencias procedimentales excesivas, garantías exorbitantes... que se consideren como injusticias, podríamos, del mismo modo, tildar la tributación que grava las actividades de juego como contraria a la Constitución.

Son muchas las razones que nos llevan a realizar esta última reflexión, pero, sin duda, de entre todas ellas podríamos destacar: las alegadas razones de practicabilidad en la imposición de una cuota fija que, al día de la fecha, carecen de justificación; la consideración de rentas inexistentes en el caso de los permisos ligados a establecimientos inhabilitados o en situación de baja temporal; la discriminación existente en la NFGT y normativa autonómica reguladora de la “tasa” en cuanto a la imposibilidad de solicitar fraccionamientos y aplazamientos en la “tasa”; la no consideración de los permisos de explotación de máquinas recreativas como activo empresarial susceptible de constituirse en garantía en el caso de que se quieran aplazar deudas ligadas a la tributación en sede del IRPF o IS de las empresas operadoras; la intendencia en las haciendas que obliga a los operadores de juego a utilizar medios físicos para comunicarse con la hacienda en lo que se refiere a la “tasa”;... Muestras todas ellas que, en definitiva, evidencian una discriminación manifiesta de este subsector respecto de la generalidad de los operadores económicos en la aplicación concreta de las normas tributarias que afectan a su actividad. Más aún, de la jurisprudencia constitucional analizada en párrafos anteriores se desprende que las restricciones sistemáticas a la posibilidad de utilizar el recurso de amparo en la materia,

la inoperatividad de determinadas sentencias para aquellas empresas operadoras a las que no les fue denegada la interposición de una cuestión de inconstitucionalidad, la negación reiterada de entrar en el fondo del asunto, en el análisis de la cuestión alegando razones meramente procesales, son muestra de una aplicación viciada, una utilización interesada del ordenamiento que basándose en cuestiones de practicabilidad deniega la justicia tributaria de forma recurrente en el ámbito de los tributos sobre el juego.

En este sentido, aun reconociendo la escasa operatividad práctica que pudiera tener este recurso en el ámbito jurisdiccional, no podemos olvidar que ante la negativa a reconocer la conculcación de los principios singulares de capacidad económica, no confiscatoriedad e igualdad, lo cierto es que la transgresión del principio de justicia tributaria, como especificación del principio general de justicia, debiera, a modo de cláusula de cierre, servir para contrariar desde un punto de vista constitucional los tributos sobre el juego.

Para ello, el test de proporcionalidad, el análisis de la razonabilidad, no sólo de esta normativa tributaria, sino también, de la aplicación de la misma en todo el espectro del ordenamiento (legislación-administración-judicatura), aparece como un instrumento que, como hemos indicado para otros principios, coadyuva en la determinación de una determinada materia como contraria a la Constitución. Volveremos sobre este extremo en las conclusiones.

De lo recogido en estas líneas parece inferirse que, si bien la regulación concreta de la “tasa” sobre los juegos de suerte, envite o azar y los propios tributos que gravan la actividad de las máquinas de juego en su conjunto pudieran tildarse de inconstitucionales, razones de distinta índole han impedido un pronunciamiento en tal sentido por parte del Tribunal Constitucional. Este hecho nos obliga a buscar nuevas vías de protección de los derechos tributarios de sus sujetos pasivos fuera del ordenamiento patrio, en concreto dentro del ordenamiento de la Unión Europea, ámbito cuyo análisis realizamos en el siguiente capítulo.

**CAPÍTULO IV: LOS TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO Y EL ORDENAMIENTO
DE LA UNIÓN EUROPEA**

Veámos en apartados precedentes cómo un completo análisis de los tributos sobre el juego requiere su examen desde una perspectiva europea. Por su ubicuidad, la trascendencia de este ordenamiento pudiera considerarse desde cualquiera de los círculos concéntricos con los que RUIZ ALMENDRAL define los límites que el Derecho de la Unión impone al poder tributario de los Estados miembros⁵³³. Así, desde la óptica del Derecho Aduanero, reflexionando sobre su eventual consideración como medidas de efecto equivalente a los aranceles; desde el punto de vista de los impuestos indirectos en los que los órganos comunitarios tienen competencias, observando su posible consideración como impuestos sobre el volumen de negocios y la relación existente entre el Tributo sobre el juego y el IVA; y, finalmente desde el enfoque que aportan las instituciones europeas en el ámbito de los impuestos directos, y el modo en que las libertades fundamentales, el derecho de la competencia, la prohibición de ayudas de Estado, las normas antidiscriminación o los derechos fundamentales afectan a estos últimos. Como veremos, es precisamente desde esta última perspectiva que abordaremos el estudio de los tributos que gravan la actividad de las máquinas de juego.

Los Tratados Constituyentes de la Unión Europea suponen la instauración de los pilares para la construcción de una Europa cohesionada que pone fin a la división del continente pero que en cualquier caso respeta el entorno social, cultural y económico de sus Estados miembros. En este sentido, aun cuando el Tratado de Lisboa (artículo 2.2. TFUE) defina el mercado comunitario como un “espacio sin fronteras interiores” lo cierto es que en determinadas áreas consideradas como sensibles, entre ellas el desarrollo de juegos de suerte, envite o azar, se aceptan adecuaciones territoriales cuando existen valores culturales diversos entre los distintos Estados miembros (EEMM). Precisamente estas adecuaciones territoriales a las estructuras morales, políticas y constitucionales de cada Estado miembro (EM) implican una polarización en los regímenes que regulan el mercado de juego (tanto *online* como *off-line*) dando lugar a diversos marcos regulatorios entre los que destacan tres escenarios; prohibición total, régimen monopolista; o régimen de asignación de licencias⁵³⁴.

⁵³³ RUIZ ALMENDRAL, V., “Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: consecuencias de un federalismo fiscal inacabado”, *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 64, 2017, p. 19.

⁵³⁴ Ver al respecto ORÓN MORATAL, G., “Notas en torno a la fiscalidad sobre el juego en Francia, Portugal y Suiza”, *Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 2, 1987, pp. 77-90; ARENDTS, M., “A view of European Gambling Regulation from the perspective of the private operators”, en LITTLER A.; FIJNAUT C. (Ed.) *The Regulation of Gambling: European and National*

En el primero de los casos, el establecimiento de una política restrictiva tiene por objeto salvaguardar los intereses del consumidor, prevenir el fraude, el juego ilegal y los “vicios” del juego. En el segundo y el tercero, además de los anteriores, podría también asegurarse que las ganancias derivadas del mercado del juego se canalizan a determinados servicios que persiguen fines de interés público. Así por ejemplo, en el caso del juego *online*, Estados miembros como Alemania o los Países Bajos han prohibido la oferta, total o parcial, de juegos de suerte vía Internet. En segundo lugar, algunos ordenamientos jurídicos europeos, han creado un régimen monopolista en el mercado del juego *online*. Por ejemplo en Portugal, hasta la entrada en vigor del Decreto Ley nº 66/2015 de 29 de abril, estos servicios son ofrecidos por una entidad del Estado o por una persona colectiva de derecho privado, la Santa Casa de la Misericordia, con el derecho exclusivo a su explotación. Finalmente, un gran número de países (como Dinamarca, Estonia, Francia, Italia y España) han optado por aplicar un régimen de licencias para la actividad del juego en línea, autorizando a la operadora de juego a ofrecer este tipo de servicios en el mercado interno de ese Estado miembro, con lo que han contribuido a promover la liberalización y el desarrollo de un mercado en ascenso.

En esta tesitura poliédrica si bien el juego no es considerado como un “servicio” a armonizar en el Derecho comunitario, la prestación de actividades de juego y la normativa que lo regula requiere necesariamente que se su estudio se aborde desde una perspectiva supranacional, en este caso, desde una perspectiva europea. En efecto, más

Perspective, Martinus Nijhoff Publishers, Den Haag, 2007, pp. 41-52; DEL NINNO, A. “Online Gambling in the European Union: A Compared Analysis of the Current Legal Framework in Some EU Member States”, *Gaming Law Review*, vol. 6, nº 5, 2002, pp. 417-423; ANDRÉS ALVEZ, R., “La nueva regulación del juego en Reino Unido Act Gambling 2005 como paradigma para otras normativas de la Unión Europea y base para el desarrollo del juego por Internet: Actualidad del juego por internet en España”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 21, 2007, pp. 501-514; ANDRÉS ALVEZ, R., “Análisis de la ley relativa a la apertura a la competencia y a la regulación del sector de los juegos de suerte y de azar en línea en Francia”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 29, 2010, pp. 531-548; GARCÍA CABA, M.M., “Los modelos europeos del juego *online*”, en PALOMAR OLMEDA A. (Dir.) *El juego online*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 67-120; MANTECA VALDELANDE, V., “Regulación del juego en la Unión Europea (I)”, *Unión Europea Aranzadi*, nº 1, 2011, pp. 7-17; MANTECA VALDELANDE, V., “Regulación del juego en la Unión Europea (y II)”, *Unión Europea Aranzadi*, nº 2, 2011, pp. 15-26; MANTECA VALDELANDE, V., “El régimen del juego en el ámbito de la Unión Europea”, en HERRÁIZ SERRANO, O. (Coord.) *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 725-865; BARBA SÁNCHEZ, R.; GARCÍA RIVAS, D., “Derecho Comunitario y juego online” en PALOMAR OLMEDA, A. (Dir.), *El juego on line*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 199-262; HÖRNLE, J.; ZAMMIT, B., *Cross-border online gambling law and policy*, Edward Elgar Pub, Cheltenham/Northampton, 2010.

allá del juego *off-line*, aunque no esté en la óptica legislativa de las instancias europeas, la naturaleza transfronteriza del sector del juego en línea, su ubicuidad, ha hecho que esta actividad se convierta en un reto para la UE. Factores como la proliferación de los diferentes modelos regulatorios antes mencionados y la existencia de mercados paralelos (grises o negros) y, asociados a éstos, la problemática de la protección de los consumidores, han pesado en las acciones de los diversos EEMM, de forma que es posible que este nuevo canal de actividad esté planteando desafíos que los Estados, como figura individual, son incapaces de lidiar adecuadamente⁵³⁵. Cuando en septiembre de 1992, los Estados miembros de la Unión Europea debaten, por primera vez, la cuestión de juegos de azar en el mercado interno a raíz de un informe preparado por Coopers & Lybrand para la Comisión Europea, finalmente la reunión del Consejo en Edimburgo, acuerda no buscar ninguna armonización a nivel europeo la materia⁵³⁶. Ante la ausencia de reglamentación específica para el juego a nivel de la Unión corresponde a la Comisión Europea, ayudada por instituciones como el TJUE, orientar a los Estados miembros en el desarrollo de políticas reguladoras estables y propensas a la protección de los consumidores de este mercado. Muestra de ello es el *Acuerdo de cooperación entre las autoridades reguladoras del juego de los Estados miembros del EEE relativo a los servicios de juegos de azar en línea*, Libro verde sobre el juego en línea en el mercado interior, SEC (2011) 321 final, presentado por la Comisión en marzo de 2011.

Por su parte, y aun asumiendo que no existe armonización en la materia, debemos también analizar la actividad de juego como una actividad económica similar a cualquier otra, trayendo a colación el artículo 57 del Tratado de Funcionamiento de la Unión que recoge una serie de prestaciones que, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, capitales y personas, se consideran como servicios. En concreto se consideran como tales las actividades de carácter industrial; las de carácter mercantil; las actividades artesanales; y, finalmente, las propias de las profesiones liberales. En este orden de asuntos, a pesar de las

⁵³⁵ En este sentido DUARTE CORDEIRO J., “El nuevo régimen jurídico de los juegos y apuestas online en Portugal”, *Modelo de Regulación y Marco Global, Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, N° 40, 2016, p. 50, entiende que la reglamentación del juego online es ineludible, pues “las cuestiones técnicas, jurídicas y sociales que enfrenta los gobiernos en los procesos de regulación no se abordan de manera adecuada por lo Estados miembros de forma individual, especialmente debido a la dimensión transfronteriza”.

⁵³⁶ Punto 3º del Anexo 2, Parte A, de las Conclusiones de la Presidencia- Consejo Europeo, Edimburgo, 11 y 12 de diciembre de 1992.

particularidades de orden moral⁵³⁷ y público que acompañan a una actividad tan particular como la de juego, en ausencia de especificaciones que la exceptúen, nada impide que los servicios prestados por este sector económico sean precisamente eso, considerados como una prestación de servicios más sometida al ordenamiento estatal, al de la Comunidad Autónoma pertinente, y, como no, al ordenamiento europeo.

Así pues, el presente capítulo pretende analizar la tributación a la que se somete la actividad de las máquinas de juego desde una perspectiva europea, tomando en consideración sólo aquellos puntos en los que el Derecho Europeo puede resultar de interés en el estudio de esta temática. Para ello, se contempla el juego ofertado por dichos aparatos, así como la normativa que lo regula, partiendo de un enfoque múltiple en el que, comenzando con la consideración que merece el propio ejercicio de la actividad desde el punto de vista de las libertades fundamentales recogidas en el TFUE, se realiza un estudio de la jurisprudencia del TJUE en la materia. En efecto, al igual que la Comisión Europea, el TJUE ha contribuido en gran medida a la armonización y la regulación del juego en la UE⁵³⁸. La jurisprudencia que viene constituyendo en los últimos años, (hasta 40 sentencias en la tema), por análisis y pronunciamientos respecto a los diversos marcos normativos que establecen barreras a la oferta de los juegos de azar, o respecto a la forma en que se asignan las licencias y concesiones, ha contribuido fuertemente a facilitar la coexistencia de las distintas regulaciones existentes en los EEMM.

Una vez asentadas las bases dogmáticas de dichas libertades fundamentales como límite a la fiscalidad del juego, pasaremos a continuación a analizar el mismo desde la visión ofrecida por el Derecho de la Competencia, principalmente, como se apuntaba en capítulos anteriores, desde la posición ofrecida por la regulación de las ayudas de Estado.

Finalmente y en expresa relación con los principios de justicia tributaria analizados en el Capítulo III de esta obra desde una perspectiva nacional, se procederá

⁵³⁷ En concreto, las particularidades de orden moral, religioso o cultural, junto con las consecuencias perjudiciales para el individuo y la sociedad que desde un punto de vista moral y económico pudieran llevar consigo los juegos y las apuestas han venido a justificar la determinación por parte de las autoridades nacionales de las exigencias técnicas y administrativas en la materia para asegurar la protección de los consumidores y del orden social.

⁵³⁸ Al respecto VAN DEN BOGAERT, S.; CUYVERS, A., “Money for nothing?: The case law of the EU Court of Justice on the regulation of gambling”, *Common Market Law Review*, vol. 48, nº 4, 2011, pp. 1175-1213; MULDER J., “A new chapter in the European Court of Justice gambling saga: a stacked deck?”, *Legal issues of economic integration*, vol. 38, nº 3, 2011, pp. 243-262.

al examen de la normativa tributaria que grava la materia desde el punto de vista de la protección conferida a los derechos de los contribuyentes en la Carta Europea de Derechos Fundamentales así como en el Convenio Europeo de Derechos Fundamentales.

I. LIBERTADES FUNDAMENTALES

1. El juego como actividad económica. Aplicación de la libertad de establecimiento y libertad de circulación para empresas operadoras de servicios de juego.

Veámos en líneas precedentes cómo con arreglo a los Tratados, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, capitales y personas, las prestaciones realizadas a cambio de una remuneración se consideran como servicios. En particular, se consideran como tales las actividades de carácter industrial; las de carácter mercantil; las artesanales, y finalmente las propias de las profesiones liberales.

Siguiendo los artículos 56 y 57 TFUE, el TJUE⁵³⁹ entiende que con arreglo a los Tratados deben calificarse como servicios las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración y aquellas que comprenden en particular las actividades de carácter mercantil⁵⁴⁰. Como analizaremos más adelante, el factor determinante que hace que una actividad esté comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas a las libertades fundamentales es su carácter económico, a saber, que la actividad se ejerza con contrapartida económica.⁵⁴¹

Así las cosas la actividad de juego puede estar ligada 1) a la libre circulación de mercancías⁵⁴² cuando se trate, por ejemplo, de la importación de máquinas o aparatos de

⁵³⁹ Sobre la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la materia ver el Informe *Guide to the Case Law of the European Court of Justice on Articles 56 et seq.* publicado por la Comisión Europea, disponible en <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/16743?locale=es>.

⁵⁴⁰ Para una visión global de lo que el TJUE viene reconociendo como servicio ver ENCHELMAIER S., “Always at Your Service (Within Limits): The ECJ’s Case Law on Article 56 TFEU (2006–11)”, *European Law Review*, nº 5, 2011, pp. 615-650.

⁵⁴¹ Sentencia de 23 de febrero de 2016, *Comisión vs Hungría*, C-179/14, párrafo 154.

⁵⁴² Así viene a instituirse, entre otras en la sentencia de 11 de septiembre de 2003, *Anomar y otros*, C-6/01, apdo. 55, en virtud de la cual, *sin que sea preciso calificar la importación de máquinas tragaperras como accesoria de su explotación, se ha de apreciar que, incluso si la explotación de esos aparatos estuviera ligada a la operación consistente en importarlas, la primera de estas actividades entra en el ámbito de las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios y, la segunda, en el de las relativas a la libre circulación de mercancías.*

juego; 2) a la libre circulación de capitales,⁵⁴³ cuando sea de aplicación la liquidez internacional;⁵⁴⁴ o 3) esporádicamente incluso a la libre circulación de personas, verbigracia, en la mencionada liquidez internacional o cuando, lo que se dirima sea la posibilidad de que nacionales de Estados miembros habilitados con carnets profesionales para trabajar como *croupiers* en los casinos ubicados en dicho Estado puedan hacerlo en otro EM. Sin embargo, en lo que nos atañe, cuando hablamos de actividad de juego no nos referimos a ninguna actividad que se circunscriba de manera principal a las antedichas, (aunque obviamente sí de forma tangencial o accesoria), sino a la actividad de juego consistente en la explotación de medios materiales y personales que permitan ofrecer una prestación, un tiempo de uso y disfrute, y eventualmente un premio, a las personas usuarias de la misma. A estos efectos, la actividad de juego debe considerarse como una actividad económica más, como una prestación de servicios como cualquier otra que por razones de protección social se somete, eso sí, a férreos controles administrativos.⁵⁴⁵

En este sentido, pese a que precisamente son cuestiones relacionadas con el orden público y la protección de los consumidores las que excluyen las actividades de juego por dinero, incluidas las loterías y apuestas, del ámbito de aplicación de la Directiva 2006/123/CEE, de 12 de diciembre, de servicios en el mercado interior,⁵⁴⁶ no

⁵⁴³ Sobre la libre circulación de capitales ver RAMALLO MASSANET, J.; DE LA HUCHA CELADOR, F.; ZORNOZA PÉREZ, J., “Aspectos fiscales de la libre circulación de capitales en la Comunidad Europea”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, nº 38, 1992, pp. 30-98.

⁵⁴⁴ Sobre la apertura de la liquidez internacional en materia de juego, ver el Proyecto de resolución por el que se acuerda autorizar una modalidad de liquidez distinta a la propia de la participación de los jugadores con registro de usuario español para el juego de póquer online y por el que se modifican determinadas resoluciones sobre las actividades de juego previstas en la ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, abierta a información pública el 28 de julio de 2017 y objeto de posibles alegaciones hasta el pasado 1 de octubre de 2017. Ver asimismo el Acuerdo sobre liquidez compartida suscrito el 6 de julio de 2017 en Roma entre los representantes de las autoridades nacionales de juego en Italia, Francia, España y Portugal.

⁵⁴⁵ Sobre los problemas a los que se enfrenta la regulación del juego en el ámbito europeo habida cuenta de las restricciones de orden público a las que se somete ver LITTLER A.; FIJNAUT C. (Ed.), *The Regulation of Gambling: European and National Perspective*, Martinus Nijhoff Publishers, Den Haag, 2006; VLAEMMINCK, P.; DE WAEL, P., “The European Union Regulatory Approach of Online Gambling and its Impact on the Global Gaming Industry”, *Gambling Law Review*, vol. 7, nº 3, 2004, pp. 177-184; AAVV, *Study of gambling services in the internal market of the European Union. Final Report 14 June 2006*, Institut suisse de droit comparé, Laussane, 2006 disponible en http://ec.Europa.eu/internal_market/gambling/docs/study1_en.pdf. Vid. asimismo CASABONA, S., “The EU’s online gambling regulatory approach and the crisis of legal modernity” *EU Center in Singapore, Working Paper*, nº 19, 2014.

⁵⁴⁶ Igualmente excluyen los juegos de azar de su ámbito de aplicación otras directivas como la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico); o la Directiva

cabe duda de que nos encontramos con una prestación de servicios cuya consideración debe centrarse en la aplicación del Derecho primario de la Unión.⁵⁴⁷

Años antes de dicha directiva, tal extremo fue confirmado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en diversas sentencias. El TJUE realiza por primera vez semejante afirmación en 1994, en el asunto *Schindler*,⁵⁴⁸ en el que instituye que la importación en un Estado miembro de material publicitario y de billetes de lotería para que los habitantes de dicho Estado miembro participen en una lotería organizada en otro Estado miembro constituye un “servicio” con arreglo al Tratado y, por tanto, está comprendida en el ámbito de su aplicación. En el caso concreto de las actividades de lotería, como prestaciones efectuadas normalmente contra una remuneración consistente en el precio del billete, el Tribunal constata que no se rigen ni por las normas relativas a la libre circulación de mercancías; ni por las normas relativas a la libre circulación de personas, (que sólo se refieren a los movimientos de personas), ni por las normas relativas a la libre circulación de capitales, (que se refieren a los movimientos de capitales propiamente dichos y no al conjunto de los flujos monetarios necesarios para las actividades económicas), por lo que siguiendo el patrón antes fijado, al no tratarse de ninguna de las anteriores infiere que se trata de una prestación de servicios.

Por otra parte, a juicio del TJUE, con independencia de las restricciones a las que se pueda someter en términos razones imperiosas de interés general, sobre las que más adelante nos referiremos, su calificación de servicios no se ve afectada por el hecho de ser objeto de una normativa particularmente estricta o de un estrecho control por parte de las autoridades públicas en los distintos Estados miembros, ya que no pueden considerarse actividades prohibidas en todos ellos ni su situación puede relacionarse con

2011/83/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2011 sobre los derechos de los consumidores, por la que se modifican la Directiva 93/13/CEE del Consejo y la Directiva 1999/44/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan la Directiva 85/577/CEE del Consejo y la Directiva 97/7/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

En cualquier caso, sobre la incidencia de esta directiva en materia de juego, ver LALANDA FERNÁNDEZ, C.; MARTÍN MARTÍN, F., “La aplicación de las actividades de juego en España de la directiva comunitaria relativa a los servicios en el mercado interior (Directiva Bolkestein): Su trascendencia en la oferta empresarial de explotación de las máquinas recreativas del tipo “A”, y de las combinaciones aleatorias”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 30, 2010, pp. 53-63.

⁵⁴⁷ Libro verde sobre el juego en línea en el mercado interior, SEC(2011) 321 final, p. 11, disponible en la página web del Parlamento europeo, [http://www.Europarl.Europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0128_/com_com\(2011\)0128_es.pdf](http://www.Europarl.Europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0128_/com_com(2011)0128_es.pdf)

⁵⁴⁸ Asunto C-275/92, Sentencia del Tribunal de Justicia, de 24 de marzo de 1994.

la de las actividades relativas a productos ilícitos. Por último, en palabras del TJUE, “*ni el carácter aleatorio de las ganancias, como contrapartida de la remuneración percibida por el organizador, ni el hecho de que, si la organización de una lotería tiene finalidad lucrativa, su participación en ella pueda tener carácter lúdico, ni tampoco el hecho de que los beneficios generados por una lotería sólo puedan, por lo general, afectarse a objetivos de interés general, pueden privar a las actividades de lotería de su carácter de actividad económica*” (Índice, apdo. 1). Así las cosas, el concepto de servicios dentro del espectro de los artículos 56 y 57 TFUE, se aplicaría tanto a las actividades que permiten al usuario participar en el juego en sí como a las actividades que se desarrollan mediante la mera promoción del juego (párrafo 22).

Por su parte en *Läärä*⁵⁴⁹ se planteó la cuestión de si la legislación nacional que da a un organismo público el derecho de operar máquinas tragamonedas en el territorio del Estado miembro de que se trate es compatible con los principios de libre movimiento, y aunque en *Schindler* se relacionó con la organización de loterías, el TJUE consideró en este caso que las consideraciones de aquél caso eran igualmente aplicables a otras formas comparables de juegos de azar⁵⁵⁰.

Esta jurisprudencia se confirma en los casos *Anomar*⁵⁵¹ y *Zenatti*⁵⁵² en los que el TJUE indica que una autorización limitada de juegos de azar sobre la base de derechos especiales o exclusivos otorgados o asignados a ciertos cuerpos, debe reflejar una preocupación para causar una disminución genuina en oportunidades de juego, añadiendo, como veremos, que un gravamen sobre los ingresos de los juegos autorizados solo puede constituir una consecuencia beneficiosa incidental y no puede ser la verdadera justificación de la restricción política adoptada.

Igualmente, en el asunto *Gambelli*⁵⁵³ el TJUE dictaminó que los juegos

⁵⁴⁹ Sentencia de 21 de septiembre de 1999, *Läärä* y otros, C-124/97.

⁵⁵⁰ En esta sentencia el TJUE clarifica aún más el poder de los Estados miembros para determinar el alcance de la protección que se otorga en su territorio con respecto a las loterías y otras formas de juego, indicando que incluso si la legislación nacional en cuestión constituye una restricción de la libre circulación de servicios, la concesión de derechos exclusivos a un solo organismo público era una medida proporcional para alcanzar los objetivos de limitar la explotación de la pasión humana por apostar y evitar el riesgo de delitos y fraudes relacionados con los juegos de azar

⁵⁵¹ Sentencia de 11 de septiembre, *Anomar e.a.*, C-6/01.

⁵⁵² Sentencia de 21 de octubre 1999, *Zenatti*, C-67/98.

⁵⁵³ Asunto C-243/01, Sentencia del Tribunal de Justicia, de 6 de noviembre de 2003. Ver al respecto KEULEERS E., “*Gambelli, The Need for a European Framework for Remote Gaming*”, *Gaming Law Review*, vol. 9, nº 2, 2005, pp. 134-135; VERBIEST T.; KEULEERS E., “*Gambelli Case*

ofrecidos por medios electrónicos también entran en el ámbito de las prestaciones de servicios y que las disposiciones legales nacionales que prohíben a los operadores establecidos en un Estado miembro ofrecer juego en línea a consumidores radicados en otro Estado miembro, o inhiben la libertad de recibir y disfrutar como destinatario los ofrecidos por un proveedor establecido en otro Estado miembro, constituyen una restricción a la libre prestación de servicios⁵⁵⁴.

Así pues, en abstracto, con las matizaciones y restricciones que luego mencionaremos, con objeto de realizar una prestación de servicios de juego, el prestador de dichos servicios podría ejercer temporalmente su actividad en otro Estado miembro distinto de aquél donde las ejerce habitualmente en las mismas condiciones que imponga ese Estado a sus propios nacionales. En las siguientes líneas, trataremos de analizar los derechos que asisten a estos prestadores de servicios transnacionales cuando lo hacen de forma duradera en el tiempo o de forma puntual, esto es, sin distinguir entre la libertad de establecimiento y el derecho a la libre circulación de servicios que les protege. Ello no obstante, no olvidamos que una y otra libertad vienen reguladas en capítulos separados dentro de la sección dedicada a la libre circulación de personas, servicios y capitales. La libertad de establecimiento viene regulada en el capítulo II del Título IV del TFUE. En concreto, el artículo 49 instituye la prohibición de las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro, extendiendo dicha prohibición a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro. Asimismo, el artículo 49 recoge una primera conexión entre la libertad de establecimiento y la prestación de

Makes it Harder for Nations to Restrict Gaming”, *Gaming Law Review*, vol. 8, nº1, 2004, pp. 9-13; FERRERO J.; SERRANO M., “Un paso más en la delimitación de la relación entre las libertades fundamentales de la Unión Europea y el negocio del juego y apuestas ligadas a eventos deportivos: Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de noviembre de 2003, Asunto c-243/01 (Caso Gambelli)”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 12, 2004, pp. 511-519.

⁵⁵⁴ En concreto, el Tribunal vino a señalar que una normativa nacional que prohíbe —bajo sanción penal— el ejercicio de actividades de recogida, aceptación, registro y transmisión de apuestas, en particular, sobre acontecimientos deportivos, cuando no se dispone de una concesión o una autorización expedida por el Estado miembro de que se trate, constituye una restricción a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios que deben estar justificadas por razones imperiosas de interés general, deben ser adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persigan y no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo y deben aplicarse de modo no discriminatorio. Ver al respecto ARTETXE PALOMAR, E., “Los juegos de azar y el derecho de establecimiento y la libertad de prestación de servicios en el Derecho Europeo”, *Revista Vasca de Administración Pública-Herri Ardularitzako Euskal Aldizkaria*, nº 78, 2007, pp. 37-82.

servicios diferenciándola de las actividades realizadas por empleados o trabajadores al señalar que la libertad de establecimiento comprende el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas. En ambos casos, el contemplado en el artículo 49 para la libertad de establecimiento y en el artículo 56 para la prestación de servicios, el Tratado pretende salvaguardar el libre ejercicio de actividades económicas profesadas por trabajadores por cuenta propia, profesionales o personas jurídicas. Sin embargo, es la temporalidad, la duración del desempeño profesional, la que diferencia una y otras libertades. La libertad de establecimiento requiere el ejercicio de una actividad económica de forma estable y continuada en otro Estado miembro en tanto que la libertad de prestación de servicios ampara la posibilidad de ofrecer y prestar servicios en otros Estados miembros de manera temporal sin abandonar el país de origen⁵⁵⁵.

El TJUE ha recordado en numerosos pronunciamientos⁵⁵⁶ que el objetivo de la libertad de establecimiento garantizada en el artículo 49 TFUE es permitir a un nacional de un Estado miembro crear un establecimiento secundario en otro Estado miembro para ejercer en él sus actividades y favorecer de este modo la interpenetración económica y social en el interior de la Comunidad en el ámbito de las actividades no asalariadas. En este sentido, la libertad de establecimiento implicaría la posibilidad de que un nacional comunitario participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen, y de que se beneficie de ello ejerciendo de manera efectiva una actividad económica por medio de una instalación permanente y por una duración indeterminada. Asimismo, de la jurisprudencia del TJUE se desprende que una actividad económica puede consistir en ofrecer tanto bienes como servicios. Pues bien, como decíamos, respecto a estos últimos, la libre prestación de servicios reconocida por el artículo 56 TFUE abarca todas las prestaciones que no se ofrezcan de una manera estable y continua, a partir de un domicilio profesional en el Estado miembro de destino.⁵⁵⁷

⁵⁵⁵ Para más información al respecto CRAIG, P.; DE BURCA G., *EU Law. Text, Cases and Materials*, 6ª ed., Oxford University Press, Oxford/New York, 2015.

⁵⁵⁶ Ver por todas ellas, la sentencia de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, apdos. 53 y 54 y jurisprudencia citada.

⁵⁵⁷ Al respecto sentencias de 30 de noviembre de 1995 *Gebhard*, C-55/94, apdo. 22, y de 29 de abril de 2004, *Comisión/Portugal*, C-171/02, apdo. 25.

Al día de la fecha, como veremos, al margen de informes de determinadas presidencias⁵⁵⁸ e iniciativas puntuales y de carácter no normativo como la Propuesta de resolución del Parlamento Europeo sobre la integridad de los juegos de azar en línea (2008/2215(INI)), el *Acuerdo de cooperación entre las autoridades reguladoras del juego de los Estados miembros del EEE relativo a los servicios de juegos de azar en línea*, Libro verde sobre el juego en línea en el mercado interior, SEC(2011) 321 final antes mencionado, la *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones* “*Hacia un marco europeo global para los juegos de azar en línea*”(COM(2012) 596 final)⁵⁵⁹, o de las Resoluciones del Parlamento Europeo sobre los juegos de azar en línea en el mercado interior (de 15 de noviembre de 2011 y de 10 de septiembre de 2013), no existen estándares europeos que desde el marco de la UE obliguen a los Estados Miembros a armonizar sus legislaciones en actividades de juego.⁵⁶⁰

En efecto, cuando a iniciativa de la Comisión el Libro Verde pretende encontrar supuestos genéricos para la regulación del juego *online* a nivel de la UE, planteando algunas cuestiones fundamentales en su consulta pública, pese a que los resultados de la misma son en su conjunto muy positivos, las respuestas ofrecidas son divergentes tanto

⁵⁵⁸ Ver informe de progreso de la presidencia francesa de la UE, *Apuestas y apuestas: marco legal y políticas en los Estados miembros de la UE*, de fecha 27 de noviembre de 2008; bajo la presidencia sueca (segundo semestre de 2009), las discusiones formales se centraron en el costo social de juegos de azar y medidas de juego responsable.

El informe de progreso de la presidencia española de la UE, *Marco legal para el juego y las apuestas en el Estados miembros de la Unión Europea*, de fecha 11 de mayo de 2010 acepta una definición compartida de juego ilegal (no aceptada por Malta) y presta una atención significativa a las sanciones que los Estados miembros pueden imponer luchar contra el juego ilegal.

Por su parte, la presidencia belga (2010) se centra en los problemas reales generados por las fronteras los servicios de juegos de azar y el papel de las autoridades públicas nacionales o regionales y el de las contribuciones sostenibles de las loterías a la sociedad. Durante el Consejo de Competitividad de 10 de diciembre de 2010: “Conclusiones sobre el marco de los juegos de azar y las apuestas en la UE”, los Estados miembros aceptaron por unanimidad que para garantizar la regulación efectiva de los servicios de juegos de azar, los EEMM deben tener la responsabilidad de supervisar la provisión de servicios de juegos de azar en sus territorios a través de un ente público regulado por las autoridades de acuerdo con la legislación nacional.

⁵⁵⁹ Todos ellos disponibles en la siguiente dirección: http://ec.europa.eu/growth/tools-databases/newsroom/cf/itemdetail.cfm?item_id=8570&lang=es.

⁵⁶⁰ Ver al respecto LOVEJOY, K.A., “A busted flush: Regulation of online Gambling in European Union”, *Fordham International Law Journal*, vol. 37, nº 5, 2014, pp. 1525-1574. *Vid.*, también, como muestra de este intento fallido, el anuncio formulado por la Comisión Europea el pasado 7 de diciembre de 2017 sobre su intención de cerrar los procedimientos de infracción y la tramitación de denuncias contra varios Estados miembros en el sector de los juegos de azar 'online' (IP/17/5109), “*en consonancia con su compromiso político de velar mejor por el cumplimiento del Derecho de la Unión*” por entender que no entra dentro de sus prioridades el fomento de “*un mercado único de la Unión en el ámbito de los servicios de juego en línea recurriendo a sus competencias en materia de infracciones*”.

en términos de contenido como en lo que se refiere a los mecanismos que debieran utilizarse. Además, aunque la mayoría de los Estados miembros de la UE defiende que debe continuarse con las iniciativas de regulación y armonización del sector del juego *online*, de la información ofrecida a la Comisión se concluye que en aquel momento no se muestra como adecuada la realización de una propuesta legislativa de la Unión en la materia.

Así pues, en 2012, la Comisión opta por adoptar la Comunicación antes mencionada, documento que tiene como objetivo apuntar los principales desafíos planteados por la coexistencia de los marcos normativos nacionales, promoviendo respuestas en forma de acciones y estrategias de desarrollo, tanto a nivel nacional como a nivel de la Unión. Esta comunicación propone soluciones más concretas para mejorar la claridad jurídica y establecer estrategias atendiendo a los elementos disponibles, a saber la conformidad de los marcos normativos de los EEMM con el Derecho de la UE; el refuerzo de la cooperación administrativa entre los Estados miembros; la protección de los consumidores y de los ciudadanos, principalmente de los grupos vulnerables; la prevención del fraude y del blanqueo de capitales; y la salvaguarda de la integridad del deporte y prevención en cuanto a la manipulación de resultados.

Pese a estos objetivos, en ausencia de una armonización comunitaria por tratarse de una cuestión estrechamente ligada a cuestiones morales cada Estado miembro ha venido a desarrollar su propia normativa⁵⁶¹ en la materia, lo que ha desembocado en la existencia de múltiples regímenes, desde los más permisivos, hasta los que, como decíamos, imponen prohibiciones absolutas pasando por ordenamientos que someten la actividad a un régimen de licencias limitadas...

Estos sistemas de contingentación o liberalización absoluta del juego se han mostrado particularmente efectivos en el juego físico, en el juego territorializado, aquél que se desarrolla mediante distintos tipos de aparatos o dispositivos mecánicos, en un lugar determinado con la presencia inmediata de los usuarios del servicio.

En esta tesitura, desde el punto de vista de nuestra disciplina, un mecanismo tradicional para determinar la jurisdicción tributaria aplicable al juego territorializado

⁵⁶¹ VERBEKE, A.L., “Gambling Regulation in Europe: Moving beyond Ambiguity and Hypocrisy”, en LITTLER, A.; HOEKX, N.; FIJNAUT, C.; VERBEKE, A.L., (Eds), *In the Shadow of Luxembourg. EU and National Developments in the Regulation of Gambling*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2011, pp. 251-259.

como el establecimiento permanente y la libertad que lo refrenda desde la perspectiva del TFUE, más allá de los relacionados con las restricciones prohibidas en el Tratado, no plantea ningún tipo de problema. Sin embargo, como mencionábamos con ocasión del análisis de los distintos tributos que gravan el juego, el desarrollo de las nuevas tecnologías, de la economía digital, y con ello del juego *online* esboza problemas adicionales respecto al concepto de establecimiento permanente, y de la consideración que éste merece desde un enfoque europeo. En efecto, como tendremos ocasión de comprobar, son múltiples las sentencias del TJUE que analizan asuntos relacionados con la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y el juego *online*.⁵⁶²

En nuestro ámbito, desde sus primeros pasos, la economía digital (en la que se circunscribe el juego en línea) ha venido a plantear infinidad de incógnitas en cuanto a su fiscalidad debido al difícil acomodo de sus características técnicas a los estancos conceptos tributarios. Durante una época, la presencia física de un servidor dentro de una jurisdicción era la premisa pertinente para la consideración del mismo como establecimiento permanente. Sin embargo, la creciente naturaleza intangible del comercio electrónico, que trasciende la mera existencia física de un servidor, perturba esta visión tradicional, obligando a replantearse la cuestión y a formular, propuestas tendentes a abarcar, desde diferentes perspectivas, el fenómeno de las economías digitales.

En esta tesitura, lo que interesa en estas líneas es determinar si el hecho de que dispongan de estos sistemas técnicos o telemáticos y de las pertinentes unidades centrales de juego, incluso fuera del territorio nacional, debiera otorgarles a los mismos la calificación de establecimiento permanente.⁵⁶³

En su origen, cuando la Sociedad de las Naciones acuña el término establecimiento permanente, lo hace en un entorno económico muy territorializado en el

⁵⁶² Por todos ellos, los relacionados con Stanley International Betting, de los que oportunamente daremos cuenta a lo largo de los siguientes epígrafes con ocasión del análisis de la jurisprudencia del TJUE en materia de las restricciones del artículo 49 y 56 TFUE.

⁵⁶³ Al respecto ver ÁLAMO CERRILLO, R., “La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE”, *Quincena fiscal*, nº 5, 2015, pp. 79-89; ÁLAMO CERRILLO, R., “La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente”, *Carta tributaria. Revista de opinión*, nº 13, 2016, pp. 19-32; GARCÍA PÉREZ, J.A., “Tributación directa de nuevos modelos de negocio en una economía digital. El establecimiento permanente”, *Carta tributaria. Monografías*, nº 2, 2015, pp. 2-18; RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T., “La imposición directa sobre el comercio electrónico: El límite de los conceptos fiscales tradicionales”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, nº 2, 2015, pp. 1-100.

que los intercambios internacionales de productos, servicios o mercancías son más bien escasos y se realizan a través de representantes comerciales. Años más tarde, la OCDE hereda el concepto, lo introduce en sus modelos de convenio y lo adapta a una coyuntura en la que se generaliza el comercio internacional.

En concreto, el artículo 5 MCOCDE y sus Comentarios recogen esta figura, de vital importancia, tanto para el estado de residencia como para el estado de la fuente donde origina sus rentas, a la hora de determinar la jurisdicción tributaria y el alcance de las obligaciones fiscales de las entidades que prestan sus servicios en un entorno transnacional, recogiendo una definición de establecimiento permanente que señala dos umbrales distintos, por un lado, la existencia de un lugar fijo de negocios en el que una empresa realice toda o parte de su actividad de modo más o menos duradero, y, por otro, la existencia de una persona que actúe por cuenta de una empresa extranjera y que disponga y ejerza de poderes que la faculten para celebrar contratos en nombre de dicha empresa cuando no sea posible identificar un lugar de negocios.

Según comentábamos, un establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad en una determinada jurisdicción tributaria, por lo que parece lógico identificar que un servidor puede serlo en cuanto que se trata de un bien mueble tangible que equivale a una presencia física del contribuyente,⁵⁶⁴ a un lugar fijo de negocio no siendo importante la posibilidad de que se mueva sino que, de hecho, se haga⁵⁶⁵.

En la misma línea se plantea si el negocio de una empresa puede considerarse íntegra o parcialmente desempeñado en una ubicación donde la empresa tenga a su disposición un equipo informático, por ejemplo, un servidor. Ha de examinarse caso por caso la cuestión de si una empresa realiza su actividad mercantil total o parcialmente a través del susodicho equipo, teniendo en consideración si, por la existencia de tal equipo, se puede afirmar que la empresa tiene instalaciones a su disposición para poder operar. En este sentido, cuando una empresa explota el equipo informático desde una determinada ubicación, puede que se dé un establecimiento permanente aunque en

⁵⁶⁴ En esta tesitura debiera distinguirse entre el equipo y los datos y las aplicaciones informáticas que se utilizan o almacenan en el mismo, lo que nos ayuda a diferenciar entre los cibersitios, que no tienen una localización que constituya un “lugar de negocio” y que por tanto no pueden ser considerados como establecimiento permanente, y el servidor que almacena el cibersitio y mediante el cual se accede a él, que sí puede constituirse como tal al ser parte de un equipo con ubicación física.

⁵⁶⁵ Así, para que un servidor constituya un lugar de negocios tiene que haber estado en un lugar concreto durante un lapso de tiempo lo suficientemente amplio como para poder calificarlo de fijo.

dicho lugar no se necesite personal para tal actividad. La presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar ahí sus actividades.⁵⁶⁶

Por su parte, existe también toda una serie de actividades que se consideran excepciones a la definición general, y que no constituyen establecimiento permanente, aunque la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios, ya que se entiende que tienen como rasgo común su carácter preparatorio o auxiliar. Pues bien, también en este punto debemos realizar nueva distinción indicando que si bien, en principio, actividades como proporcionar un enlace de comunicación entre suministradores y clientes; hacer publicidad de las mercancías y servicios; transmitir información a través de un “servidor-espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones; recoger datos de mercado para las empresas; u ofrecer información serían consideradas como preparatorias o auxiliares, cuando tales actividades constituyan en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un equipo informático, siempre que el equipo constituya un lugar fijo de negocio de la empresa, existe un establecimiento permanente.

⁵⁶⁶ Sobre este último respecto, fuera de los apartados dedicados a la economía digital, esto es, en nuestro ámbito en el caso del juego físico, el juego *off-line*, aquél que se desarrolla en un entorno materializado (en contraposición al entorno desmaterializado al que más adelante haremos referencia), el apartado 10 de los Comentarios al artículo 5 MCOCDE aclara que, sin embargo, puede existir un establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, manejo, control y mantenimiento de tales equipos. *De esta forma, la cuestión de si las máquinas de juegos, expendedoras y otras similares, instaladas por una empresa de un Estado contratante, constituyen o no un establecimiento permanente dependerá de que la empresa realice o no una actividad empresarial distinta de la instalación inicial de las máquinas.* Los comentarios instituyen que *no existirá establecimiento permanente si la empresa se limita a instalar las máquinas y después las cede en arrendamiento a otras empresas. Por el contrario, puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las máquinas las explota y mantiene por cuenta propia. Este criterio es igualmente aplicable si las máquinas las explota y mantiene un agente por cuenta de la empresa (agente dependiente).*

En la misma línea aunque fuera de la OCDE, dentro de tesitura europea, en un asunto relativo a la sujeción al IVA de los beneficios obtenidos por una empresa alemana que explota máquinas de azar instaladas en transbordadores, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de julio de 1985 (asunto 168/84) *Berkholz* antes mencionada, viene a indicar que una instalación destinada a una actividad comercial, como la explotación de máquinas de azar, en un buque que navegue fuera del mar territorial en alta mar, sólo puede calificarse como establecimiento permanente a efectos del apdo. 1 del artículo 9 de la Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en el caso de que el establecimiento de que se trate suponga una integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para prestar los servicios de que se trate y de que tales servicios no puedan atribuirse de modo apropiado a la sede de la actividad económica del prestador.

Sin embargo, la evolución tecnológica, ha empujado a que deba considerarse un nuevo umbral en virtud del cual puede llegar a identificarse un establecimiento permanente cuando la duración de servicios prestados por una empresa no residente excede de un período temporal específico, y ello sin tener en cuenta si dichos servicios se prestan o no por medio de un lugar fijo de negocios o con poderes suficientes⁵⁶⁷.

En este contexto, no podemos olvidar que resulta difícil circunscribir las características de determinados negocios digitales, entre ellos el del juego en línea, a los esquemas tradicionales del establecimiento permanente, y ello porque si bien dentro de las premisas marcadas por el MCOCDE, pese a que un servidor físico puede constituir un lugar de negocios, el *software* por sí solo o en combinación de datos a modo de página web no es un lugar de negocios; actividades auxiliares o preparatorias proscritas para su consideración de establecimiento permanente en un entorno físico, como “*el mantenimiento de un lugar fijo de negocios exclusivamente con el propósito de adquirir bienes o mercancías para recoger información para la empresa*”, existen en el ámbito digital con la voluntad exclusiva de obtener información para usos comerciales o desconocidos por parte de empresas como *Facebook* o *Instagram*, dejando fuera de la consideración como establecimientos permanentes entidades que generan ingentes cantidades de ingresos.

En este sentido, sólo mencionaremos que la Comisión Europea, a través del Informe del Grupo de Expertos en Tributación de la Economía Digital⁵⁶⁸ se ha ocupado de recoger la inquietud existente en la materia, exponiendo una serie de propuestas que permitirían dar respuesta a los desafíos planteados por la tributación de las empresas afincadas en esta nueva era digital. Del mismo modo, la Comunicación de la Comisión

⁵⁶⁷ Este sería el caso de las multinacionales que residen en sus actividades en distintas jurisdicciones y que realizan operaciones con importante valor económico; compras, promoción de marcas, gestión de inventarios, remisión masiva de datos como recurso productivo de nuevos modelos de negocio, diferentes versiones del *cloud computing*.

Herramientas como el marketing digital (*banners*, hipervínculos en páginas web), el almacenaje de información (como *Dropbox*), los servicios de *software* o *appstores*, la creación de nuevos intermediarios en el comercio minorista (como Amazon), servidores compartidos o servicios colaborativos, son un claro ejemplo de esta nueva forma de realizar negocios y de estos nuevos sujetos económicos con cuentas de resultados millonarias a las que es necesario dar una respuesta tributaria adecuada.

En efecto, los cambios tecnológicos han propiciado la aparición de nuevos actores económicos que carecen de una relación efectiva con un determinado territorio. En ocasiones, nos encontramos con entidades con estructuras físicas mínimas, con una movilidad casi ilimitada que disponen de activos, riesgos, clientes y funciones ubicados en distintas jurisdicciones.

⁵⁶⁸ Publicado el 28 de mayo de 2014 y accesible en la URL https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/report_digital_economy.pdf

al Parlamento y el Consejo “*Un sistema fiscal justo y eficiente en la unión europea para el mercado único digital,*” publicado el 21 de septiembre de 2017 (COM (2017) 547 final), también recoge dicha preocupación.

Volvamos, en cualquier caso, a analizar excepciones que de forma justificada permiten restringir la libertad de establecimiento de las empresas operadoras de juego, sean estas prestadoras de estos servicios de forma presencial o a través de canales telemáticos.

2. Razones de orden público, de seguridad y salud públicas como justificación de las restricciones al libre establecimiento de operadores de juego y a la libre prestación de servicios de juego

Decíamos en apartados precedentes que de la jurisprudencia del TJUE se desprende que una actividad económica puede consistir en ofrecer tanto bienes como servicios y que respecto a estos últimos, el artículo 56 TFUE instituye que la libre prestación de servicios abarca todas las prestaciones que no se ofrezcan de una manera estable y continua, a partir de un domicilio profesional en el Estado miembro de destino. En este sentido veíamos cómo dicho artículo establece la prohibición de las *restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación*. La prohibición contenida en el artículo 56 del TFUE es aplicable cuando una medida nacional sea “susceptible de obstaculizar o hacer menos atractivo” el ejercicio de la libertad fundamental de prestación de servicios en la Unión (*Gebhard*, apartado 37). En esta tesitura, el artículo 56 TFUE no sólo exige eliminar toda discriminación en perjuicio del prestador de servicios por razón de su nacionalidad o por el hecho de estar establecido en un Estado miembro distinto de aquel en que se realiza la prestación sino que, además, también requiere suprimir cualquier restricción, aunque se aplique sin distinciones a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, que pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos atractivas las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro en el que presta legalmente un servicio análogo. (Sentencia de 17 de diciembre de 2015 *X-Steuerberatungsgesellschaft*, C-342/14, apartado 48; sentencia de 12 de septiembre de 2013, *Konstantinides*, C-475/11, apartado 44).

En el ámbito específico del juego, las medidas adoptados por los EEMM

constituyen un obstáculo a las libertades garantizadas por el Derecho de la Unión Europea, si, por ejemplo, prohíben el ejercicio de una actividad económica en el área del juego (*Schindler*, párr. 43-44); se asigna a una sola entidad el derecho de organización de juegos de la suerte, envite o azar⁵⁶⁹; se obliga a la entidad promotora de actividades de juego a solicitar una licencia para el ejercicio de la actividad⁵⁷⁰; se prohíbe importar material relacionado con el juego de lotería para un Estado miembro, con vistas a la participación de los residentes allí, en una lotería operada en otros Estados miembros (*Shindler*, párr. 37); se impide promocionar el juego, no autorizado en el Estado miembro y organizado legalmente en otro Estado miembro⁵⁷¹; se imposibilita a una operadora, establecida en el Estado miembro, a que prosiga la actividad de recoger las apuestas a través de un intermediario situado en otro Estado miembro (*Gambelli*, párrafos 45 y 46); se establece un límite del número de licencias emitidas o de los operadores legalizados;⁵⁷² se prohíben actividades de apuestas y juego sin autorización previa de las autoridades;⁵⁷³ se atribuye sólo a los casinos el derecho a explotar los juegos de azar (*Anomar* y otros, párrafo 66); se distingue a efectos fiscales, entre loterías extranjeras de las nacionales⁵⁷⁴; se obliga a los operadores a poseer, en territorio nacional, un establecimiento permanente⁵⁷⁵...

En este contexto de restricciones a las actividades de juego, sacamos a colación los artículos 51 y 52 TFUE que, dentro del capítulo relativo a la libertad de establecimiento pero haciendo extensivo su contenido también a la libertad de prestación de servicios por remisión del artículo 62 TFUE, contemplan la posibilidad de establecer determinadas restricciones a estas libertades cuando, por un lado, se trate de actividades que estén relacionadas aunque sólo sea de manera ocasional con el ejercicio del poder público (artículo 51) y, por otro, cuando se prevea la aplicabilidad de

⁵⁶⁹ Sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Dickinger y Ömer*, C-347/09, párr. 41.

⁵⁷⁰ Sentencia de 16 de febrero de 2012, *Marcello Costa y Ugo Cifone*, Asuntos C-72/ y C-77/10.

⁵⁷¹ Sentencia de 8 de julio de 2010, *Sjoberg & Gerdin*, C-447/08, párrafos 33 y 34. *Vid.* al respecto GONZÁLEZ VAQUÉ, L., "El TJUE declara compatible con el derecho de la UE una normativa nacional que prohíbe la publicidad de juegos de azar organizados en otros estados miembros (sentencia "*Sjöberg y gerdin*"). *Unión Europea Aranzadi*, nº 10, 2010, pp. 15-25.

⁵⁷² Sentencia de 6 de marzo de 2007, *Placanica y otros*, C-338/04, C-359/04 y C-360/04, párrafos 42 y 51.

⁵⁷³ Sentencia de 19 de julio de 2012, *Garklands v. Rîgas dome*, asunto C-470/11, párrafo 34.

⁵⁷⁴ Sentencia de 13 de noviembre de 2003, *Proceso penal contra Diana Elisabeth Lindman*, C-42/2002, párrafo 21. (En adelante *Diana Elisabeth Lindman o Lindman*)

⁵⁷⁵ Sentencia de 9 de septiembre de 2010, *Proceso penal contra Ernst Engelmann*, C-64/08, (en adelante *Ernst Engelann*).

disposiciones legales, reglamentarias y administrativas con un régimen especial para los extranjeros siempre que estén justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, o, en su caso, cuando se justifiquen, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal, por las mismas imperiosas razones de interés general, política, seguridad o salud pública.

Pues bien, en el ámbito específico de las prestaciones de servicios de juego, tanto en lo que se refiere a la libertad de establecimiento como a la libre circulación de los servicios prestados por operadores de juego, dentro de las razones que puedan justificar dichas restricciones, más allá de las razones de orden público, seguridad y salud públicas contenidas en el artículo 52 TFUE, el Tribunal ha reconocido cierto número de indefectibles argumentos de interés general como son los objetivos de proteger al consumidor y prevenir el fraude, y la incitación al derroche en el juego, así como la necesidad general de preservar el orden público⁵⁷⁶. Según veremos, la reducción de los ingresos fiscales no figura entre las razones contempladas en el artículo 52 del TFUE ni constituye un motivo imperioso de interés general.

Así pues, los conceptos de política, seguridad y salud pública han sido objeto de considerables extrapolaciones en la jurisprudencia del TJUE que, como observaremos, establece que cuando un objetivo legítimo justifique la adopción de una medida restrictiva, la evaluación global de dicha medida está sujeta a un requisito de proporcionalidad. En las siguientes líneas analizaremos lo que la jurisprudencia reciente del TJUE ha reconocido como justificación objetiva a las restricciones que afectan a la prestación de servicios de juego para, a continuación, abordar los criterios utilizados con referencia a las medidas tributarias que afectan al juego.

En primer lugar, el TJUE ha venido a señalar que una medida que restrinja la libre prestación de servicios de juego puede justificarse por razones de protección de los consumidores. Ya en *Schindler*, tras admitir la actividad de juego como una prestación de servicios más, el TJUE reconoce que aunque se aplique indistintamente, una legislación nacional que prohíbe la celebración de loterías en el territorio de un Estado miembro impidiendo así, de manera absoluta, que los organizadores de loterías de otros Estados miembros promocionen sus loterías y vendan sus billetes bien directamente

⁵⁷⁶ Sobre la jurisprudencia del TJUE en la materia ver VLAEMMINCK, P.; VERBEKE, R.; GUZIK, B.; VAN DEN BON, J., “Gambling and European Law”, en ROHSLER, C. *The Gambling Law Review*, The Law Review, London, 2017, pp. 11-21.

bien a través de agentes independientes en el territorio del Estado miembro que adoptó dicha legislación, constituye un obstáculo a la libre prestación del mismo.

Ello no obstante, el Tribunal viene a afirmar que “*en la medida en que la legislación de que se trata no implica ninguna discriminación por razón de la nacionalidad, puede justificarse por objetivos relacionados con la protección de los consumidores y del orden social. A su juicio, las particularidades de las loterías justifican que las autoridades nacionales dispongan de una facultad de apreciación suficiente para determinar las exigencias que implican la protección de los jugadores y, más en general, habida cuenta de las particularidades socioculturales de cada Estado miembro, la protección del orden social, tanto en lo que se refiere a las modalidades de organización de las loterías y al volumen de las apuestas como a la afectación de los beneficios que reporta, y para decidir bien restringirlas, bien prohibirlas*” (índice párrafo 2).

Por su parte, dentro de la regulación de la libre prestación de servicios, habida cuenta de la remisión contenida en el artículo 62 TFUE a lo recogido en los artículos 51 y 52 TFUE respecto a la libertad de establecimiento, como veremos, muchos de los argumentos utilizados en la jurisprudencia del TJUE respecto a las restricciones de la primera de las libertades son también aplicables en la segunda. En efecto, al igual que hiciera para la libertad de servicios, más allá de las razones de orden público así como de seguridad y salud pública contenidas en el artículo 52, el Tribunal contempla la posibilidad de que razones imperiosas de interés general justifiquen la implantación de restricciones a la libertad de establecimiento, también en materia de actividades de juego.

Así, según jurisprudencia reiterada,⁵⁷⁷ deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíban el ejercicio de las libertades garantizadas en el artículo 49 TFUE. En el ámbito que es objeto de nuestro estudio, el asunto *Politanò*⁵⁷⁸ nos enseña que cuando una disposición de un Estado miembro que

⁵⁷⁷ Véanse, al respecto, sentencia de 22 de enero de 2015, *Stanley International Betting y Stanleybet Malta*, C-463/13, (apdo. 45), sentencia de 10 de mayo de 2012 *Duomo Gpa y otros*, C-357/10 a C-359/10, (apdos. 35 y 36); las sentencias de 11 de marzo de 2010 *Attanasio Group*, C-384/08 (apdos. 43 y 44 y jurisprudencia citada), y de 13 de octubre de 2011, *DHL International*, C-148/10, (apdo. 60), las sentencias de 5 de octubre de 1994, *Comisión/Francia*, C-381/93, (apdo. 17), y de 13 de diciembre de 2007, *United Pan-Europe Communications Belgium y otros*, C-250/06, (apdo. 30 y jurisprudencia citada).

⁵⁷⁸ Sentencia, de 8 de septiembre de 2016, *Domenico Politanò*, C-225/15. El caso se suscita por una inspección realizada por la Policía administrativa de la Questura di Reggio Calabria (Jefatura de

supedita el ejercicio de una actividad económica a la obtención de una concesión y somete, en este contexto, a los licitadores a la obligación de aportar determinada documentación, (en el caso en concreto certificados emitidos por dos operadores bancarios distintos), puede disuadir a los operadores económicos de participar en un procedimiento de licitación y, por tanto, puede constituir con dicha medida una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido del artículo 49 TFUE.

Sin embargo, al igual que para la libre circulación de servicios de juego, en el caso de la libertad de establecimiento de las prestatarias de este tipo de servicio, tal y como recuerdan los apartados 51 y 52 de *Stanley International Betting y Stanleybet Malta*, no puede olvidarse que la normativa en materia de juegos de azar se encuentra entre los ámbitos en los que se dan considerables divergencias morales, religiosas y culturales entre los Estados miembros y que, a falta de una armonización europea en la materia⁵⁷⁹, éstos gozan de una amplia facultad de apreciación por lo que respecta a la elección del nivel de protección de los consumidores y del orden social que consideren más adecuado, por lo que consiguientemente, son libres para determinar los objetivos de su política en materia de juegos de azar y, en su caso, para definir con precisión el grado de protección perseguido. Se inicia, de este modo, una línea jurisprudencial confirmada

Policía de Reggio Calabria, Italia) en el local comercial denominado “Betuniq” situado en Polistena (Italia), gestionado por el Sr. Politanò y vinculado a UniqGroup Ltd, una sociedad maltesa, en la que se comprobó que en dicho local se desarrollaba una actividad de recogida de apuestas sin que se hubiese adjudicado previamente una concesión.

Como consecuencia de ello se ordenó el embargo preventivo de los bienes utilizados para dicha actividad por el Sr. Politanò quien interpuso recurso contra ella ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando la incompatibilidad de determinadas cláusulas del anuncio de licitación Monti, que obligaba a los licitadores que estuvieran constituidos desde hacía menos de dos años y cuyos ingresos globales vinculados a la actividad de operador de juegos hubieran sido inferiores a dos millones de euros durante los dos últimos ejercicios a presentar certificados emitidos como mínimo por dos entidades bancarias que justificasen su capacidad económica y financiera, con el artículo 49 TFUE.

Así, según el recurrente, su conducta no es constitutiva de infracción, dado que la recogida de apuestas sobre acontecimientos deportivos por cuenta de la sociedad maltesa UniqGroup debe considerarse lícita, por cuanto la normativa nacional es contraria al mencionado artículo, pues, sostiene que la entidad fue excluida del procedimiento de licitación convocado durante el año 2012 debido a que no presentó dos certificados de capacidad económica y financiera expedidos por dos entidades bancarias distintas, tal como exige el artículo 3.2 del pliego de condiciones administrativas adjunto al anuncio de licitación Monti.

⁵⁷⁹ Sobre la necesaria armonización europea en la materia HUMPHREY H., *Harmonization of the UE gaming laws, why gaming laws should be an exclusive competence of the UE*, *Gaming Law Review and Economics*, vol. 20, nº 10, 2016, pp. 832-837; LYCKA, M., “Online Gambling: Towards a Transnational Regulation?”, *Gaming Law Review And Economics*, vol. 15, nº 4, 2011, pp. 179-195; COLES, T.; FRANSSEN, J.; HOFMANN, J.; NOCTON, N., ZWEIG, S., “Current Issues in European Gaming Law”, *Gaming Law Review And Economics*, vol. 14, nº 9, 2010, pp. 659-667.

en diversas sentencias⁵⁸⁰ según la cual las restricciones a las actividades de juego pueden estar justificadas por razones imperiosas de interés general, como la protección de los consumidores y la prevención del fraude y de la incitación a los ciudadanos al gasto excesivo en juego. Pese a ello, dichas restricciones no pueden ser absolutas. En *Winner Wetten*⁵⁸¹ y *Carmen Media Group*⁵⁸², apartado 55, el Tribunal instituye que,

⁵⁸⁰ Por todas ellas, ver la sentencias de 30 de abril de 2014, *Pfleger*, C-390/12, de 21 de septiembre de 1999, *Läärä* y otros, C-124/97, y de 21 de octubre de 1999 *Zenatti*, C-67/98.

⁵⁸¹ Sentencia de 8 de septiembre de 2010 *Winner Wetten*, C-409/06, el Tribunal cuestiona el monopolio de Alemania y hace hincapié en que un tribunal nacional puede considerar un monopolio no adecuado para garantizar el logro del objetivo establecido si, al mismo tiempo: (1) las medidas de publicidad emanadas del titular de dicho monopolio y relacionadas con otros tipos de juegos de azar que también ofrece no se limitan a lo que es necesario para canalizar a los consumidores hacia la oferta que emana de ese titular, (2) otros tipos de juegos de azar pueden ser operados por operadores privados que tengan una autorización, y (3) las autoridades competentes toleran políticas de expansión de la oferta de otros tipos de juegos de azar no cubiertos por dicho monopolio que, además, representan un mayor riesgo de adicción que los juegos sujetos a ese monopolio.

⁵⁸² Sentencia de 8 de septiembre 2010, *Carmen Media Group*, C-46/08. Vid. AGUÉS MENDIZÁBAL, C., “El control judicial de las restricciones al principio de la libre prestación de los servicios de juego en línea. La STJUE de 8 de septiembre de 2010 (*Carmen Media Group*)”, en GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E.; ALONSO GARCÍA, R. (Coords.) *Administración y justicia: Un análisis jurisprudencial: Liber amicorum Tomás-Ramón Fernández*, Civitas, Madrid, 2012, pp. 3031-3054.

El litigio surge en el seno del ordenamiento alemán entre el Land Schleswig-Holstein y Carmen Media Group Ltd. Esta última es una empresa domiciliada en Gibraltar, donde obtuvo una licencia para comercializar apuestas deportivas que, por motivos fiscales, está limitada, no obstante, a la comercialización de este tipo de apuestas en el extranjero (“offshore bookmaking”). Con el propósito de ofrecer tales apuestas a través de Internet en Alemania, Carmen Media solicitó en febrero de 2006 al Land Schleswig-Holstein que declarase lícita esta actividad y, subsidiariamente, la concesión de una autorización o, en su defecto, que se tolerase dicha actividad hasta la instauración de un procedimiento de autorización para operadores privados que se ajustase al Derecho comunitario.

Tales solicitudes fueron desestimadas el 29 de mayo de 2006, por lo que Carmen Media interpuso un recurso ante el Schleswig-Holsteinisches Verwaltungsgericht (Tribunal administrativo de Schleswig-Holstein). En apoyo de su recurso, alega, principalmente, que el monopolio público en materia de apuestas deportivas vigente en el Land Schleswig-Holstein infringe el artículo 49 CE. Afirma que, contrariamente a las exigencias impuestas por el Tribunal de Justicia, en particular en su sentencia de 6 de noviembre de 2003, *Gambelli* y otros, la configuración jurídica y práctica del monopolio público en materia de apuestas deportivas y loterías, tal como resulta del LottStV, no permite garantizar una lucha coherente y sistemática contra la adicción al juego. Según Carmen Media, otros tipos de juegos y apuestas, como las máquinas tragaperras, las apuestas sobre carreras de caballos o los juegos ofrecidos por los establecimientos de juego no están sujetos a tal monopolio público y además experimentan un desarrollo cada vez más amplio, pese a que tales juegos y apuestas generan mayor riesgo de adicción que las apuestas deportivas y las loterías. En el curso del procedimiento, Carmen media alegó que estas incoherencias subsisten tras la entrada en vigor del GlüStV y de la GlüStV AG. (apdo. 25).

Por su parte, el Land Schleswig-Holstein sostiene que la circunstancia de que la licencia de que es titular Carmen Media esté limitada al “offshore bookmaking” impide a ésta prevalerse de las disposiciones comunitarias relativas a la libre prestación de servicios, al no prestar dicho operador legalmente tales servicios en el Estado miembro en el que está establecido. Alega, además, que el Derecho Comunitario implica una exigencia de coherencia global entre todas las normativas reguladoras de los juegos de azar. Los distintos sectores del juego no son comparables y las posibles carencias en alguno de esos sectores no afectan a la legalidad del régimen aplicable a los demás. Por lo tanto, según el Land Schleswig-Holstein, la conformidad de un monopolio público con el Derecho Comunitario debe apreciarse exclusivamente en función del sector de juego de que se trate. (apdo. 26).

cuando en un Estado miembro se instaure un régimen de autorización administrativa previa en relación con la oferta de determinados tipos de juegos de azar, dicho régimen, que constituye una excepción a la libre prestación de servicios garantizada por el propio Tratado, únicamente puede ajustarse a las exigencias derivadas de ésta si se basa en criterios objetivos, no discriminatorios y conocidos de antemano, de modo que establezcan los límites del ejercicio de la facultad de apreciación de las autoridades nacionales con el fin de que ésta no pueda utilizarse de manera arbitraria.

En este sentido, a tenor de dicha sentencia, en el marco de los objetivos legítimos que persiga dentro de sus políticas públicas, si bien corresponde a cada Estado miembro apreciar si es preciso prohibir total o parcialmente las actividades del ámbito de los juegos de azar o sólo limitarlas, previendo a tal efecto modalidades de control más o menos estrictas, reduciendo las oportunidades de juego, por ejemplo mediante la instauración de un régimen de autorización y el establecimiento de restricciones en cuanto al número de operadores autorizados, dicho margen de apreciación no le dispensa de garantizar que las restricciones que impone cumplan los requisitos que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, particularmente en lo que respecta a su proporcionalidad. En consecuencia, cuando en un Estado miembro se instaure un régimen de autorización que persigue objetivos legítimos, dicho régimen de autorización no puede enmendar un comportamiento discrecional por parte de las autoridades nacionales que pueda privar de eficacia a las disposiciones del Derecho de la Unión, en particular, a las que regulan una libertad fundamental como la libre prestación de servicios.

Del mismo modo, en otros casos, el Tribunal de Justicia ha dejado claro que, aunque tradicionalmente las medidas destinadas a reducir o restringir la competencia serían inaceptables, en el contexto específico del juego, la competencia en su forma desenfadada tendía a aumentar los problemas de bienestar del consumidor, como la adicción al mismo, por lo que, las restricciones de dicha competencia y de la libre circulación de servicios de juego podría estar justificada. Por ejemplo en *Pfleger*, apartado 46, señala que *a diferencia del establecimiento de una competencia libre y no falseada en un mercado tradicional, la aplicación de tal competencia en un mercado tan específico como el de los juegos de azar, es decir, entre varios operadores que*

Para profundizar en el tema ver MARFELS, C., “The Monopoly Issue in the Gaming Industry Revisited: The Case of German Casino Gaming”, *Gaming Law Review And Economics*, vol. 15, nº 4, 2011, pp. 175-178.

estarían autorizados a explotar los mismos juegos de azar, puede conllevar efectos negativos asociados al hecho de que estos operadores tenderían a rivalizar en inventiva para hacer su oferta más atractiva que la de sus competidores y, de este modo, aumentar los gastos de los consumidores ligados al juego así como los riesgos de ludopatía de éstos.

En esta sentencia el Tribunal recuerda que, pese a que se admiten restricciones de las actividades de juego por obligadas razones de interés general, como la mencionada protección de los consumidores y la prevención del fraude y de la incitación a los ciudadanos al gasto excesivo en juego, ello se permite únicamente cuando tales restricciones, basadas en esos motivos y en la necesidad de evitar perturbaciones en el orden social, sean apropiadas para garantizar la realización de los citados objetivos, en el sentido de que dichas restricciones deben contribuir a limitar las actividades de juego de modo coherente y sistemático.

Por su parte, la jurisprudencia comunitaria también ha venido a establecer que las medidas que restringen la provisión de servicios entre Estados miembros no pueden estar justificadas en términos puramente económicos. Así, aunque no recoge una delimitación del concepto de justificación económica, el TJUE, primero de forma genérica, para todo tipo de actividades económicas (sentencias de 16 de julio de 1998, *ICI*, C-264/96, apartado 28, y de 3 de octubre de 2002, *Danner*, C-136/00, apartado 56), precisa que, entre otras, una restricción destinada a aumentar la recaudación tributaria sería un objetivo económico y, como tal, inadmisibles como justificación, pues, según su reiterada doctrina, *la reducción o la disminución de ingresos fiscales no figura entre las razones mencionadas en el artículo 46 CE – ahora 52- y no constituye una razón imperiosa de interés general que pueda ser invocada para justificar una restricción a la libertad de establecimiento o a la libre prestación de servicios.*

Igualmente, más adelante y dentro del ámbito que nos ocupa, en *Gambelli*, (apartado 61), el TJUE refresca dicho argumento recordando que las restricciones de este tipo en materia de juego deben responder, en todo caso, al deseo de reducir verdaderamente las oportunidades de juego, de suerte que el establecimiento de un gravamen sobre la recaudación procedente de los juegos autorizados que financie distintas actividades sólo debe constituir un beneficio accesorio y no la justificación real de la política restrictiva establecida. En otras palabras, por un lado, las restricciones admisibles a esta prestación de servicios deben responder al deseo indefectible de

reducir las oportunidades de juego de una manera real⁵⁸³. Por otro, desde un punto de vista financiero, el establecimiento de un tributo que grave las recaudaciones obtenidas por dichos servicios como tributo afectado que financia actividades sociales, en cualquier caso, sólo debe erigirse como un beneficio colateral y no como el fundamento de la política restrictiva que se establezca. En este sentido, por ejemplo, como destacó el Tribunal de Justicia en el apartado 60 de la sentencia *Schindler*, aun cuando no carece de importancia que las loterías y otros juegos puedan participar significativamente en la financiación de actividades filantrópicas o de interés general, dicho motivo no puede, por sí solo, considerarse una justificación objetiva de restricciones a la libre prestación de servicios⁵⁸⁴. Se acepta, por tanto, que la financiación de actividades sociales se realice mediante una recaudación de los ingresos de los juegos autorizados al constituir legítimamente una “consecuencia benéfica incidental” de una restricción, pero ello siempre que no sea la justificación “real” de la política restrictiva adoptada.

Siguiendo la senda iniciada por el asunto *Lindman*, (en la que una ciudadana finlandesa interpone una reclamación contra la Skatterättelsenämnden -Comisión de recursos en materia tributaria- al haber desestimado esta última la reclamación que la primera había presentado con el fin de obtener la exención del impuesto al que estaba sujeto el importe que había obtenido en un sorteo de lotería organizado en Suecia), en el asunto *Comisión vs España*⁵⁸⁵ el Tribunal de Justicia declaró que “por lo que respecta a

⁵⁸³ En sentencia de 30 junio 2016, *Admiral Casinos*, C-464/15, (párrafos 34 y 36) el TJUE aclaró que esto significa que la legislación en cuestión debe cumplir con la preocupación de reducir las oportunidades de juegos de azar o luchar contra los delitos relacionados con los juegos de azar no sólo en el momento de su adopción, sino también a partir de entonces, de modo que el juez nacional debería adoptar un enfoque dinámico al revisar la proporcionalidad de las restricciones establecidas en la legislación sobre juegos de azar.

⁵⁸⁴ En similares términos, la sentencia *Zennatti*, apdo. 36, antes referida.

⁵⁸⁵ Sentencia de 6 de octubre de 2009, *Comision vs. España*, C-153/08, apdo. 43, sentencia en la que Tribunal falla en contra del Reino de España por aplicar un régimen fiscal discriminatorio a los premios de lotería organizados en el extranjero por organismos públicos o de carácter social o asistencial en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que, en virtud del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, el dinero obtenido en juegos de lotería de otros países estaba sujeto a dicho impuesto en tanto que los premio provenientes de loterías organizadas en España por la entidad pública Lotería y Apuestas del Estado, las Comunidades Autónomas, la Cruz Roja y la ONCE estaban exentos de dicho tributo.

Vid. al respecto CANCIO FERNÁNDEZ, R.C., “Fiscalidad en España de los premios de lotería y demás juegos de azar obtenidos en otro estado miembro”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2011, pp. 65-70; CASAS AGUDO, D., “Fiscalidad comunitaria y juegos de azar. apuntes sobre la incompatibilidad con el derecho comunitario de la exención española a los premios obtenidos en juegos de azar organizados por determinados organismos y entidades nacionales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 318, 2011, pp. 33-49; SANZ CLAVIJO, A., “La exención de los premios de loterías y juegos de azar en el IRPF desde la

la alegación del Reino de España de que los ingresos percibidos por los organismos y entidades cuyos juegos disfrutan de la exención controvertida contribuyen a financiar infraestructuras y proyectos de utilidad pública, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado ya que, aun cuando no carece de importancia que las loterías y otros juegos puedan contribuir significativamente a la financiación de actividades sin ánimo de lucro o de interés general, dicha razón no puede considerarse, en sí misma, una justificación objetiva de restricciones a la libre prestación de servicios ... Por otra parte, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las razones económicas tampoco forman parte de las razones mencionadas en el artículo 46 CE que podrían justificar una restricción de la libre prestación de servicios garantizada por el Tratado ...”

Sea como fuere, si bien es cierto que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha identificado ciertas razones imperiosas de interés general que pueden invocarse para justificar una restricción a la libre prestación de servicios, como los hasta ahora mencionados objetivos de protección de los consumidores, prevención del fraude y de la incitación a gastos de juego excesivos y previsión de la eventual aparición de perturbaciones del orden social en general, no es menos cierto que tales objetivos no pueden ser invocados para justificar restricciones que se apliquen de un modo discriminatorio. Son especialmente significativas en este sentido las sentencias *Gebhard*, (apartado 37), y *Gambelli y otros*, (apartado 65), antes mencionadas y la sentencia de 6 de marzo de 2007 *Placanica y otros*, C-338/04, C-359/04 y C-360/04 (apartado 49).⁵⁸⁶

En este último caso, el Tribunal de Justicia Europeo tuvo la oportunidad de

perspectiva comunitaria: Notas sobre su reforma y posible incidencia en otros beneficios fiscales”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 231, 2009, pp. 14-24.

⁵⁸⁶ Sobre la evolución de la jurisprudencia del TJUE en la materia ver también KEULEERS, E., “From Gambelli to Placanica to a European framework for remote gaming”, *Computer Law & Security Review*, vol. 21, nº 5, 2005, pp. 427-431; MIGUEL KÜHN, W., “La conformidad con el Derecho Europeo de la integración de las disposiciones nacionales relativas a la explotación económica de juegos de azar: Un análisis de la jurisprudencia supranacional europea”, *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 24, 2007, pp. 485-517; ARTETXE PALOMAR, E., “La evolución de la jurisprudencia europea en materia de juegos de azar”, *Justicia Administrativa: Revista de Derecho Administrativo*, nº 39, 2008, pp. 19-38; PADRÓS REIG, C., “El tahúr de Luxemburgo. la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia sobre juegos y apuestas”, *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 26, 2008, pp. 151-190; RUIZ-NAVARRO PINAR, J.L. “La libre prestación de servicios de juegos de azar: La normativa europea y reflexiones sobre la futura legislación española del juego *online*”, *Asamblea: Revista Parlamentaria de La Asamblea de Madrid*, nº 19, 2008, pp. 213-270.

examinar la situación de los centros de transmisión de datos de apuestas. En concreto se analiza la situación de Stanley International Betting Ltd. (“Stanley”), una sociedad de derecho inglés y miembro del grupo Stanley Leisure PLC. (“Stanley Leisure”), que opera en el sector de apuestas y juegos, está debidamente autorizada para operar como corredor de apuestas en el Reino Unido en virtud de una licencia expedida por la Ciudad de Liverpool y sujeta a controles por parte de las autoridades británicas en interés del orden público y de la seguridad asegurando la legalidad de sus actividades y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La sociedad investiga la posibilidad de participar en los procedimientos de licitación de apuestas iniciados por el Gobierno italiano, pero al no cumplir las condiciones exigidas a la transparencia de su accionariado porque formaba parte de un grupo de sociedades cotizadas en mercados regulados, decide no participar en el procedimiento de licitación, hecho que motiva que no tenga licencia para las operaciones de apuestas, si bien opera en Italia a través de más de 200 agencias, comúnmente llamadas “centros de transmisión de datos” (CTD). Los CTD suministran sus servicios en locales abiertos al público en los que se pone a disposición de los apostadores un enlace de transmisión de datos para que puedan acceder al servidor del ordenador central de Stanley en el Reino Unido. De esta manera, los apostantes pueden - electrónicamente - hacer uso de dichos dispositivos para enviar propuestas de apuestas deportivas a Stanley; recibir aviso de que sus propuestas han sido aceptadas; pagar sus apuestas; y, en su caso, recibir sus ganancias. Los CTD (en este caso los demandados Placanica, Palazzese y Sorricchio) están dirigidos por operadores independientes que tienen vínculos contractuales con Stanley.

En esta tesitura, el Tribunal de Justicia Europeo examina muy detenidamente los aspectos administrativos y penales de la legislación nacional declarando que una legislación nacional que prohíbe el ejercicio de las actividades de recogida, reserva y envío de ofertas de apuestas, en particular apuestas deportivas, sin licencia ni autorización policial expedida por el Estado miembro de que se trate, es una restricción de la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios. Así, si bien reconoce que 1) es lícito el objetivo de combatir la delincuencia sometiendo a control los operadores activos en el sector al tratar de canalizar las actividades de apuestas y juegos de azar, y que 2) este objetivo es capaz de justificar esos obstáculos a la libertad de establecimiento y circulación de servicios, el Tribunal entiende que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si, al limitar el número de operadores

activos en el sector de las apuestas y los juegos de azar, esa normativa nacional contribuye realmente a dicho objetivo. Del mismo modo, el Tribunal asevera que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si tales restricciones son adecuadas para alcanzar el objetivo perseguido, no van más allá de lo necesario para alcanzar esos objetivos y se aplican sin discriminación.

Dentro del ámbito de las restricciones a la libre prestación de servicios de juego, además de *Placanica*, son también igualmente significativas a la hora de juzgar la idoneidad de discriminaciones a la libre prestación de servicios de juego no justificadas, la sentencia *Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International*⁵⁸⁷ y la

⁵⁸⁷ Sentencia de 8 de septiembre de 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International*, C-42/07, apdo. 56. Al respecto ver DAWES, A.; STRUCKMANN, K., “Rien ne va plus? Mutual Recognition and the Free Movement of Services in the Gambling Sector after the Santa Casa Judgment”, *European Law Review*, nº 2, 2010, pp. 236-262; ANDRÉS ALVEZ, R., “Comentario sobre la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala), de 8 de septiembre de 2009, en el asunto C-42/07, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal de Pequena Instância Criminal do Porto (Portugal), mediante resolución de 26 de enero de 2007, recibida en el tribunal de justicia el 2 de febrero de 2007, en el procedimiento entre la liga de fútbol portuguesa y Bwin contra el Estado portugués y la Santa Casa de la Misericordia”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 28, 2010, pp. 653-664.

En esta sentencia, vinculada a los juegos de azar en línea, el Tribunal de Justicia declara que el Tratado no se opone a la legislación de un Estado miembro que prohíbe a los operadores privados establecidos en otros Estados miembros, en los que presten legalmente servicios similares, ofrecer juegos de azar a través de Internet en el territorio de dicho Estado miembro. Es cierto que tal legislación da lugar a una restricción de la libre prestación de servicios consagrada en el artículo 57 TFUE, al imponer también una restricción a la libertad de los residentes del Estado miembro interesado para disfrutar, a través de Internet, de servicios ofrecidos en otros Estados miembros. Sin embargo, a juicio del TFUE, habida cuenta de las características específicas de la prestación de juegos de azar a través de Internet, la restricción controvertida puede considerarse justificada por el objetivo de lucha contra el fraude y la delincuencia.

Asimismo, la concesión de derechos exclusivos de explotación de juegos de azar a través de Internet a un único operador sometido a un control estricto por parte de las autoridades públicas puede limitar la explotación de los juegos de azar dentro de canales controlados y considerarse apropiada para proteger a los consumidores contra el fraude por parte de los operadores.

En cuanto a la cuestión de si el sistema controvertido es necesario, la sentencia pone de manifiesto que el sector de los juegos de azar ofrecido a través de Internet no ha sido objeto de armonización comunitaria. Así pues, un Estado miembro tiene derecho a considerar que el mero hecho de que un operador privado ofrezca legalmente servicios en dicho sector a través de Internet en otro Estado miembro en el que esté establecido y en el que ya esté en principio sometido a condiciones y controles legales por parte de las autoridades competentes de dicho Estado, no puede considerarse una garantía suficiente de que los consumidores nacionales estarán protegidos frente a los riesgos de fraude y delincuencia, habida cuenta de las dificultades que las Autoridades competentes del Estado miembro de establecimiento puedan tener para evaluar las cualidades profesionales y la integridad de los operadores. Además, debido a la falta de contacto directo entre el consumidor y el operador, los juegos de azar accesibles a través de Internet implican riesgos diferentes y más importantes de fraude por parte de los operadores frente a los consumidores en comparación con los mercados tradicionales de dichos juegos, por lo que finalmente el Tribunal resuelve que dichas restricciones no contravienen el Tratado.

*Sporting Exchange*⁵⁸⁸, o *Ladbrokes Betting & Gaming Ltd and Ladbrokes International Ltd v Stichting de Nationale Sporttotalisator*.⁵⁸⁹

Por su parte, al igual que con las restricciones a la libre prestación de servicios según nos demuestra *Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International* (apartado 59), también en el caso de la libertad de establecimiento las restricciones que

⁵⁸⁸ Sentencia de 3 de junio de 2010 *Sporting Exchange*, asunto C-203/08. Este caso tiene que ver con la legislación holandesa sobre juegos de azar que reserva una licencia a un solo operador y con su compatibilidad con la libre prestación de servicios. Tras un cuidadoso análisis de la legislación neerlandesa y de su anterior jurisprudencia relativa a los juegos de azar en línea (en particular, la sentencia del Tribunal de Primera Instancia C-42/07 *Liga Portuguesa*), el Tribunal de Justicia declara que artículo 56 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la legislación de un Estado miembro, como la legislación controvertida en el litigio principal, según la cual los derechos exclusivos de organización y promoción de los juegos de azar son conferidos a un único operador y que prohíbe a cualquier otro operador, incluido un operador establecido en otro Estado miembro, ofrecer a través de Internet Servicios dentro del ámbito de aplicación de dicho régimen en el territorio del primer Estado miembro.

Como en casos anteriores, el Tribunal entiende que el Tratado debe interpretarse en el sentido de que el principio de igualdad de trato y la consiguiente obligación de transparencia son aplicables a los procedimientos de concesión de una licencia a un único operador o a su renovación en el ámbito de los juegos de azar, en la medida en que el operador de que se trate no sea un operador público cuya gestión esté sujeta a supervisión directa del Estado o un operador privado cuyas actividades estén sujetas a un control estricto por parte de las autoridades públicas.

⁵⁸⁹ Sentencia de 3 de junio de 2010, *Ladbrokes Betting & Gaming Ltd and Ladbrokes International Ltd v Stichting de Nationale Sporttotalisator*, C-258/08, donde el Tribunal discute la compatibilidad de la legislación nacional que reservaba una licencia a un solo operador con la libre prestación de servicios de la oferta de juegos de azar a través de Internet recordando que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, destinada a frenar la adicción a los juegos de azar ya combatir el fraude, y que de hecho contribuye a la consecución de dichos objetivos, limita las actividades de apuestas de forma coherente y sistemática incluso cuando el titular o titulares de una licencia exclusiva tengan derecho a hacer atractivas las ofertas que ofrecen en el mercado introduciendo nuevos juegos y mediante publicidad.

A su juicio, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si las actividades de juego ilícitas constituyen un problema que pueda resolverse mediante la ampliación de las actividades autorizadas y reguladas, así como resolver si dicha expansión es tal que sea imposible conciliar con el objetivo de limitar la adicción a estas actividades.

A los efectos de la aplicación de la legislación de un Estado miembro en materia de juegos de azar compatible con el artículo 56 CE, los órganos jurisdiccionales nacionales no están obligados a determinar en cada caso si la medida de ejecución y el cumplimiento de dicha normativa es adecuada para alcanzar el objetivo de la misma y es compatible con el principio de proporcionalidad, en la medida en que dicha normativa sea necesaria para garantizar la eficacia de dicha legislación y no incluya ninguna restricción adicional por encima de la que resulte de la propia legislación.

A tenor del Tribunal, el hecho de que esa medida de ejecución haya sido adoptada como consecuencia de una acción de las autoridades públicas para garantizar el cumplimiento de la legislación nacional o de una solicitud presentada por un particular en el marco de una acción civil para proteger sus derechos con arreglo a dicha legislación no influye en el resultado del procedimiento. En consecuencia, al igual que en *Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International* el artículo 56 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la legislación de un Estado miembro en virtud de la cual los derechos exclusivos de organización y promoción de los juegos de azar se confieren a un único operador y que prohíbe a cualquier otro operador, incluido un operador establecido en otro Estado miembro, ofrecer a través de los servicios de Internet dentro del ámbito de aplicación de dicho régimen en el territorio del primer Estado miembro.

impongan los Estados miembros deben cumplir los requisitos que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación, en particular, con su justificación por razones imperiosas de interés general y con su proporcionalidad.

Así, la jurisprudencia del TJUE, por todas ellas *Politanò* o *Laezza*,⁵⁹⁰ nos muestra que en el contexto de la lucha contra la criminalidad vinculada a los juegos de azar, (en el primero de los supuestos, por el interés de garantizar la continuidad de la actividad legal de recogida de apuestas con el fin de frenar el desarrollo de una actividad ilegal paralela) y el interés de proteger a los consumidores usuarios de estos servicios, se justifica una disposición restrictiva, en el buen entendimiento de que tales objetivos pueden constituir una razón imperiosa de interés general que justifique una restricción de las libertades fundamentales como la libertad de establecimiento.

En cualquier caso, aun admitiendo la posibilidad de que razones de interés general, la salud pública y la protección de los consumidores pueden limitar la libertad de establecimiento para los operadores de juego, como decíamos, la licitud de dichas restricciones debe observarse a la luz de su adecuación para la consecución del objetivo perseguido y la proporcionalidad del mismo⁵⁹¹.

En *Politanò* (apartado 48), siguiendo las indicaciones del Abogado General, el Tribunal entiende que teniendo en cuenta la especial naturaleza de las actividades económicas del sector de los juegos de azar, la exigencia⁵⁹² de aportar declaraciones apropiadas expedidas por dos entidades bancarias como mínimo, no parece ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, pues permite claramente garantizar que el operador de juego posee cierta capacidad económica y financiera que le permita cumplir las obligaciones que pudiera contraer con los apostantes ganadores. De igual forma, en *Dickinger y Ömer*,⁵⁹³ el TJUE declara que el requisito de disponer de un

⁵⁹⁰ Sentencia de 28 de enero de 2016, *Rosanna Laezza*, C-375/14, a la que más adelante nos referiremos. En el mismo sentido, ver también la sentencia de 12 de septiembre de 2013, *Biasci y otros*, C-660/11.

⁵⁹¹ Liga Portuguesa de *Futebol Profissional* y *Bwin International*, apdos. 59 a 61, o como en el caso de la libre prestación de servicios recoge la sentencia de 7 de septiembre de 2012, *HIT e HIT LARIX*, C-176/11, en su apdo. 22.

⁵⁹² Impuesta a los licitadores que hayan estado constituidos desde hace menos de dos años y cuyos ingresos globales vinculados a la actividad de operador de juegos hayan sido inferiores a dos millones de euros durante los dos últimos ejercicios.

⁵⁹³ Sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Dickinger y Ömer*, C-347/09, apdo. 77.

Sobre el papel de esta sentencia ver ANAGNOSTARAS, G., “Les Jeux Sont Faits?. Mutual recognition and the specificities of online gambling”, *European law review*, n° 2, 2012, pp.191-203.

capital social de una cierta cuantía puede resultar útil para garantizar tal capacidad económica y financiera y ser válido siempre que se considere proporcionado respecto al objetivo perseguido.

En resumen, como vemos, tanto para la libre prestación de servicios de juego como para el libre establecimiento de los operadores de juego que lo realizan, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia indica igualmente que, en la medida en que una restricción tenga carácter discriminatorio, sólo será compatible con el Derecho comunitario si puede ampararse en una disposición que establezca expresamente una

El asunto analiza la cuestión prejudicial planteada por el Bezirksgericht Linz austriaco con ocasión de la apertura de un procedimiento infractor incoado contra los Señores Dickinger y Ömer como fundadores del grupo multinacional de juegos en línea bet-at-home.com. La sociedad matriz de ese grupo es la sociedad alemana bet-at-home.com AG, con domicilio en Düsseldorf (Alemania) pero que ofrecía estos servicios en Austria.

En Austria, la explotación de loterías se llevaba a cabo por la Österreichische Lotterien GmbH (en lo sucesivo, “Österreichische Lotterien”), sociedad de Derecho privado de responsabilidad limitada con capital mayoritariamente público, que en virtud de una resolución del Ministro Federal de Hacienda de 16 de marzo de 1995, obtuvo la concesión única para la organización de las loterías en Austria desde el 1 de diciembre de 1994 hasta el 31 de diciembre de 2004. Después del establecimiento de las “loterías electrónicas” mediante la introducción, en 1997, del artículo 12 *bis* en la GSpG, la concesión de dicha sociedad se amplió a ese tipo de loterías y se prorrogó hasta 2012 mediante resolución del Ministro Federal de Hacienda de 2 de octubre de 1997. Dada la duración máxima de quince años autorizada por la Ley, la duración de la concesión se fijó del 1 de octubre de 1997 al 30 de septiembre de 2012.

En esta tesitura, la sociedad austriaca bet-at-home.com Entertainment, que tiene su domicilio en Linz (Austria) y opera en el ámbito de los “servicios de tratamiento automático de datos y técnicas de la información”, es una de las filiales de bet-at-home.com AG. Los Sres. Dickinger y Ömer son los gerentes de bet-at-home.com Entertainment que, por su parte, dispone de una licencia austriaca que le permite ofrecer apuestas deportivas. Entre las filiales de bet-at-home.com Entertainment se encuentra la sociedad maltesa bet-at-home.com Holding Ltd, que, a su vez, posee tres filiales, a saber, las sociedades maltesas bet-at-home.com Internet Ltd, bet-at-home.com Entertainment Ltd y bet-at-home.com Internationale Ltd (en lo sucesivo, conjuntamente, “filiales maltesas”). Dos de las filiales maltesas ofrecen juegos de azar y apuestas deportivas por Internet en el sitio www.bet-at-home.com para lo que disponen sendas licencias maltesas válidas para los juegos de azar en línea (“Class One Remote Gaming License”) y para las apuestas deportivas en línea (“Class Two Remote Gaming License”), en cuyo sitio Internet se ofrecen, en particular, juegos de casino, como el póquer, el black jack, el bacará o la ruleta, y juegos en máquinas tragaperras virtuales, pudiendo apostarse, en todos los casos, cantidades ilimitadas de dinero.

La explotación del sitio Internet www.bet-at-home.com la llevan a cabo exclusivamente las filiales maltesas que organizan los juegos de que se trata y que son titulares de las licencias del software necesario para la explotación de la plataforma de juego, valiéndose de un servidor instalado en Linz, facilitado por bet-at-home.com Entertainment, que se encargaba también del mantenimiento del sitio Internet, del software necesario para los juegos y del soporte a los usuarios.

Pues bien, en este contexto se inició un procedimiento penal contra los Sres. Dickinger y Ömer, en su calidad de gerentes de bet-at-home.com Entertainment, por sus actuaciones constitutivas de infracción del artículo 168, apdo. 1, del StGB contra la que los Sres. Dickinger y Ömer invocaron la ilegalidad de la normativa nacional aplicable a los juegos de azar en virtud de los artículos 43 CE y 49 CE. Al respecto, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas de que las disposiciones del StGB, en relación con las normas austriacas aplicables a los juegos de azar sean compatibles con el Derecho de la Unión, por lo que decide plantear al Tribunal de Justicia distintas cuestiones prejudiciales tendentes a averiguar si la normativa estatal que únicamente permite otorgar concesiones de loterías o casinos a sociedades de capital con domicilio social en Austria que no pueden establecer sucursales fuera de la misma y con un capital social desembolsado de al menos 109.000.000 y 22.000.000 euros respectivamente.

excepción, tal como el artículo 52 TFUE, al que se remite el artículo 62 TFUE⁵⁹⁴. En otras palabras, las restricciones discriminatorias, incluso las tributarias, sólo estarían justificadas si los objetivos perseguidos por el legislador nacional pudieran calificarse de razones de orden público o de seguridad y salud públicas, en el sentido del artículo 52 TFUE, apartado 1, y si dichas restricciones respetasen el principio de proporcionalidad.

La prueba de proporcionalidad aplicada en el contexto de la justificación de las restricciones al derecho de libre circulación se ha utilizado por el TJUE durante largo tiempo. Su formulación clásica se recoge en *FEDESA*,⁵⁹⁵ donde instituye que *el principio de proporcionalidad, según reiterada jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, forma parte de los principios generales del Derecho comunitario. En virtud de este principio, la legalidad de la prohibición de una actividad económica está supeditada al requisito de que las medidas de prohibición sean apropiadas y necesarias para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos* (apartado 13)... Por ello, *sólo el carácter manifiestamente inadecuado de una medida adoptada en este sector, con relación al objetivo que tiene previsto perseguir la institución competente, puede afectar a la legalidad de tal medida* (apartado 14).

Cuatro son, por tanto, las circunstancias en que se debe reparar para determinar la proporcionalidad de una medida. En primer lugar, se debe identificar el objetivo de la medida en cuestión y determinar si es un objetivo legítimo o no. En segundo lugar se debe dilucidar si la medida es efectiva para alcanzar el objetivo legítimo pretendido. Como tercer paso, en caso de que existan distintas medidas igual o aproximadamente eficaces, se debe determinar si la medida elegida no es más onerosa de lo que se requiere para alcanzar dicho objetivo. Finalmente, ha de observarse que las medidas adoptadas no deben producir efectos desfavorables que sean desproporcionados con respecto al objetivo perseguido.

El antes mencionado asunto *Pfleger* nos ilustra sobre la posición adoptada por la

⁵⁹⁴ Sentencia de 16 de enero de 2003, *Comisión/Italia*, C-388/01, apdo. 19.

⁵⁹⁵ Sentencia de 13 de noviembre de 1990, *FEDESA*, C-331/88.

Corte en muchas otras sentencias relativas a los juegos de azar en cuanto a la proporcionalidad o no de las medidas adoptadas, en un asunto relativo a la legalidad de las justificaciones de las restricciones al juego. En la sentencia el Tribunal de Justicia nos recuerda que también en el juego, las restricciones impuestas por los Estados miembros deben cumplir los requisitos de proporcionalidad y de no discriminación, tal y como han sido definidos por su jurisprudencia. *De este modo, una normativa nacional sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño de alcanzarlo de forma congruente y sistemática* (apdo. 43 y en términos similares, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International*, apdos. 59 a 61).

En este sentido, tal y como se desprende de otro asunto tratado por el Tribunal, el asunto *HIT e HIT LARIX* (apdo. 25), en el que se analiza la idoneidad de una norma de un Estado miembro que prohíbe la publicidad de casinos situados en otros Estados si el nivel de protección legal de los jugadores en dichos Estados no es equivalente al garantizado en el ámbito nacional, el mero hecho de que un Estado miembro haya elegido un sistema de protección diferente del adoptado por otro Estado miembro no puede influir en la apreciación de la necesidad y de la proporcionalidad de las disposiciones adoptadas en la materia, pues éstas deben apreciarse únicamente en relación con los objetivos que persiguen las autoridades competentes del Estado miembro interesado y con el nivel de protección que pretendan garantizar.

En efecto, siempre que se respeten además los requisitos establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el ámbito específico de la organización de juegos de azar, las autoridades nacionales gozan de una amplia facultad de apreciación para determinar las exigencias que implica la protección de los consumidores y del orden social, correspondiendo a cada Estado miembro apreciar si, en el marco de los objetivos legítimos que persigue, es preciso prohibir total o parcialmente las actividades relativas a los juegos y apuestas o sólo limitarlas, previendo a tal efecto modalidades de control más o menos estrictas.⁵⁹⁶

Según comentábamos, *es pacífico asimismo que, a diferencia del establecimiento de una competencia libre y no falseada en un mercado tradicional, la*

⁵⁹⁶ *Pfleger*, apdo. 45 y, en el mismo sentido la sentencia de 8 de septiembre de 2010 *Stoß y otros*, C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 y C-410/07, apdo. 76, (y, como previamente se ha mencionado, *Carmen Media Group*, apdo. 46). Ver también la opinión del Abogado General Sharpston sobre el asunto de 14 de noviembre de 2013.

aplicación de tal competencia en un mercado tan específico como el de los juegos de azar, es decir, entre varios operadores que estarían autorizados a explotar los mismos juegos de azar, puede conllevar efectos negativos asociados al hecho de que estos operadores tenderían a rivalizar en inventiva para hacer su oferta más atractiva que la de sus competidores y, de este modo, aumentar los gastos de los consumidores ligados al juego así como los riesgos de ludopatía de éstos (Pfleger, apdo. 46 y también, Stanleybet International y otros, apdo. 45).

En este marco, debemos recordar que, según *Dickinger* y *Ömer* (apdos. 50 y 51), la competencia para comprobar si las restricciones impuestas por el Estado miembro de que se trate cumplen los requisitos que se derivan de la jurisprudencia del TJUE en relación con su proporcionalidad respecto de los objetivos que efectivamente persigue la normativa del Estado miembro, corresponderá al órgano jurisdiccional nacional que deba aplicarla, con independencia de que haya planteado una cuestión prejudicial sobre la misma. *En particular le incumbe asegurarse, especialmente a la vista de las disposiciones concretas de desarrollo de la normativa restrictiva en cuestión, de que ésta responda verdaderamente al afán de reducir las oportunidades de juego, de limitar las actividades en este ámbito y de luchar contra la criminalidad vinculada a estos juegos de forma coherente y sistemática (Pfleger apartado 49).*

A este respecto, si bien es el Estado miembro que invoca un objetivo que puede legitimar el obstáculo a la libre prestación de servicios quien debe proporcionar al órgano jurisdiccional que ha de pronunciarse sobre esta cuestión todos los datos que le permitan comprobar que dicha medida cumple las exigencias del principio de proporcionalidad, no cabe deducir que a un Estado miembro no le sea posible demostrar que una medida interna restrictiva cumple tales exigencias por el mero hecho de que no pueda presentar ningún estudio en el que se haya basado la adopción de la normativa de que se trate, (*Stoß* y *otros*, apdo. 72), por lo que, en consecuencia, el órgano jurisdiccional nacional deberá llevar a cabo una apreciación global de las circunstancias que rodearon la adopción y la aplicación de una normativa restrictiva.

En resumen, de la jurisprudencia mencionada podemos inferir que:

- Los principios de proporcionalidad y no discriminación también se aplican a las restricciones en el ámbito del juego.

- El hecho de que la posición adoptada por un Estado miembro difiera de la adoptada por otros Estados miembros no es pertinente a la proporcionalidad puesto que, en este ámbito particular, que no se caracteriza por la existencia de una armonización, el criterio se aplica por referencia a las políticas adoptadas “únicamente” por las autoridades del Estado interesado.
- Las autoridades nacionales disponen de un margen de apreciación suficiente para determinar lo que se requiere para garantizar la protección del consumidor y la preservación del orden en la sociedad, lo que incluye la adopción de normas de supervisión más o menos estrictas.
- A diferencia de la competencia en un mercado tradicional, en el ámbito del juego ésta no es un beneficio absoluto ya que puede servir para disminuir el bienestar del consumidor y aumentar el daño que se le causa.
- Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar, como cuestión de hecho, cuál es el objetivo o los objetivos de una medida y aplicar el criterio de proporcionalidad, examinando todas las normas y reglamentos pertinentes y adoptando una “evaluación global” de todas las circunstancias que la rodean⁵⁹⁷.
- Los Estados miembros deben asumir la carga de la justificación, pero ello no debe necesariamente implicar la producción de “estudios” sobre la materia.

Finalmente conviene recordar que, pese a que existe una jurisprudencia consolidada en la materia, existe como decíamos una creciente preocupación por parte de los EEMM acerca de lo que pueda considerarse proporcional en cuanto a la restricción de la libre prestación de servicios por lo que, al día de la fecha, aún se están sustanciando asuntos como *Global Starnet*⁵⁹⁸ o *Sporting Odds*⁵⁹⁹ que en un espacio

⁵⁹⁷ En el caso *Online Games*, C-685/15, el juez remitente pidió aclaraciones sobre la prueba que deben proporcionar los EEMM para evaluar la proporcionalidad de un régimen de juego (lo que implica evaluar si se estableció realmente para alcanzar los objetivos reclamaciones para perseguir). Pues bien, al respecto, según se desprende de la opinión del Abogado General Sharpston, de 9 marzo de 2017, la tarea de presentar la justificación subyacente a la medida antes de adoptarla debería seguir siendo una cuestión que afecte únicamente al Estado miembro de que se trate (párrafo 53).

⁵⁹⁸ En la petición de decisión prejudicial planteada por el Consiglio di Stato (Italia) el 7 de junio de 2016, el juez remitente cuestiona si una ley nacional puede establecer nuevos requisitos y obligaciones para los concesionarios de juegos de azar en línea mercado, incluidos los titulares de concesiones existentes, mediante una adenda a los acuerdos prefirmados y sin ningún período de cumplimiento gradual, y si esto es compatible con la legislación de la UE (*Global Starnet Ltd c.*

temporal más o menos cercano vendrán a confirmar o a modificar lo hasta ahora expuesto.

3. La materia tributaria como restricción al libre establecimiento de operadores y a la libre prestación de servicios de juego.

Según comentábamos, en epígrafes precedentes, las restricciones a la libre circulación de servicios de juego pueden ser de distinta índole, incluso tributarias.⁶⁰⁰ Sabemos, porque lo hemos visto en párrafos anteriores, que el artículo 56 TFUE prohíbe las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para nacionales de Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación.

De jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia acerca de la libre prestación de servicios, resulta que el artículo 56 TFUE no sólo exige eliminar toda discriminación en perjuicio del prestador de servicios por razón de su nacionalidad o por el hecho de estar establecido en un Estado miembro distinto de aquel en que se realiza la prestación, sino también suprimir cualquier restricción, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, que pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos atractivas las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro, en el que presta legalmente servicios análogos.

Pues bien, el problema derivado de una interpretación tan amplia del referido artículo es que puede plantear que la mera imposición de un tributo se perciba como una restricción que obstaculiza una actividad económica o la convierta en menos atractiva⁶⁰¹. Sin embargo, tal y como indica la Abogada General Kokott en sus

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato, C-322/16, DO C 343/24, 19 de septiembre de 2016).

⁵⁹⁹ En la petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hungría) el 3 de enero de 2017, *Sporting Odds Limited contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítása* (C-3/17), el juez remitente plantea 16 preguntas sobre la Legislación húngara de juegos de apuestas.

⁶⁰⁰ Ver al respecto LYCKA, M., “Taxation of Gambling in Europe-Barrier to Entry into New Markets?” *Gaming Law Review and Economics*, vol. 18, nº 3, 2014, pp. 288-296 ; SCHNEIDER, S. “Taxation in Regulated I-Gaming Jurisdictions”, *Gaming Law Review and Economics*, vol. 20, nº 1, 2016, pp. 7-8; y más genéricamente, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., (Dir), *Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

⁶⁰¹ Como en su día hiciera la Abogada General Kokott en sus conclusiones de los asuntos C-134/03, (apdos. 58 a 67) y C-498/10, apdos. 17 a 29, (para la libertad de establecimiento); y también en KOKOTT J.; OST, H., “Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht”, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, 2011, pp. 496-503.

conclusiones del asunto *X AB contra Skatteverket*, si un impuesto diese ocasión para un examen a la luz del Derecho de la Unión aunque no se recaudase de manera manifiesta ni encubiertamente discriminatoria, sino por igual para todos los ciudadanos, la decisión de un Estado miembro de percibir un impuesto sobre un determinado hecho o de elevar un impuesto quedaría marcada también por consideraciones del Derecho de la Unión, y con ello se vería afectada la potestad tributaria de los Estados miembros, que les está reservada conforme al reparto de competencias vigente en la Unión. Por lo tanto, un impuesto que se perciba de forma totalmente libre de discriminación no puede implicar restricción alguna de las libertades fundamentales⁶⁰²

Respecto a la imposición sobre determinados gravámenes sobre la actividad de juego como restricción a la libre prestación de servicios, se ha pronunciado el Tribunal de Justicia también en el asunto *Blanco y Fabretti*⁶⁰³. En esta sentencia el Tribunal da respuesta a la Commissione tributaria provinciale di Roma quien en esencia pregunta si los artículos 52 TFUE y 56 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro según la cual los premios de juegos de azar obtenidos en sus establecimientos nacionales no están sujetos al impuesto sobre la renta, mientras que sí lo están los obtenidos en otros Estados miembros, y si razones de orden público, de seguridad o salud públicas permiten justificar tal diferencia de trato.

En el caso en cuestión la normativa italiana somete los premios obtenidos en establecimientos de juegos de azar ubicados en Italia a una tributación en la fuente. En concreto, los premios obtenidos en los establecimientos de juego ubicados en Italia son objeto de una retención calculada en función de la diferencia entre las cantidades cobradas por los juegos y las pagadas a los jugadores por los premios obtenidos, resultando que están exentos del impuesto sobre la renta a fin de evitar una doble imposición de las mismas cantidades, primero al establecimiento de juego, y después al jugador. Por su parte, los premios procedentes de juegos de azar obtenidos en establecimientos ubicados en el extranjero se consideran rentas, por lo que están sujetos y no exentos al impuesto sobre la renta. De esta forma, al reservar la exención del impuesto sobre la renta únicamente a los premios de juego obtenidos en Italia, la citada normativa nacional somete la prestación de servicios que constituye la organización de

⁶⁰² Conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto C-686/13, *X AB contra Skatteverket* (apdo. 40), de 22 de enero de 2015.

⁶⁰³ Sentencia de 22 de octubre de 2014, asuntos acumulados C-344/13 y C-367/13.

juegos en los que se puede ganar dinero a cambio de una remuneración a un régimen fiscal diferente según esta prestación se ejecute en el referido Estado o en otros Estados miembros.

Como destaca el párrafo 31 de la mencionada sentencia (que aplica en el ámbito de los juegos de azar la doctrina de las sentencias de 28 de octubre de 1999 *Vestergaard*, C-55/98, y de 30 de junio de 2007 *Comisión/Dinamarca*, C-150/04) una diferencia de trato fiscal, en virtud de la que únicamente se consideran rentas sujetas al impuesto los premios de juegos obtenidos en otro Estado miembro, reduce el interés en desplazarse a otro Estado miembro con el fin de jugar a juegos de azar. En efecto, se disuade a los destinatarios de los servicios considerados, que residen en el Estado miembro en el que existe esa diferencia de trato, de participar en tales juegos cuyos organizadores estén establecidos en otros Estados miembros, habida cuenta de la importancia que reviste para ellos la posibilidad de obtener exenciones fiscales.

Siguiendo a *Lindman*, apartado 22, el Tribunal continúa argumentando que el hecho de que los prestatarios de juegos establecidos en dicho Estado miembro estén sujetos al impuesto en concepto de organizadores de juegos de azar (como en el caso español las empresas operadoras de máquinas de juego lo están a la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, con la diferencia de que los premios obtenidos en este tipo de juegos no están exentos de nuestro IRPF, ni se aplican discriminatoriamente), no impide considerar que la normativa controvertida en los litigios principales es manifiestamente discriminatoria, ya que, como señala el órgano jurisdiccional remitente, dicho impuesto no puede equipararse al impuesto sobre la renta que grava los premios obtenidos al participar en juegos de azar organizados en otros Estados miembros.

Asentado lo anterior, y partiendo de que dicha normativa impone una restricción discriminatoria a la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 56 TFUE, tanto para los prestatarios de servicios de juego como para los destinatarios de los mismos, el Tribunal pasa a considerar si dicha restricción discriminatoria está justificada atendiendo a las razones contenidas en el artículo 52 TFUE y si es proporcionada para la consecución de dichos objetivos.

Pues bien, aun entendiendo que el establecimiento de unas medidas tributarias como las que están en cuestión puede perseguir la protección de consumidores y usuarios y el evitar riesgos de situaciones de ludopatía, lo cierto es que a juicio del

TJUE, en circunstancias como las de los casos de autos, el hecho de que un Estado miembro grave las ganancias procedentes de establecimientos de juegos de azar ubicados en otros Estados miembros y la exención de tales ganancias cuando proceden de establecimientos de juegos de azar sitios en territorio nacional, no es apropiado para garantizar de un modo coherente la realización del objetivo de luchar contra la ludopatía, pues la exención fiscal de los premios puede incitar a los consumidores a participar en juegos de azar que puedan acogerse a ella (apartado 46, en sentido idéntico al apartado 41 de la sentencia *Comisión/España*). En consecuencia llega a la conclusión de que la normativa italiana constituye una discriminación no justificada por el Tratado en el sentido de que los artículos 52 TFUE y 56 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que somete al impuesto sobre la renta los premios de juegos de azar obtenidos en establecimientos ubicados en otros Estados miembros y exime de dicho impuesto los ingresos similares cuando proceden de establecimientos situados en su territorio nacional (apartado 48).

Junto con *Blanco y Fabretti*, precisamente en otro asunto relacionado con el juego, en *Burlington Hungary and others*⁶⁰⁴, el TJUE ha apreciado la posibilidad de que exista una restricción a efectos del artículo 56 TFUE cuando el tipo del impositivo de un tributo sea prohibitivo. En efecto, el Tribunal viene a apreciar que una normativa húngara que, sin prever un período transitorio, quintuplica el importe de un impuesto de cuota fija que grava la explotación de máquinas tragaperras en las salas de juego y crea además un impuesto de cuota proporcional que grava la misma actividad, y que no establece ninguna discriminación directa entre las sociedades húngaras y las sociedades establecidas en otros Estados miembros que exploten máquinas tragaperras en salas de juego en el territorio húngaro, (ya que el impuesto de cuota fija y el impuesto de cuota proporcional regulados por esa Ley gravan en condiciones idénticas a todas esas sociedades), constituye una restricción de la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 56 TFUE si puede impedir, obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de la libre prestación de los servicios de explotación de máquinas tragaperras en las salas de juego en Hungría (*Burlington Hungary and others*, apdos. 37 y 42).

En línea con lo antedicho respecto a las limitaciones a la libre prestación de servicios, el Tribunal continúa aseverando que las restricciones de la misma que pueden derivar de legislaciones nacionales como la comentada, sólo se pueden justificar por

⁶⁰⁴ Sentencia de 11 de junio de 2015, *Burlington Hungary and others*, C-98/14.

razones imperiosas de interés general si, al término de una apreciación global de las circunstancias que rodearon la aprobación y la aplicación de esas legislaciones, se llega a una doble conclusión. Por un lado, que cumplen las exigencias derivadas de los principios generales del Derecho de la Unión, en especial, de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, así como del derecho de propiedad. Sobre este último nos pronunciaremos más adelante, con ocasión del análisis de los derechos fundamentales en la UE. Por otro que, ante todo, persiguen objetivos relacionados con la protección de los consumidores contra la dependencia del juego y con la lucha contra las actividades delictivas y fraudulentas ligadas al juego, sin que la sola circunstancia de que una restricción de las actividades de juegos de azar beneficie accesoriamente al presupuesto del Estado miembro interesado mediante un aumento de los ingresos fiscales impida considerar que esa restricción persigue efectivamente, ante todo, esos objetivos de forma coherente y sistemática, porque, si así fuera la restricción sería, de suyo, conforme a derecho.

Sin embargo, esta segunda conclusión nos lleva a exigir una doble coherencia; la coherencia de la medida tributaria que grava la actividad de juego y que restringe la libre prestación del mismo con las razones imperiosas de interés general antes mencionadas; y la coherencia de dicho gravamen con el propio sistema impositivo en el que se encuadra. Respecto a esta última, debe recordarse que, de forma genérica, fuera del ámbito exclusivo de los distintos tributos que puedan gravar la prestación de servicios de juego, en los apartados 28 y 21, respectivamente, de las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann* (C-204/90) y *Comisión/Bélgica* (C-300/90) y de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, C-379/05, esta última respecto a la libre circulación de capitales, el Tribunal de Justicia ha admitido que la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario podía justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado⁶⁰⁵.

⁶⁰⁵ En las sentencias citadas la coherencia del sistema fiscal se justifica mediante la existencia de una relación directa entre la concesión de una ventaja fiscal, a saber, la deducibilidad de los gastos de financiación vinculados a la adquisición por una sociedad de una participación en otra sociedad, y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal, en este caso la imposición de los dividendos distribuidos. Inversamente, la desventaja fiscal que sufre una sociedad matriz como la demandante en el litigio principal, a saber, la no deducibilidad de dichos gastos, resulta compensada por la correspondiente ventaja, en este caso la percepción de dividendos exentos del impuesto. Pues bien, a tenor de la jurisprudencia del TJUE, para que una alegación basada en dicha justificación pueda prosperar, es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, C-484/93, apdo. 18; y de 23 de febrero

Por su parte, en relación con la excesividad del tipo impositivo y la eventual restricción que ésta puede suponer de la libre prestación de servicios, debemos traer a colación que, pese a que el concepto doble imposición está también relacionado con el concepto de restricción en el sentido del artículo 56 TFUE hasta ahora mencionado, lo cierto es que la misma se deriva de la aplicación de un sistema de imposición que resulta del ejercicio paralelo por dos Estados miembros de su potestad tributaria, y que ante la coexistencia de sistemas tributarios nacionales, el Derecho comunitario, salvo casos concretos, hasta la publicación el pasado 10 de octubre de 2017, de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, no prescribía criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad⁶⁰⁶.

4. Posible vulneración de la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios por los tributos sobre el juego.

Según hemos podido observar tras examinar las normativas que en materia de juego ha venido analizar el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la regulación de los juegos de azar en los distintos Estados miembros se caracteriza por su enorme diversidad. Unos pocos Estados prohíben la oferta de juegos de azar en cualquiera de sus manifestaciones; algunos ordenamientos europeos, establecen regímenes monopolísticos que son explotados por un operador público bajo control estatal o por un operador privado acogido a un derecho exclusivo; y finalmente, existen incluso Estados que, como el nuestro, adoptan un sistema de licencias, permitiendo que sean varios operadores los que ofrezca servicios en el mercado.

Ello no obstante, aunque cuestiones de índole moral, de protección de menores,... permitan que los Estados miembros tengan, en principio, libertad para fijar los objetivos de su política en materia de juegos de azar determinando el nivel de protección que deseen aplicar en el seno de su normativa nacional, en todo caso tienen que respetar el Derecho de la UE y los principios y normas del mercado interior.

de 2006, *Keller Holding*, C-471/04, apdo. 40). De no poder demostrarse dicha relación el sistema sería tildado de incoherente, y, por tanto, la conculcación de la libre prestación de servicios no estaría justificada.

⁶⁰⁶ Sentencia de 14 de noviembre de 2006, *Kerckhaert and Morres*, C-513/04, apdos. 20-22.

Teniendo en cuenta la naturaleza específica de las actividades de juego, el TJUE ha facilitado en las sentencias comentadas una serie de directrices generales para interpretar las libertades fundamentales del mercado interior en este ámbito cuyo objetivo es facilitar que los tribunales nacionales diluciden sobre las circunstancias en las que motivos de interés general puedan justificar normas nacionales de carácter restrictivo. Así, el Tribunal ha ratificado que la oferta transfronteriza de juegos de azar y el uso de esa oferta constituye una actividad económica que entra en el ámbito de aplicación de las libertades fundamentales del TFUE.

Según hemos visto, su artículo 56 prohíbe la imposición de restricciones a la libre prestación servicios a destinatarios de otros Estados miembros, y el Tribunal ha considerado que las normas nacionales de un Estado miembro que prohíban prestar servicios de juegos de azar autorizados en otros Estados miembros limitan tanto la libertad de quienes residen en él para recibir a través de Internet los servicios ofrecidos en esos Estados, como la libertad de la que deben gozar los operadores establecidos en ellos para prestar esos servicios.

En esta tesitura, si bien los Estados miembros pueden limitar o restringir la oferta transfronteriza de todo tipo de servicios de juegos de azar atendiendo a los objetivos de interés general que traten de proteger⁶⁰⁷, deben, no obstante, demostrar la oportunidad y necesidad de las medidas que adopten, particularmente por la existencia de alguna circunstancia contraria a un objetivo de interés público o por la coherencia de su marco reglamentario. Del mismo modo, deben demostrar que los objetivos de interés público que hayan decidido libremente garantizar se persigan de forma congruente y sistemática, sin que, en ningún caso puedan emprender, facilitar ni tolerar medidas que se opongan a la consecución de dichos objetivos.

El asunto *Laezza*⁶⁰⁸, resume de manera elocuente los pasos que deben seguirse a

⁶⁰⁷ Protección de los consumidores, con atención especial a la prevención de la dependencia del juego y a la protección de los menores, lucha contra las actividades delictivas y fraudulentas...

⁶⁰⁸ Sentencia de 28 de enero de 2016, *Rosanna Laezza*, C-375/14. El litigio se circunscribe, de nuevo a un asunto relacionado con Stanley International Betting Ltd, sociedad registrada en el Reino Unido, y su filial maltesa, Stanleybet Malta Ltd, que desarrollan su actividad en Italia en el ámbito de la recogida de apuestas por CDTs cuyos titulares ejercen su actividad en virtud de una relación contractual equiparable a un contrato de mandato, sin disponer de título de concesión alguno ni de autorización de policía.

En esta tesitura, a raíz de un control efectuado por la Guardia di Finanza (Brigada Financiera) de Frosinone (Italia) en los locales de un CTD, gestionado por la Sra. Laezza y afiliado a Stanleybet Malta Ltd, se constata que en dicho centro se ejercía una actividad de recogida de apuestas sin autorización, por

la hora de dilucidar si una normativa en materia de juego contraviene los dictados del TFUE en materia de libre prestación y establecimiento de servicios de juego. De este modo recuerda, en primer lugar, que deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento o a la libre prestación de servicios todas las medidas, incluidas las tributarias, que prohíban el ejercicio de las libertades garantizadas por los artículos 49 TFUE y 56 TFUE, lo obstaculicen o le resten interés. En segundo lugar, el Tribunal señala que, aunque ya ha identificado ciertas razones imperiosas de interés general que pueden invocarse para justificar una restricción de las libertades garantizadas por los artículos 49 TFUE y 56 TFUE, esas razones no pueden ser invocadas para justificar restricciones que se apliquen de un modo discriminatorio, por lo que la existencia de una disposición nacional restrictiva que fuese discriminatoria, sólo podría justificarse por razones de orden público o de seguridad y salud públicas, recogidas en los artículos 51 TFUE y 52 TFUE, entre las que no se encuentran ni la lucha contra la criminalidad vinculada a los juegos de azar, ni la continuidad de la actividad legal de recogida de apuestas, ni razones de recaudación tributaria.

En tercer lugar corresponde al juez nacional evaluar si la restricción de las libertades garantizadas por los artículos 49 TFUE y 56 TFUE puede justificarse en virtud de medidas derogatorias o por razones de orden público o de seguridad y salud públicas, contempladas expresamente en los artículos 51 TFUE y 52 TFUE y aplicables igualmente en materia de libre prestación de servicios a tenor del artículo 62 TFUE. Más aún, y esta es la novedad, pues en origen se exigía la existencia de un elemento transnacional,⁶⁰⁹ a juicio del propio TJUE, corresponde al tribunal nacional evaluar si la restricción puede justificarse por razones imperiosas de interés general,⁶¹⁰ tales como la

lo que se procede a la incautación de determinados equipos informáticos utilizados para la recepción y la transmisión de esas apuestas.

El juez de instrucción del Tribunale di Cassino (Tribunal de Cassino) valida la incautación efectuada y ordena el secuestro de dichos equipos, contra lo que la Sra. Laezza interpone un recurso de anulación refiriéndose al recurso interpuesto por las sociedades del grupo Stanley en la anteriormente analizada sentencia *Stanley International Betting y Stanleybet*. pero considera que el Derecho de la Unión no se opone a la disposición nacional que fija dicha duración.

⁶⁰⁹ CRAIG, P.; DE BÚRCA G., *EU Law. Text, Cases and Materials*, 2ª ed., Oxford University Press, Oxford/New York, 1998, p. 727.

⁶¹⁰ Sobre el papel de los tribunales nacionales a la hora de determinar la proporcionalidad de la medida ver ANDRÉS ALVEZ, R., “La sentencia Tribunal Supremo (sala de lo contencioso-administrativo, sección 4), de 7 junio 2007. Recurso núm. 9527/2004, en el horizonte de las nuevas directrices señaladas por el TJCE sobre limitación de competencia y establecimiento en el ámbito de juego”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 23, 2008, pp. 559-564.

protección de los consumidores o la prevención del fraude y de la incitación a los ciudadanos al gasto excesivo en juego, *incluso en los casos en los que el órgano jurisdiccional remitente observe que la disposición en cuestión no se aplica discriminatoriamente*. El tribunal introduce así una distinción entre el concepto de discriminación y restricción, dando pie a que esta última se esgrima como elemento que conculca las libertades de establecimiento y circulación también cuando se predique de forma indiferente respecto a nacionales y no nacionales. Podríamos afirmar así que el artículo 56 TFUE exige no solo la eliminación de toda discriminación por razón de nacionalidad contra los proveedores de servicios establecidos en otro Estado miembro, sino también la supresión de cualquier restricción a la libre prestación de servicios, incluso si dicha restricción se aplica sin distinción a los proveedores nacionales de servicios y los de otros Estados miembros, prohibiendo, obstaculizando o haciendo menos atractivas las actividades de un prestador de servicios establecido en otro Estado miembro en el que presta legalmente servicios similares⁶¹¹.

En este sentido, tras analizar la jurisprudencia tributaria en la materia, salvo en *Gilly*⁶¹², en la mayoría de los asuntos valorados por el Tribunal desde la perspectiva de la discriminación, éste utiliza el término de comparabilidad “residente-no residente”⁶¹³. Sin embargo, entendemos que es posible aplicar el criterio de discriminación cuando el término de comparabilidad utilizado sea el de “residente-residente”⁶¹⁴. En

⁶¹¹ Véanse, en este sentido, además de la mencionada, las sentencias de 3 de junio de 2010 *Sporting Exchange*, C-203/08, párrafo 23 y la jurisprudencia allí citada, y *HIT* y *HIT LARIX*, párrafo 16.

⁶¹² Sentencia de 12 de mayo de 1998, *Esposos Gilly*, Asunto C-336/96, en que el término de comparabilidad estuvo compuesto por la relación “no residente-no residente”. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho Comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso *Gilly*”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, 2009, pp. 291-320.

⁶¹³ En este sentido sentencia de 13 de junio de 2017, *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited*, C-591/15, indica en su párrafo número 33 que *las disposiciones del TFUE en materia de libre prestación de servicios no son aplicables a una situación en la que todos los elementos se circunscriben al interior de un único Estado miembro*.

⁶¹⁴ Sobre discriminación tributaria en el ámbito europeo ver CALDERÓN CARRERO, J.M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N., CALDERÓN CARRERO, J.M. (Coords.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Las Rozas, 2006, pp. 597-744; CUBERO TRUYO, A.M., “Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o residencia”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 137, 1996, pp. 63-68; GARCÍA PRATS, F.A., “Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 94, 1997, pp. 215-236; GONZÁLEZ GARCÍA, G., “Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 8, 2004, p. 53; CUBERO TRUYO, A.M., “Normas tributarias y no discriminación bajo criterios de nacionalidad y/o residencia.” *Derechos fundamentales y hacienda*

contraposición a la discriminación, podríamos definir el concepto de restricción como toda medida capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de la Unión Europea, entendiendo que como consecuencia del contenido mismo de este concepto, el término de comparabilidad no es esencial para determinar su existencia, por lo que si bien podrá evidenciarse en una situación particular no es requisito para que exista esa restricción al ejercicio de las libertades comunitarias, una restricción que una vez determinada debe medir su licitud basándose en su proporcionalidad. Como indica RUIZ ALMENDRAL,⁶¹⁵ en la jurisprudencia del Tribunal la barrera entre las restricciones y las discriminaciones es “crecientemente porosa” y, si bien en los primeros casos en los que analiza posibles restricciones tributarias requiere que haya alguna libertad comunitaria en lid, es decir, que haya algún elemento transnacional expreso, posteriormente también admite su examen en situaciones internas en las que ese elemento transnacional pueda estar presente de forma indirecta. En este sentido, la autora, aunque de forma crítica, reconoce que el “*propio alcance de las libertades comunitarias se ha expandido con una doctrina aplicable en ocasiones a situaciones puramente internas.*”⁶¹⁶

Así, por ejemplo, en materia de juegos de azar, en la sentencia *Digibet y Albers* (apdo. 22), se analiza si constituye una restricción incoherente prohibida por el TFUE que, por un lado, en un Estado miembro constituido como Estado federal (Alemania), la legislación vigente en la gran mayoría de los Estados federados prohíba en principio la organización e intermediación de juegos de azar públicos en Internet y (sin que se reconozca el derecho subjetivo correspondiente) sólo excepcionalmente se pueda autorizar para loterías y apuestas deportivas a fin de ofrecer una alternativa adecuada a la oferta ilegal de juegos de azar y prevenir así su desarrollo y difusión, cuando, por otro

pública: Una perspectiva europea, Civitas, Madrid, 2015, pp. 291-322; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “La discriminación tributaria por razón de la residencia en la Unión Europea”, *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 147-186.

Vid. También las Conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed en el caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, STJCE, de 13 de marzo de 2007, C-524/04.

⁶¹⁵ RUIZ ALMENDRAL, V., “Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: consecuencias de un federalismo fiscal inacabado”, ob. cit. p. 25.

⁶¹⁶ Ver al respecto MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Situaciones tributarias internas y Derecho de la UE: nuevas perspectivas sobre la interpretación del TJUE”, en MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., *Impuestos directos y libertades fundamentales...*, ob. cit., pp. 50 y ss.; TRAVERSA, E., “Is There Still Tax Room Left in EU Law for Tax Autonomy of Member States’ Regional and Local Authorities?”, *EC Tax Review*, vol. 20, nº 1, 2011, p. 6.

lado, en un Estado federado de dicho Estado miembro, nuevamente el Land de Schleswig-Holstein, con arreglo a la legislación vigente de aquel, a todo ciudadano de la Unión que cumpla ciertos requisitos objetivos, y a toda persona jurídica equiparable, se le concede una autorización para la comercialización de apuestas deportivas por Internet, resultando que ello podría menoscabar la aptitud de la restricción de la comercialización de juegos de azar en Internet, vigente en el resto del territorio nacional, para alcanzar los legítimos fines de interés general con ella perseguidos. Pues bien, al respecto el TJUE entiende que *el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa común a la mayoría de las entidades federadas de un Estado miembro de estructura federal que prohíbe, en principio, la organización e intermediación de juegos de azar en Internet cuando, durante un período limitado, una única entidad federada mantuvo en vigor una legislación más permisiva que coexistió con la de las otras entidades federadas, de carácter restrictivo, dado que dicha normativa puede ajustarse a los requisitos de proporcionalidad establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente* (párrafo 41).

El Tribunal de Justicia ha admitido solicitudes de decisión prejudicial⁶¹⁷ cuyo objeto ha sido la interpretación de disposiciones de los Tratados relativas a las libertades fundamentales y ello aun cuando todos los elementos de los litigios principales estuvieran circunscritos al interior de un único Estado miembro, *por considerar que no cabía excluir que nacionales establecidos en otros Estados miembros hubieran estado o estuvieran interesados en hacer uso de esas libertades para ejercer actividades en el territorio del Estado miembro que aprobó la normativa nacional en cuestión y, por lo tanto, que esta normativa, aplicable indistintamente a los nacionales de ese Estado y a los nacionales de otros Estados miembros, pudiera producir efectos que no estuvieran circunscritos a ese Estado miembro*. Igualmente, en *Libert y otros*,⁶¹⁸ el TJUE declara que cuando el órgano jurisdiccional remitente le pide que se pronuncie con carácter prejudicial en el marco de un procedimiento de anulación de disposiciones aplicables no sólo a los nacionales de un Estado miembro, sino también a los nacionales de los demás Estados miembros, habida cuenta de que la resolución que ese órgano

⁶¹⁷ Verbigracia, las sentencias de 1 de junio de 2010, *Blanco Pérez y Chao Gómez*, C-570/07 y C-571/07, apdo. 40; de 18 de julio de 2013, *Citroën Belux*, C-265/12, apdo. 33, y de 5 de diciembre de 2013, *Venturini y otros*, C-159/12 a C-161/12, apdos. 25 y 26.

⁶¹⁸ Sentencia de 8 de mayo de 2013, *Libert y otros*, C-197/11 y C-203/11, apdo. 35.

jurisdiccional adopte a raíz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial producirá efectos en relación con esos últimos nacionales, se justifica que el Tribunal de Justicia responda a las cuestiones prejudiciales que le han sido planteadas referidas a las disposiciones del Tratado relativas a las libertades fundamentales, aunque todos los elementos del litigio principal queden circunscritos al interior de un único Estado miembro.

En efecto, en *Burlington Hungary*, antes mencionado, pese a que el gobierno húngaro alega que en ausencia de un aspecto transfronterizo el litigio carece de un vínculo con el Derecho de la UE, por lo que el asunto queda fuera del alcance de las cuestiones prejudiciales a plantear ante el TJUE, el Tribunal, en una sentencia que en palabras de CARRASCO GONZÁLEZ⁶¹⁹ presenta un especial interés en el ámbito de los derechos fundamentales ya que supone “*el intento por parte del TJUE de establecer un sistema uniforme de protección de derechos, incluso en situaciones internas*”, entiende que la legislación húngara se aplica indistintamente a nacionales húngaros y a nacionales de otros Estados miembros, motivo en el que sustenta los efectos transfronterizos y su propia competencia.⁶²⁰

Asimismo, y siguiendo la doctrina establecida en *Guimont*,⁶²¹ en ocasiones la interpretación de las libertades fundamentales establecidas en los artículos 49 TFUE y 56 TFUE puede resultar pertinente en un asunto en el que todos sus elementos están circunscritos al interior de un único Estado miembro cuando el Derecho nacional obligue al órgano jurisdiccional remitente a conceder a un nacional de su Estado miembro los mismos derechos que el Derecho de la Unión reconoce a un nacional de otro Estado miembro que se halle en la misma situación⁶²². En esta tesitura, pese a

⁶¹⁹ CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., “¿Existe alguna evolución en la jurisprudencia del TJUE sobre situaciones internas?” en MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CARRASCO GONZÁLEZ F.M. (Dirs) *Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea...* ob. cit., p. 80.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Situaciones internas y Derecho de la UE. Nuevas perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 163, 2014, pp. 43-90.

⁶²⁰ Y ello porque los clientes de las salas de juego tanto podían ser nacionales como de otros Estados miembros, e incluso porque cabía la posibilidad de que operadores establecidos en otros Estados miembros que no fueran Hungría estuvieran interesados en abrir salas de juego en el territorio magiar.

⁶²¹ Sentencias de 5 de diciembre de 2000, *Guimont*, C-448/98, apdo. 23; de 21 de junio de 2012, *Susisalo y otros*, C-84/11, apdo. 20, y de 21 de febrero de 2013, *Ordine degli Ingegneri di Verona e Provincia y otros*, C-111/12, apdo. 35.

⁶²² Para MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (“Situaciones tributarias internas y Derecho de la UE: nuevas perspectivas sobre la interpretación del TJUE”, Ob. cit. p. 57), quien aboga por una aplicación estricta de las cuestiones prejudiciales en el ámbito exclusivo de la aplicación del Derecho de la UE, las

opiniones como la del Abogado General Nils Wahl, precisamente en un asunto relacionado con la libertad de establecimiento de operadores de juego, *Global Starnet Ltd*,⁶²³ a la espera de la sentencia que presumiblemente dictará el Tribunal el próximo 20 de diciembre, para que en el seno de un procedimiento prejudicial el TJUE pueda conocer sobre un asunto cuyos elementos se circunscriben exclusivamente al ámbito nacional de un único Estado miembro, es necesario que el órgano remitente indique al Tribunal de justicia en qué medida, a pesar de su carácter meramente interno, el litigio del que conoce presenta un elemento de conexión con las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a las libertades fundamentales que hace necesaria una interpretación con carácter prejudicial para resolver dicho litigio.⁶²⁴ En definitiva, también en materia de juego, como veníamos adelantando, entendemos con MARTÍN JIMÉNEZ que incluso en situaciones netamente internas, en las que la conexión con un elemento transnacional es meramente potencial, el derecho al ejercicio de las libertades comunitarias es invocable contra cualquier restricción de las mismas⁶²⁵.

Por fin, volviendo de nuevo a *Laezza* y al test de idoneidad establecido para con las restricciones a la libertad de establecimiento y circulación de servicios en materia de juego, en cuarto lugar, una vez comprobado lo anterior, procede analizar si la restricción

afirmaciones contenidas en la sentencia *Guimont* vendrían a contradecir las recogidas en dos sentencias precedentes, *Kleinwort-Benson* y *Leur-Bloem*.

En la primera, *Kleinwort-Benson*, STJUE de 28 de marzo de 1995, asunto C-346/93, parece iniciar un retroceso respecto a jurisprudencia anterior en cuanto que establece que para aplicar la doctrina del efecto indirecto del derecho UE es necesario, por un lado, que la norma nacional contenga una remisión directa e incondicional al Derecho Comunitario en virtud de la cual este Derecho resulte aplicable en el ordenamiento jurídico interno (párrafo 16) y, por otro, que las decisiones del TJUE vinculen a los órganos jurisdiccionales nacionales, algo que no ocurre cuando éstos apliquen normas elaboradas bajo el modelo europeo pero destinadas a producir divergencias con él (párrafos 18-23).

Esta sentencia viene a ser matizada por la STJCE *Leur Bloem*, de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, que nace cuando el legislador holandés aplica el mismo régimen a transacciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 90/434/EEC (ahora Directiva 2011/96/UE) y a situaciones estrictamente internas, y en la que el TJUE aplica el enfoque de la solución única o *same solution approach* en el sentido de que donde el legislador pretende adoptar la solución comunitaria en un ámbito doméstico despliega también sus efectos del Derecho de la UE, incluso si no existe la remisión directa antes reclamada.

⁶²³ En los apartados 26 a 34 de las conclusiones presentadas el 18 de junio de 2017 en el Asunto C-322/16.

⁶²⁴ Como indica CARRASCO GONZÁLEZ, M., (“¿Existe alguna evolución en la jurisprudencia del TJUE sobre situaciones internas?”, ob. cit., p. 86), se exige una aplicación rigurosa de los presupuestos de la competencia del TJUE demandando a los jueces nacionales información que acredite detalladamente el vínculo transfronterizo que subyace, el potencial interés del Derecho de la UE en el asunto.

⁶²⁵ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Situaciones tributarias internas y Derecho de la UE: nuevas perspectivas...”, ob. cit.

es adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido y no va más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo, es decir, si es proporcionada, congruente y sistemática.

Respecto a estas dos últimas cuestiones, en el ámbito de la fiscalidad sobre el juego debemos subrayar que sentencias como *Lindman*, *Blanco y Fabretti* o *Burlington Hungary* nos demuestran que las restricciones fiscales a la libertad de establecimiento y a libre prestación de servicios de juego, incluso si se aplican de forma indiscriminada, (*Burlington Hungary* párrafos 35 y 36), deben ser consideradas individualmente a la luz de su oportunidad para con los intereses generales en lid y su coherencia no solo dentro del sistema que ampara esos intereses sino también dentro del sistema fiscal.

Llegados a este punto, conviene ahora analizar la tributación a la que se somete la actividad de las máquinas recreativas y de azar desde la perspectiva que ofrecen la libertad de establecimiento y la libre circulación de servicios. Del examen realizado en capítulos precedentes se infiere que la configuración actual de los distintos tributos que gravan estas empresas, su excesividad, su especial incidencia en la capacidad económica de las mismas, podría considerarse como una restricción a dichas libertades en los términos expuestos en *Digibet and Albers*, *HIT* y *HIT LARIX*, o *Burlington Hungary*, y ello aun cuando esas restricciones se prediquen indistintamente tanto respecto de empresas operadoras nacionales como de aquellas otras que no lo sean.⁶²⁶

Una vez más, la clave para determinar si dichas restricciones son contrarias a las libertades fundamentales contenidas en el Derecho de la Unión, va a radicar en el cumplimiento de determinados parámetros como son la pertinencia, la necesidad, la perentoriedad, y la proporcionalidad en su adecuación a los objetivos de salvaguarda del orden público y salud pública perseguidos. En este sentido, si bien pudiéramos entender que las medidas fiscales adoptadas por los distintos entes territoriales (Estado, Comunidades Autónomas y Territorios Forales) en materia de tributos sobre el juego constituyen una medida apropiada que responde a la voluntad extrafiscal de mitigar los efectos perniciosos que el juego pudiera ocasionar, en aplicación de lo antedicho en *FEDESA* o *Pfleger*, no podemos, ni mucho menos, indicar que se trate de una medida necesaria, indispensable, proporcional, o que, ni siquiera sea la menos gravosa de las

⁶²⁶ Sobre la capacidad económica y las libertades fundamentales *vid.* ALIAGA AGULLÓ, E., “Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del derecho de la unión europea”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 162, 2014, pp. 29-60.

existentes en el elenco de instrumentos que pudieran haberse adoptado para la consecución de los mismos objetivos.

En consecuencia, si los objetivos extrafiscales perseguidos no se justifican con la medida fiscal adoptada, debiéramos entender que la finalidad perseguida por los distintos tributos que gravan la actividad de las máquinas de juego no es otra que la recaudación fiscal, una finalidad que, como hemos tenido ocasión de comprobar al repasar la jurisprudencia del TJUE en *Danner, Gambelli, Schindler, Lindman o Comisión vs. España*, no justifica la restricción de las libertades fundamentales siendo, por tanto, contraria al Derecho de la UE y ello aun cuando, como es el caso, no suponga una medida discriminatoria entre operadores nacionales y no nacionales⁶²⁷.

En definitiva, tal y como indica ZORNOZA PÉREZ⁶²⁸ “*siendo la mayor parte de los impuestos que recaen sobre el juego presencial o remoto en España impuestos directos sobre el beneficio de los operadores de juego, y en ausencia de una armonización explícita de este sector de la fiscalidad en el seno de la Unión Europea, lo lógico sería quizás que los problemas fundamentales en relación con dichos tributos vinieran de la mano de la posible vulneración de las libertades comunitarias y particularmente de la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento*” hasta ahora analizadas.

II. DERECHO DE LA COMPETENCIA

1. Régimen de ayudas de Estado

Junto con las libertades fundamentales hasta ahora analizadas, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea pivota sobre otro eje fundamental en el que se regula la política de competencia en el mercado interior. En concreto, en los artículos 101 a 109 del Capítulo 1 del Título VII (normas comunes sobre competencia, fiscalidad

⁶²⁷ Como indican ZORNOZA PÉREZ J.J.; BÁEZ MORENO, A. (“La fiscalidad del juego remoto y la nueva ley de regulación del juego...”, ob. cit.), en lo que se refiere al ordenamiento patrio, más allá del supuesto de no sujeción de los juegos de lotería de ámbito estatal proclamada en el artículo 48.2 de la LRJ, (que eventualmente podría resultar problemática desde la perspectiva de las libertades comunitarias por discriminatoria), no existe trato discriminatorio entre la fiscalidad aplicable a operadores o contribuyentes residentes y no residentes. Precisamente por ello, porque los tributos sobre el juego de máquinas recreativas se predicen de forma indistinta para nacionales y no nacionales, obviamos en estas líneas el estudio de las cláusulas antidiscriminación contenidas en los artículo 18 del TFUE.

⁶²⁸ ZORNOZA PÉREZ J.J.; BÁEZ MORENO, A., “La fiscalidad del juego remoto y la nueva ley de regulación del juego. Un Análisis Constitucional y Comunitario del Impuesto sobre Actividades de Juego”, ob. cit, p. 606.

y aproximación de las legislaciones), se vedan determinadas prácticas colusorias que proscriben los acuerdos entre empresas que sean contrarios a la libre competencia; se prohíbe que las empresas que tengan una posición dominante en el mercado abusen de la misma para influir en el comercio entre los Estados miembros; se establece un control por parte de la Comisión Europea de las operaciones de concentración y de absorción que tengan una dimensión comunitaria pudiendo llegar a prohibirlas en determinados casos; y se someten a las normas de los Tratados las empresas que tengan el carácter de monopolio fiscal⁶²⁹.

Juntamente con estas actividades, propias en cierta medida de las empresas privadas (aunque las normas de competencia se aplican también a las empresas públicas, los servicios públicos y los servicios de interés general, ofrecidos o no mediante monopolio), la sección segunda del mencionado capítulo prohíbe las ayudas de Estado que beneficien a determinadas empresas o productos y que falseen la competencia, y ello aunque en ciertos casos puedan autorizarse. Así, dentro del Derecho Europeo, dando cumplimiento al marcado carácter liberal del Tratado de Roma, y en aras a proteger el principio de libertad de mercado, la intervención estatal que pueda distorsionar la competencia entre operadores económicos únicamente es aceptable cuando persiga la corrección de fallos en el mercado o tenga una finalidad de justicia social⁶³⁰. En efecto, el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que *salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.*

Esta norma general que prohíbe todo tipo de ayudas que puedan distorsionar el mercado, contempla una serie de excepciones en el número 2 del mismo artículo, según el cual son compatibles con el mercado interior: las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin

⁶²⁹ En este contexto no podemos obviar una mención colateral al monopolio fiscal sobre las loterías contenido en el artículo 149.1.14 CE, un monopolio, cómo no, sujeto a lo establecido en los artículos 37 y 106 del TFUE que admite la persistencia de determinados sectores en este régimen privilegiado.

⁶³⁰ Sobre el régimen de ayudas de Estado ver BACON QC, K., *European Union Law of State Aid*, Oxford University Press, Oxford, 2017.

discriminaciones basadas en el origen de los productos; las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; o las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división.

A mayor abundamiento, el número 3 del artículo 107 TFUE confiere al Consejo, a propuesta de la Comisión, la posibilidad de considerar compatibles con el mercado interior, las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo; las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común; y, finalmente las destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común.

Por su parte, cuando la ayuda en cuestión no se circunscriba al ámbito de las directrices antedichas, su compatibilidad con el ordenamiento comunitario debe ser evaluada directamente en términos del artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE, esto es, para ser compatible deberá perseguir un objetivo de interés común de forma necesaria y proporcionada. Así, al evaluar la compatibilidad de una ayuda con el mercado interior, la Comisión debe tener en cuenta su impacto positivo a la luz del objetivo de interés común en relación con sus potenciales efectos secundarios negativos, entre otros el falseamiento del comercio y la competencia.

Pues bien, tal y como indica el Plan de acción de ayudas estatales *-Menos ayudas estatales con unos objetivos mejor definidos: programa de trabajo para la reforma de las ayudas estatales 2005-2009*, (COM (2005) 107 final) - el desarrollo de esta evaluación se realiza en tres fases; en las dos primeras se abordan los efectos positivos de la ayuda estatal y en la tercera se analizan los efectos negativos y el balance resultante de dichos efectos positivos y negativos. De este modo, en las dos primeras fases se definen los objetivos de interés común perseguidos por la ayuda analizando si la misma se adecua correctamente a aquellos, es decir, si la ayuda propuesta está destinada a

subsanan una deficiencia de mercado u otro objetivo. Para ello, la Comisión se formulará distintas cuestiones, entre ellas si la ayuda constituye un instrumento adecuado, en otras palabras, si existen otros instrumentos más idóneos; si hay un efecto incentivador, esto es, si la ayuda contribuye a cambiar el comportamiento de los potenciales beneficiarios; si es proporcional, o lo que es lo mismo, si sería posible conseguir el mismo cambio de comportamiento con una ayuda menor... finalmente, en la tercera fase debe realizarse un balance de la medida valorando si el falseamiento de la competencia y su efecto en el comercio son limitados.

Llegados a este punto deben advertirse dos extremos, en primer lugar que, como cabe esperar, estas ayudas pueden ser de todo tipo, subvenciones directas, financiaciones especiales... e, incluso, ayudas fiscales de distinta índole como bonificaciones, exenciones, deducciones o tipos impositivos reducidos. En segundo lugar, que pese a que gran parte de la delimitación del concepto de ayuda de Estado ha sido realizado por el Tribunal de Luxemburgo,⁶³¹ en la actualidad es la Comisión quien a través de instrumentos de *soft-law* viene a estructurar la doctrina aplicable al respecto.

El artículo 108 TFUE atribuye a la Comisión el papel de garante del mercado interior a los efectos de que examine los regímenes de ayudas existentes en los Estados miembros, razón por la que éstos deben comunicar la existencia de proyectos normativos dirigidos a conceder o modificar ayudas. Con esta finalidad, la Comisión publicó el 10 de diciembre de 1998 la Comunicación 384/1998 sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las Empresas,⁶³² comunicación donde establece los requisitos preceptivos para que una medida de carácter fiscal sea considerada ayuda. En este sentido, si bien el contenido de esta comunicación fue completado por el de la más reciente⁶³³ *Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ((2016/C 262/01)*, lo cierto es que en esencia siguen siendo relevantes, al menos como guía. Así, en primer lugar, se exige una medida que aligere la carga fiscal que grava la actividad económica de sus beneficiarios, por ejemplo

⁶³¹ Ver, entre otras SSTJUE, la de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, párrafo 14, y la jurisprudencia allí citada, y la sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos and Others*, C-78/08 a C-80/08.

⁶³² Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (Comunicación 98/C384/03, DO C de 10 de diciembre de 1998).

⁶³³ La comunicación se publicó el 17 de julio de 2016 en el Diario Oficial de la Unión Europea.

reduciendo la base imponible, disminuyendo la cuota tributaria, aplazando la deuda con el fisco...; en segundo lugar, se requiere que dicha ventaja económica, derivada de esa menor tributación, se conceda por el Estado o mediante fondos estatales en cualquiera de sus distintos niveles de administración, bien sea el propio Estado o sus regiones, provincias o municipios, cualquiera que sea el rango normativo adoptado para su concesión o a través de un acto administrativo. En tercer lugar, partiendo de que el beneficiario de la medida, con independencia de su forma jurídica, ejerce una actividad económica, se exige que la misma afecte a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros. A juicio de la Comisión, el mero hecho de que la medida consolide la posición de una entidad frente a sus competidores en los intercambios intracomunitarios lleva a considerar que existe una repercusión sobre estos últimos sin tener en cuenta las circunstancias específicas de la medida en cuestión, es decir, con independencia de que el beneficiario no sea cuantitativamente importante, que exporte la mayor parte de su producción fuera de las fronteras de la Comunidad, de que la ayuda sea escasa,... Por fin, la Comisión exige que la medida sea específica o selectiva,⁶³⁴ esto

⁶³⁴ Sobre la selectividad de las medidas fiscales ver, entre otros ALONSO ARCE, I., “El requisito de selectividad en relación con medidas fiscales para ser consideradas ayudas de Estado”, *Forum Fiscal: La Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, nº 203, 2014, pp. 7-13; GARCÍA GUIJO, L., “Gobiernos subcentrales y ayudas de estado: A propósito de la selectividad territorial”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2013, pp. 37-85; GARCÍA GUIJO, L., “El análisis de selectividad en las ayudas de estado de naturaleza fiscal tras la sentencia Gibraltar (asuntos C-106/09P y C-107/09P) y sus implicaciones en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 163, 2014, pp. 123-146; MORENO GONZÁLEZ, S., “STJCE 6.9.2006, República Portuguesa/Comisión, as. C-88/03. ayudas de estado. selectividad geográfica y autonomía fiscal”, *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013, pp. 249-258; MARTÍNEZ BÁRBARA, G., “Las conclusiones de los abogados generales del Tribunal de Justicia europeo en asuntos relativos a la selectividad territorial de las medidas fiscales regionales: Del Abogado General Saggio en la cuestión prejudicial sobre el País Vasco (1999) al Abogado General Jääskinen en el Asunto Gibraltar (2011)”, *Forum Fiscal de Gipuzkoa*, nº 182, 2012, pp. 17-31; PÉREZ BERNABEU, B., “El criterio de la selectividad de facto en las ayudas de estado (aplicación en relación con las medidas forales fiscales)”, *Crónica Tributaria*, nº 138, 2011, pp. 135-142.; MORENO GONZÁLEZ, S., “La prohibición general de ayudas de estado y el poder tributario de las Comunidades Autónomas de régimen común: ¿es aplicable la jurisprudencia Azores?”, *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, vol. 27, nº 14, 2011, pp. 13-44; FALCÓN Y TELLA, R., “Las normas forales y la prohibición de ayudas de Estado: Inexistencia de selectividad regional (STJCE 11 septiembre 2008 (TJCE 2008, 201), UGT rioja y otros contra juntas generales)”, *Quincena Fiscal*, nº 20, 2008, pp. 9-12.; FALCÓN Y TELLA, R., “El régimen de concierto o convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: La STJCE de 11 septiembre 2008 y sus antecedentes”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, vol. 12, nº 31, 2008, pp. 713-742; BENGOTXEA CABALLERO, J.R., “El criterio de selectividad en relación con la fiscalidad regional directa y las ayudas de Estado en la jurisprudencia del tribunal de justicia de las comunidades europeas (TJCE)”, *Basque economic agreement and Europe: Economic agreement, regional tax regulation and state aid = Concierto Económico vasco y Europa: Concierto Económico, fiscalidad regional y ayudas de Estado: Proceeding of the international conference december 2006 = actas del congreso internacional diciembre 2006* Universidad de Deusto-Deustuko Unibertsitatea, Bilbao, 2007, pp. 401-438; MORENO GONZÁLEZ, S., “Regional fiscal autonomy from a state aid perspective: The ECJ's judgment in Portugal v. Commission”, *European Taxation*, vol. 47, nº 7, 2007, pp. 328-338; MARTÍNEZ CABALLERO, R.; RUIZ ALMENDRAL, V.,

es, que favorezca a determinadas producciones o empresas como consecuencia de que: 1) supone una excepción a lo dispuesto en normas fiscales de rango legal o reglamentario. ó 2) deriva de una actuación discrecional por parte de la administración fiscal.

Respecto a este último requisito, el de la selectividad, en ocasiones la Comisión puede llegar a entender que el carácter selectivo de la medida está justificado por la propia coherencia del sistema fiscal, en cuyo caso la medida escaparía a la calificación de ayuda en el sentido del artículo 107.1 TFUE.

Asimismo, la Comunicación (en su párrafo 13) señala que se excluyen de la consideración de ayuda aquellas medidas de pura técnica fiscal que afecten de igual forma a todas las empresas y producciones, como por ejemplo, las normas de depreciación y amortización, las de aplazamiento de pérdidas o las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la elusión fiscal legal.

En definitiva, habida cuenta de lo anterior, a la hora de enjuiciar la compatibilidad de una determinada ayuda fiscal en los términos antedichos, será necesario comprobar la propia existencia de la ayuda con arreglo al artículo 107, apartado 1 TFUE, esto es, comprobar que se utilizan fondos públicos para la concesión de la misma; que supone una ventaja competitiva; que implica un falseamiento de la competencia y tiene un efecto directo en el comercio; que favorece a determinadas empresas o producciones, esto es, que es selectiva. Asimismo, será necesario analizar el sistema de referencia, examinar que se distancia del sistema fiscal general,⁶³⁵ acreditar su justificación por la lógica de ese sistema⁶³⁶ y constatar la compatibilidad de la medida a la luz del artículo 107, apartado 3, letra c) del TFUE en función de los efectos positivos y negativos de la ayuda. Finalmente, una vez la Comisión ha autorizado la ayuda en cuestión, ésta queda supeditada a lo dispuesto en el Reglamento (CE) 659/1999, de 22 de marzo, en cuanto a la modificación del régimen autorizado.

“Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Civitas. Revista Española de Derecho Europeo*, nº 20, 2006, pp. 593-640.

⁶³⁵ Sentencia de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates Association/Comisión*, C-487/06, apdo. 83.

⁶³⁶ *Vid.* sentencia de 2 de julio de 1974, *República Italiana/Comisión*, 173/73, apdo. 15 y Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384 de 10.12.1998), apdo. 23.

2. La disparidad de regímenes fiscales sobre las distintas modalidades de juego como ayudas de Estado.

A. Supuestos de disparidad

Dentro de los términos contemplados en el artículo 107 TFUE para las ayudas de Estado en cuanto a la fiscalidad con la que se grava una misma actividad económica, conviene recordar la dispar tributación a la que se someten las distintas modalidades de juego por si ésta fuera constitutiva de una infracción del ordenamiento comunitario. Tal y como veíamos en el Capítulo II, al analizar los distintos tipos de tributos que gravan la actividad de las máquinas recreativas y de azar, así como en el Capítulo III, al detenernos sobre los principios materiales de justicia tributaria de generalidad e igualdad, el marco tributario vigente aplica un régimen fiscal diverso según la modalidad de juego de que se trate, o dentro del mismo régimen fiscal unos tipos impositivos significativamente distintos, en función del tipo de juego por el que se pretenda recaudar.

En esta tesitura son tres los supuestos que eventualmente, si se cumplieran las condiciones expuestas en el siguiente apartado, podrían llegar a considerarse como ayudas de Estado no amparadas por el TFUE.

En primer lugar, según mencionábamos, es necesario traer a colación el diferente régimen fiscal aplicable al juego privado y al juego público derivado del monopolio fiscal sobre el juego⁶³⁷ contemplado en el artículo 149.1.15 CE, y que, como sabemos, consiste no solo en la exención de este último de los tributos recogidos en la LRJ (y homólogos concertados) sino, también, un diferente tratamiento respecto a las ganancias obtenidas por los usuarios de unos y otros. En efecto, si bien el TJUE (entre otras en *Carmen Media*) ha admitido la posibilidad de que las excepciones a la libre prestación de servicios y a la libertad de establecimiento que constituyen los monopolios estatales sobre el juego pueden estar amparadas en razones extrafiscales de orden moral o seguridad pública, sin embargo, una medida mediante la cual las

⁶³⁷ Sobre la existencia de monopolios fiscales sobre el juego y su consideración a la luz del Derecho de la Unión ver ALCUBILLA, E.A., “Monopolio de las loterías: Compatibilidad con el derecho comunitario”, *Estudios de Derecho Judicial*, nº 48, 2003, pp. 123-138; CASAS AGUDO, D., “Sobre la posible admisibilidad comunitaria de los monopolios fiscales: Especial mención a los monopolios públicos en materia de apuestas deportivas y loterías”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 158, 2013, pp. 103-144; ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Unión Europea y monopolios nacionales”, en GUSANO SERRANO G.; CASES MÉNDEZ P. (Eds.), *La industria del juego*, Aranzadi-Thomson Reuters, Pamplona, 2009, pp. 65-78.

autoridades públicas conceden a las empresas de juego público (SELAE) o semipúblico (ONCE) que ostentan dicho monopolio una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes operadores de juego, constituye una ayuda de Estado que debiera analizarse a la luz de los artículo 107 y siguientes del TFUE. Siguiendo este argumento, eventualmente, podría plantearse la posibilidad de que el distinto régimen tributario concedido al juego público y al juego privado pudiera constituir una ayuda de Estado prohibida por el Tratado pues, pese a que en ocasiones el Tribunal ha admitido la legalidad de una ayuda precisamente por la concurrencia en ella de fines extrafiscales, tales fines extrafiscales son de dudosa concurrencia en el caso del juego público.

En segundo lugar, cabe cuestionarse si la utilización de distintos tipos impositivos aplicables a las mismas clases o subsectores de juego según sean comercializados mediante canales presenciales o en línea constituye, también, una ayuda de Estado. A este respecto la pregunta que se suscita es clara, si debemos considerar las ayudas de Estado como una ventaja sobre algo uniforme, sobre algo comparable, ¿existe una comparabilidad fáctica y jurídica del juego *off* y *online*?, y de ser así, ¿puede justificarse su diferente tributación por la naturaleza y estructura del sistema tributario?.

Finalmente, también cabe formularse las mismas cuestiones respecto a la divergencia del tratamiento fiscal aplicable no ya al juego público/privado o al juego en línea/juego presencial, sino a la diferente tributación que afecta a los distintos tipos de juego dentro de un mismo canal comercializador sea este *on* u *off-line*.

Pasemos, a continuación a analizar conjuntamente estas perspectivas.

B. Elementos para considerar la existencia de un tratamiento fiscal dispar de las distintas modalidades de juego como ayuda de Estado contraria al ordenamiento comunitario. El caso danés

a. Contextualización

La posibilidad de que un distinto tratamiento fiscal respecto a los juegos presenciales y juegos en línea pueda constituir una ayuda de Estado a la luz de lo recogido en los artículos 107 y siguientes del TFUE ha sido ya analizada tanto por la

Comisión⁶³⁸ como por el TFUE⁶³⁹ con ocasión del estudio de la Ley danesa de tasas sobre los juegos de azar, aprobada el 25 de junio de 2010⁶⁴⁰.

La ley, cuya entrada en vigor se suspendió a la espera de la decisión de la Comisión, instituye un impuesto sobre la organización y puesta a disposición de servicios de juego y establece diversos tipos impositivos para los mismos, dependiendo de que se ofrezcan en línea o no. En este sentido, los titulares de una licencia de explotación de juegos con máquinas en salones recreativos y en establecimientos de restauración han de pagar un impuesto del 41 % de los ingresos brutos del juego. Asimismo, cuando dichos aparatos están instalados en este tipo de establecimientos están sometidos a un impuesto adicional del 30 % sobre el tramo de ingresos brutos del juego superior respectivamente a 30.000 coronas danesas (DKK) y a 250.000 DKK.

Igualmente, y ateniéndose a la misma ley, los titulares de una licencia de explotación de juegos en casinos tradicionales, deben abonar una tasa básica del 45 % de sus ingresos brutos del juego, de la que se resta el valor de las propinas, y un impuesto adicional del 30 % del tramo de ingresos brutos del juego superior a cuatro millones de DKK calculada mensualmente.

Por su parte, y en contraposición de lo anterior, los titulares de una licencia de explotación de juegos en casinos en línea deben abonar un impuesto del 20 % de los ingresos brutos del juego con independencia de cuál sea el volumen de ingresos brutos obtenidos.

Pues bien, como decíamos, en el marco del procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 108 TFUE, a través del que examina permanentemente junto con los Estados miembros los regímenes de ayudas existentes en los mismos proponiéndoles las medidas apropiadas que exijan el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado interior, tras instar a las partes interesadas,⁶⁴¹ la Comisión evalúa la medida

⁶³⁸ Decisión de la Comisión de 20 de septiembre de 2011, relativa a la medida C 35/10 (ex N 302/10) que Dinamarca tiene previsto aplicar en forma de tasas sobre los juegos de azar en línea establecidas en la Ley danesa de tasas sobre los juegos de azar.

⁶³⁹ Sentencias de 26 de septiembre de 2014, asunto T-601/11, *Dansk Automat*, y T-615/11, *Royal Scandinavian Casino*.

⁶⁴⁰ Ley nº 698 de tasas sobre los juegos de azar (*Lov om afgifter af spil*).

⁶⁴¹ Por un lado, la *Dansk Automat BrancheForening*, asociación de empresas y sociedades autorizadas a instalar y explotar máquinas de juegos recreativos cuyo modelo económico, al igual que en el caso de las empresas operadoras de máquinas recreativas españolas se basa la actividad de los miembros de la demandante consiste en adquirir máquinas tragaperras y celebrar, a continuación, acuerdos relativos a la instalación de dichas máquinas en salones recreativos y establecimientos de

tributaria contenida en la ley danesa de tasas sobre los juegos de azar abordando, primero, el examen de la misma como ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1 del TFUE, para, a continuación, analizar la compatibilidad de la misma a la luz del tercer apartado del referido artículo. Pasemos, en las siguientes líneas a considerar cada uno de estos extremos según lo recogido de forma genérica para las ayudas fiscales en el epígrafe anterior.

b. Análisis de la medida a la luz del artículo 107.1 TFUE

Según comentábamos en apartados precedentes, el artículo 107.1 TFUE declara *incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*. A estos efectos, en primer lugar, para ser calificada como ayuda de Estado se requiere que la ayuda sea otorgada por un Estado miembro o mediante fondos estatales. Así las cosas, como mencionábamos una pérdida de ingresos fiscales bien equivale al consumo de fondos estatales, en este caso en forma de gasto fiscal, extremo que en el asunto que nos ocupa, no se refuta por ninguna de las partes. Parece claro, pues, que al permitir gravar la actividad de los operadores de juego en línea con un tipo impositivo relativamente bajo del 20% de sus ingresos brutos, las autoridades danesas renuncian a percibir ingresos que constituyen fondos estatales, por lo que con buen criterio, la Comisión sostiene que la medida en cuestión implica una pérdida de ingresos y que, por lo tanto, se otorga mediante fondos estatales.

Una vez calificada como ayuda otorgada mediante fondos estatales, en segundo lugar, el siguiente paso consiste en comprobar que dicha ayuda aporta alguna ventaja económica al beneficiario, y ello teniendo en cuenta que a tenor de jurisprudencia consolidada del TJUE⁶⁴², *el concepto de ventaja no solo se refiere a los beneficios*

hostelería. La demandante cuenta con ochenta miembros y representa alrededor del 86% de quienes se dedican a la explotación de máquinas tragaperras en Dinamarca. Sus miembros obtienen los ingresos brutos de los juegos y abonan los impuestos adeudados al Estado. A continuación, abonan una parte de los ingresos del juego a los establecimientos en los que están instalados sus aparatos. Junto con esta asociación, un casino tradicional establecido en Dinamarca, el Royal Scandinavian Casino. Por otra el Reino de Dinamarca apoyado por distintos Gobiernos y empresas y asociaciones de empresas de apuestas en línea.

⁶⁴² Sentencia del 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero*, Asunto 30/59.

positivos, sino también a intervenciones que, de diversas maneras, aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa (párrafo 76 de la Decisión). En el caso de la ley danesa, partiendo del hecho de que las empresas de juego en línea están sujetas a una imposición fiscal del 20 % de sus ingresos brutos, un tipo impositivo considerablemente inferior al que se aplica a los operadores de servicios de juego tradicionales, parece obvio que se benefician de una prerrogativa consistente en una carga impositiva menor, lo que implica una ventaja competitiva para las primeras.

Ello no obstante, en tercer lugar, esta ventaja competitiva debe además afectar al mercado intracomunitario y falsear o amenazar con falsear la competencia. En el presente supuesto, partiendo del hecho de que la Ley de tasas sobre los juegos de azar dispensa un tratamiento fiscal favorable a las empresas danesas que ofrecen servicios de juego en línea, y asumiendo que los mismos tienen que hacer frente a la competencia participando en el comercio intracomunitario, sólo puede llegarse a la conclusión de que dicha medida afecta necesariamente al mercado intracomunitario y falsea o amenaza con falsear la competencia.

En cuarto lugar, según hemos comentado, para que una ayuda sea considerada ayuda de Estado en los términos que establece el artículo 107.1 TFUE, la medida ha de considerarse selectiva por cuanto favorece a determinadas empresas o producciones. En este sentido, ya desde antiguo⁶⁴³, el TJUE ha venido señalando que una medida se considera selectiva si tiene parcialmente como objeto eximir a determinadas empresas de las cargas financieras que le corresponden en virtud de la aplicación normal del sistema general de tributación obligatoria establecida por la legislación. Por lo tanto, podría indicarse que la medida es selectiva si se aparta de la aplicación del régimen tributario general, algo que según reiterada jurisprudencia⁶⁴⁴ ocurre cuando, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, la misma puede favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. Así las cosas, si se considera que la medida se desvía del sistema fiscal general, debe necesariamente examinarse la misma para determinar si dicha

⁶⁴³ Sentencia de 2 de Julio de 1974, *República Italiana/Comisión*, Asunto 173/73.

⁶⁴⁴ Ver por todos ellos las sentencias del TJUE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comisión*, C-88/03, apdo. 54; de 3 de marzo de 2005, *Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck*, C-172/03, apdo. 40; de 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*, C-169/08, apdo. 61.

diferenciación se debe a la naturaleza o la economía del sistema fiscal en el que se inscribe, esto es, si la medida, que parece ser selectiva *prima facie*, se justifica por la lógica del sistema fiscal.

Pues bien, en el asunto objeto de análisis en la Decisión, a tenor de su párrafo 83, *el sistema de referencia será el régimen fiscal aplicable a las actividades de juego danesas. La Ley de tasas sobre los juegos de azar tiene como objetivo la reglamentación del pago de las tasas sobre todas las actividades de juego ofrecidas u organizadas en Dinamarca, ya sea en línea o a través de actividades tradicionales. Por tanto, la medida en cuestión (es decir, el tratamiento fiscal diferente a favor de las actividades de juego en línea), debe evaluarse con respecto a este régimen fiscal de referencia.* En consecuencia, si tenemos en cuenta que la ley danesa contempla que los titulares de una licencia para ofrecer juegos en casinos en línea están sujetos a un tipo impositivo del 20% de sus ingresos brutos en tanto que la tasa básica que han de pagar los titulares de licencia para ofrecer juegos en casinos tradicionales asciende al 45% de los mismos, más una tasa adicional de hasta el 30% en función de su volumen, debe necesariamente analizarse si los operadores de juegos en línea y los operadores tradicionales, que están, sujetos a tipos impositivos diferentes, deberían considerarse comparables desde un punto de vista fáctico y jurídico. Este es precisamente uno de los puntos más conflictivos en cuanto a las posiciones mantenidas por las distintas partes en el proceso.

Por un lado, las autoridades danesas mantienen reiteradamente que las actividades de juego en línea y las tradicionales no se pueden comparar ni de hecho ni de derecho en términos de plataformas, costes, márgenes económicos, experiencia social, proveedores o productos; haciendo un especial hincapié en la diferencia, a su juicio sustancial, que existe entre las dos categorías de operadores, haciendo referencia a la feroz competencia que afrontan los casinos en línea a diferencia de la ausencia de competencia en el caso de los operadores tradicionales... Para refrendar este argumento, las autoridades danesas recurren a la Decisión *Candover-Cinven-Gala*,⁶⁴⁵ según la cual las máquinas de juego de premios especiales o *jackpots*, máquinas con premio en especie y metálico o recreativas con premio (AWP) constituyen otro mercado de producto diferente, eso sí lo hacen obviando que dicha Decisión no se refería a la

⁶⁴⁵ Decisión de la Comisión, de 14 de marzo de 2003, COMP/M.3109, *Candover/Cinven/Gala*, considerando 16.

aplicación de las normas de ayudas estatales ni a la cuestión de la selectividad, y que, si bien se realiza dicha afirmación, también recoge que “*pueden considerarse parte del paquete de juegos del establecimiento en el que se encuentren, es decir, casinos, bingos, salas recreativas, pubs, casas de apuestas, ...*”

Por otro, haciendo suyos los argumentos de *Dansk Automat* y *Royal Scandinavian Casino*, la Comisión considera que dichas diferencias no son suficientes para establecer una distinción sustancial y decisiva de hecho y de derecho entre los dos tipos de empresas; los juegos ofrecidos por ambos tipos de operadores son equivalentes (ruleta, el bacará, el punto banco, el veintiuno, el póquer y las máquinas de juego), constituyen la misma actividad de juego ofrecida por distintos canales que, al día de la fecha, desde un punto de vista técnico son comparables en términos de plataformas tecnológicas, formatos y parámetros. Asimismo, dejando a un lado las evidentes contradicciones detectadas en los informes presentados como pruebas por las distintas partes.⁶⁴⁶ Sobre la base de todo lo expuesto, la Comisión entiende que los *casinos en línea* y los *casinos tradicionales* deberían considerarse comparables desde un punto de vista jurídico y fáctico. *Dado que los riesgos del juego en línea son iguales a los del juego tradicional, la medida notificada aborda tanto el juego en línea como el juego tradicional. La medida en cuestión introduce un tratamiento fiscal diferente que favorece a los operadores de servicios de juego en línea en detrimento de los casinos tradicionales. Por lo tanto, la medida que se está evaluando debe considerarse selectiva prima facie, en el sentido del artículo 107 del TFUE, ya que se distancia del régimen fiscal general (párrafo 94).*

En consecuencia, una vez constatado el distanciamiento del sistema fiscal general, el siguiente paso es determinar si una medida que, *a priori*, parece selectiva puede justificarse por la naturaleza o la economía del sistema fiscal tiene que ser evaluada a la luz de la jurisprudencia existente.

⁶⁴⁶ Por todas ellas las que la Comisión detecta en el estudio realizado por el Danish National Centre for Social Research, Estudio del Socialforskningsinstituttet (Centro Nacional de Investigación Social) de 2007, que se ha citado tanto por las autoridades danesas como por los denunciantes. *Mientras que las autoridades danesas defienden que los jugadores de los casinos tradicionales se diferencian de los de los casinos en línea en cuanto a edad, sexo y nivel educativo, los denunciantes, basándose en el mismo estudio, llegan a la conclusión contraria, y sostienen que el estudio demuestra que no hay diferencias considerables entre los perfiles de los consumidores que juegan en casinos tradicionales y los que juegan en casinos en línea. En su opinión, el estudio concluye que el prototipo de jugador, tanto de los casinos en línea como de los casinos tradicionales, sería un hombre joven de entre 18 y 24 años de edad.*

Pues bien, según determina la antes mencionada Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, una justificación basada en la naturaleza o la economía del sistema fiscal en cuestión constituye una excepción al principio de prohibición de las ayudas estatales y debe interpretarse de manera estricta, correspondiendo al Estado miembro establecer si la medida en cuestión se aparta de los principios básicos o directrices de ese sistema.

En este sentido, a juicio de la Comisión, las pruebas aportadas por las autoridades danesas no son suficientes ni convincentes para fundamentar su afirmación de que la reducción del tipo impositivo para un segmento particular (los operadores en línea) de una categoría más amplia (operadores de juegos de azar), no se aparta de los principios y de la lógica de su sistema fiscal. A su entender, la finalidad de atraer a proveedores de servicios de juegos en línea extranjeros a Dinamarca y someterlos a las normas danesas debe considerarse como un objetivo de políticas públicas que no se inscribe dentro de la lógica del sistema fiscal. Igualmente, con respecto a la supuesta menor capacidad económica para pagar de los operadores de juegos en línea esgrimida por las autoridades danesas, la Comisión entiende que no han demostrado: 1) que exista diferencia alguna en la rentabilidad de las actividades de los casinos en línea con respecto a la de los casinos tradicionales que pueda justificar el diferente trato fiscal, y 2) que la capacidad financiera para pagar sea un principio intrínseco de su sistema de fiscalidad directa a las empresas en el que puedan basarse, en el presente asunto, para justificar el diferente trato fiscal de los casinos en línea frente a los casinos tradicionales. En resumen, como primer paso, a la luz de los argumentos esgrimidos la Comisión no considera que la selectividad de la Ley notificada se justifique dentro la lógica del sistema fiscal, por lo que considera que se cumplen los criterios establecidos en el artículo 107.1 TFUE y que la medida por la que se aplica un tipo impositivo inferior al juego en línea constituye ayuda estatal para los proveedores de servicios de juegos en línea establecidos en Dinamarca.

c. Análisis de la medida a la luz del artículo 107.3 TFUE

Por su parte, tal y como comentábamos en apartados precedentes, en ocasiones, siguiendo el dictado de los apartados 2 y 3 del artículo 107 del Tratado de

Funcionamiento de la Unión Europea, la Comisión puede considerar que determinadas medidas de ayuda son compatibles con el mercado interior.

Así, según indicábamos, en el tercero de sus apartados, el artículo 107 instituye que de acuerdo a la excepción prevista en su letra c) *las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común* pueden declararse compatibles con el mercado interior.

Habida cuenta de que una medida como la adoptada en el caso que nos ocupa no se circunscribe en el ámbito de las directrices existentes para la aplicación del artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE, la Comisión considera que ha de ser evaluada directamente a la luz de esta disposición del Tratado debiendo, para ello, juzgarse su capacidad de perseguir un objetivo de interés común de forma necesaria y proporcionada aplicando las distintas fases de evaluación comentadas en apartados precedentes y que pasamos a considerar en el supuesto en cuestión, desde una triple perspectiva.

Por un lado, analizaremos el interés común susceptible de ser protegido por la medida remitiéndonos a lo antedicho al respecto de la restricción de las libertades fundamentales en materia de juego. Por otro, examinaremos la idoneidad del instrumento utilizado por el gobierno danés, la rebaja de los tipos tributarios aplicables a las operadoras virtuales, para la consecución del objetivo perseguido. Finalmente, nos detendremos en el impacto que dicha medida pueda generar en la competencia y en el comercio entre Estados miembros.

Procede pues, en primer lugar, analizar el interés común susceptible de ser protegido por la ayuda fiscal cuestionada en el asunto de referencia. Para ello, la Comisión saca de nuevo a colación el objetivo de liberalización del mercado interior recordando que el sector del juego nunca ha sido objeto de armonización alguna dentro de la Unión Europea y que, con arreglo al artículo 2 de la Directiva de servicios, queda incluso explícitamente excluido del ámbito de aplicación de la misma, pese a lo cual subraya que las actividades del juego transfronterizas pueden incluirse dentro del ámbito de aplicación de las libertades fundamentales del Tratado, en concreto, la libertad de establecimiento y la libertad de prestación de servicios.

En el asunto que nos ocupa, a pesar de que la disposición relativa a los servicios de juego se inscribe dentro del ámbito de aplicación de la libertad fundamental recogida en el artículo 56 del TFUE, la legislación danesa también regula en la materia de libertad de establecimiento, y ello porque su artículo 27 exige a los proveedores de servicios de juego en línea estar establecidos en Dinamarca, o si residen en otro Estado miembro de la UE o del EEE, designar a un representante autorizado.

Como sabemos, las restricciones a estas libertades fundamentales solo son aceptables como medidas excepcionales siempre que se ajusten a lo previsto expresamente en el artículo 52 del TFUE, o cuando se justifiquen (y en este caso las justificaciones de las restricciones son las mismas para el derecho de establecimiento que para la libertad de prestación de servicios), de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal, por razones imperiosas de interés general. El artículo 52, apartado 1, del TFUE contempla restricciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas entre las que no se encuentra la pérdida de ingresos fiscales.

Debemos recordar también lo antedicho en *Gambelli* o *Placanica* y otros con respecto a las actividades de juego donde el TJUE reconoce cierto número de razones imperiosas de interés general, como los objetivos de proteger al consumidor y prevenir el fraude y la incitación al gasto excesivo en el juego, así como la necesidad general de preservar el orden público, concediendo a los estados miembros cierta libertad, dentro de la proporcionalidad, para determinar los objetivos de su política en materia de juegos de azar y, en su caso, para definir con precisión el grado de protección perseguido (*Placanica*).

Por otra parte, desde el punto de vista del criterio de proporcionalidad⁶⁴⁷ procede observar que, teniendo en cuenta la facultad de apreciación de que disponen los Estados miembros en cuanto a la determinación del nivel de protección de los consumidores y del orden social en el sector de los juegos de azar, la medida adoptada no tiene por qué corresponderse con una concepción compartida por todos los Estados miembros en lo tocante a las modalidades de protección del interés legítimo de que se trate.

En consecuencia, la falta de armonización en el ámbito del juego y los diferentes enfoques adoptados por los Estados miembros crea un panorama de una gran

⁶⁴⁷ Véase, por analogía, la sentencia de 28 de abril de 2009, *Comisión/Italia*, C-518/06, apdos. 83 y 84.

segmentación del mercado interior para la prestación de servicios de juego transfronterizos. Pues bien, en esta tesitura, y teniendo en consideración la jurisprudencia citada así como las características generales del mercado del juego en la UE, la Comisión es consciente de cuáles son las particularidades de las actividades en cuestión: el juego en línea a través de Internet ha transformado el sector, dando lugar a un mercado global donde las fronteras físicas se han desdibujado. A su juicio es necesario controlar el sector del juego en línea a fin de prevenir las perjudiciales consecuencias que esta modalidad de juego puede tener para los consumidores por su riesgo de generar adicción; por la especial vulnerabilidad de los menores y otros grupos de riesgo como personas con un bajo nivel de ingresos, jugadores previamente adictos y jóvenes que no son conscientes de los riesgos asociados a la actividad... Así las cosas, la Comisión entiende que a fin de proteger a estas categorías de potenciales jugadores, los Estados miembros deben ser capaces de controlar el sector del juego en línea, imponiendo límites de edad o condiciones para otorgar licencias, controlando los sistemas de procesamiento de los pagos o limitando la comercialización o la promoción del juego en línea, entre otras posibles medidas.

En este contexto, la Comisión entiende que la reforma llevada a cabo mediante la ley danesa es acorde con los objetivos que se persiguen en el Libro Verde “El juego en línea en el mercado interior”⁶⁴⁸ antes mencionado, lo que supone la liberalización del mercado de juego y permite a los operadores daneses y extranjeros prestar sus servicios a los residentes daneses, garantizando, al mismo tiempo, el cumplimiento de las condiciones necesarias para obtener las pertinentes licencias de las autoridades danesas. En otras palabras, en opinión que compartimos, la Comisión entiende que la ley danesa persigue un objetivo de interés común bien definido.

Tras el examen del interés común susceptible de ser protegido, dentro del análisis de la medida adoptada a la luz del apartado 3 del artículo 107.3 TFUE, procede ahora considerar la adecuación de la misma al objetivo hasta ahora definido. En este juicio de adecuación, una medida de ayuda se considera necesaria y proporcional

⁶⁴⁸ Cuyo objetivo es contribuir a la creación, en los Estados miembros, de un marco legal para el juego en línea que proporcione una mayor seguridad jurídica a todos los interesados. El Libro Verde fue la respuesta a las Conclusiones del Consejo de diciembre de 2010 que preconizaban una amplia consulta, por parte de la Comisión Europea, sobre el juego en línea en el mercado interior, que permita analizar en profundidad los problemas que plantean, en particular, los servicios de juego en línea, así como a la Resolución adoptada por el Parlamento Europeo el 10 de marzo de 2009, en la que se pedía a la Comisión que, en estrecha colaboración con las autoridades nacionales, estudiase los efectos, económicos y de otra índole, de la prestación transfronteriza de servicios de juegos de azar.

cuando constituye un instrumento apropiado para conseguir el objetivo definido de interés común, esto es, cuando tiene un efecto incentivador sobre los beneficiarios y cuando no falsea innecesariamente la competencia. El Gobierno danés ha decidido liberalizar su mercado de juego en línea y, entre otras medidas, ha resuelto reducir las cargas fiscales de estos operadores dejando, sin embargo, intactos los tipos impositivos que se aplican a los operadores de juego tradicionales. A este respecto, bien se puede, como en su día hicieran las partes denunciadas, argumentar que una reducción de los tipos impositivos para los operadores en línea no constituye la solución más adecuada⁶⁴⁹.

Ello no obstante, la Comisión opta por desechar medidas alternativas como el uso de sistemas de bloqueo, la reducción de un número limitado de licencias,... estimando que la reducción del tipo impositivo aplicable a las actividades de juego en línea constituye un instrumento adecuado para lograr los objetivos de liberalización que persigue la nueva Ley del juego. A su juicio, *la ayuda garantizará que los operadores en línea que deseen prestar servicios de juego a los residentes daneses soliciten una licencia y cumplan las normativas nacionales que sean de aplicación* (párrafo 128). Igualmente la Comisión considera que *la medida de ayuda puede modificar el comportamiento de los prestadores extranjeros de servicios de juego en línea, habida cuenta de que la reducción del tipo impositivo constituye un incentivo para que dichos operadores obtengan una licencia en Dinamarca y, por lo tanto, para que, por primera vez, presten servicios de juego en línea de forma legal*.

Pues bien, en este contexto, recordemos que la ayuda ha de considerarse proporcional en la medida en que no sea posible lograr el mismo cambio en el comportamiento con una ayuda menor y menor falseamiento, de forma que la cantidad de la misma habrá de estar limitada al mínimo necesario para que la actividad en cuestión pueda tener lugar. Al respecto en el asunto que nos ocupa, la Comisión compara el tipo impositivo utilizado para el juego en línea en otras jurisdicciones llegando a la conclusión de que autoridades danesas han diseñado la medida de forma que se reduzca el posible importe de la ayuda estatal y de que se minimice el

⁶⁴⁹ Por ejemplo, podrían utilizarse medidas como el bloqueo del pago y las comunicaciones (medidas de limitación) para lograr los objetivos del proceso de liberalización sin necesidad de introducir reducciones fiscales para los operadores en línea. Según los denunciados, Dinamarca podría haber decidido, por lo tanto, hacer valer la prohibición del juego ilegal en línea recurriendo al bloqueo de “pagos y comunicaciones” (filtrado del sistema de nombres de dominio, bloqueo del protocolo de internet y bloqueo de pagos) o limitando el número de licencias expedidas.

falseamiento de la competencia que puede producir la medida, llegando a la conclusión de que un tipo impositivo del 20% del ingreso bruto aplicable a operadores en línea no es inferior a lo necesario a fin de garantizar el cumplimiento de los objetivos de la Ley del juego y de que, en consecuencia la ayuda cumple el requisito de proporcionalidad establecido por la jurisprudencia del TJUE. Tampoco tenemos nada que objetar respecto a esta conclusión.

Finalmente, en el camino marcado a la hora de determinar la oportunidad de una medida respecto a lo recogido en el artículo 107 TFUE, una vez examinados el interés común susceptible de ser protegido y la adecuación de la medida al objetivo perseguido, una tercera fase consistiría en analizar el impacto de la misma en la competencia y el comercio dentro del mercado entre Estados miembros o de un único Estado (en este caso Dinamarca), especialmente con los operadores de juego tradicionales existentes. Respecto al primero, la Comisión no prevé ningún impacto negativo, ya que la Ley del juego permite a los residentes daneses jugar legalmente en sitios web de operadores de juego en línea con licencia y dichos sitios web no están limitados a los usuarios residentes en Dinamarca, sino que pueden ser utilizados por residentes de cualquier Estado miembro de la UE sujetos a las restricciones a que obliguen sus legislaciones nacionales. *Al fijar el tipo impositivo de los operadores de juego en línea en el 20 % del ingreso bruto, la ayuda danesa es perfectamente acorde con los tipos de impuestos similares que aplican otros Estados miembros que ya han reformado su legislación en materia de juego en línea (párrafo 39)*⁶⁵⁰. Por su parte, respecto al segundo impacto la Comisión entiende *que la medida podrá beneficiar a un número considerable de diferentes operadores de juego en línea extranjeros y daneses a los que hasta la fecha no se les permitía prestar sus servicios a los residentes daneses*. Así, habida cuenta de que hasta este momento de la publicación de la ley de juego, solo la empresa controlada por el Estado podía prestar servicios de juego en línea, a juicio de este organismo, la liberalización hará aumentar la competencia global en el mercado.

En este sentido, llama la atención que la Comisión aun reconociendo que la medida constituye una ayuda estatal y que su aplicación puede tener repercusiones para los operadores de servicios de juego tradicionales ya establecidos, (cuya actividad,

⁶⁵⁰ A modo de ejemplo, tanto en Bélgica como en el Reino Unido el juego en línea está gravado con un tipo impositivo del 15 % del IB, mientras que las tasas que aplican otros Estados miembros son incluso menores (por ejemplo, Estonia, el 5% del IB; Letonia, el 10 % del IB; Finlandia, el 8,25% del IB). Solo Eslovaquia ha fijado un tipo impositivo más elevado, del 27 % del IB.

recordemos está gravada con el 75% del ingreso bruto), la Comisión considere que, en su conjunto, el balance de la aplicación de la medida sea positivo. Sin plantearse siquiera la posibilidad de reducir los tipos impositivos del juego presencial al mismo nivel que el reconocido a los operadores en línea, a juicio de esta institución, mantener un tipo impositivo para el juego en el mismo nivel o un nivel similar al de los operadores de juego tradicionales *habría generado una situación en la que ni el sector ni los jugadores habrían respondido a la posibilidad de prestar servicios de juego en línea de forma legal en el mercado danés, lo que sería contrario a los objetivos identificados de interés común que persigue la Ley del juego*. En otras palabras, pese a reconocer que el juego en línea y el tradicional poseen características similares; convenir que la medida supone una ventaja y un falseamiento de la competencia; y admitir que se trata de una medida selectiva que se aparta del sistema de referencia distanciándose del sistema fiscal general sin que pueda justificarse por la lógica del mismo, la Comisión infiere que se trata de una medida compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE, y ello basándose en un único argumento cual es el de que con un tipo impositivo superior no se habría conseguido, de forma legal, el interés común de protección a usuarios, lucha contra el fraude... pretendido por la norma.

En esta tesitura, aun asumiendo que la aplicación de un tipo reducido pudiera ser un instrumento para perseguir dicho objetivo,⁶⁵¹ lo cierto es que debiera al menos cuestionarse si dicha medida es proporcional y adecuada, si no existen otras medidas que paralelamente pudieran conducir a la consecución del mismo objetivo.

La Decisión analizada, fue objeto de recurso por las partes denunciando dando lugar a dos procesos que acabaron en sendas sentencias del TJUE, ambas de 26 de septiembre de 2014, *Dansk Automat Brancherforening*) y *Royal Scandinavian Casino*, sentencias que, lamentablemente no entran a analizar el fondo del asunto al desestimar los recursos por falta de legitimación activa de los demandantes. Ello no obstante, la doctrina ha venido a pronunciarse sobre la Decisión de 20 de septiembre de 2011 de la Comisión criticando la opción adoptada por este órgano al declarar la compatibilidad de

⁶⁵¹ Algo que, cuando menos, habría que cuestionar a tenor de la experiencia vivida en Inglaterra según se publicita en el comunicado Gambling Commission de 31 de agosto de 2017, en el que se hace pública la imposición de una multa de 8 millones de libras, a la sala *online* 888, por infringir código de juego al permitir jugar a autoexcluidos durante meses y no detectar comportamientos anómalos en cuanto a cantidades y tiempos jugados.

la medida. Así las cosas, autores como ZORNOZA PÉREZ,⁶⁵² como hiciera la Comisión, reconocen la comparabilidad fáctica de los juegos en línea y los juegos tradicionales así como la selectividad de la medida.

En esta línea, el autor entiende que si ambos segmentos son comparables y no se justifican las diferencias tributarias configuradas al efecto, nos encontramos ante una ventaja que favorece a determinadas empresas o producciones, en este caso las operadoras de juego *online*. En cualquier caso, certeramente, su argumento va más allá al señalar que a la hora de valorar la licitud de la medida es necesario añadir un elemento de juicio a la constatación de una diferencia aplicable a ese determinado grupo; se requiere que la medida sea discriminatoria para lo que habría que estar a las razones que justifican las diferencias, algo que no realiza la Comisión.

Por su parte, LYCKA⁶⁵³ en contraposición a la postura mantenida por ZORNOZA PÉREZ, ve difícil que se pueda utilizar este argumento pues entiende que siguiendo la lógica utilizada por la Comisión el hecho de que se reduzca el tipo impositivo aplicable al juego presencial difícilmente va a poder coadyuvar a obtener el pretendido objetivo de facilitar la implantación legal de operadores *online*.

3. Aplicación del régimen de ayudas de Estado en los tributos sobre máquinas de juego *off* y *online*. El caso español.

El precedente danés hasta ahora expuesto, bien podría servirnos como parámetro para dilucidar la compatibilidad de los tributos que gravan el juego en el ordenamiento patrio con el ordenamiento europeo, en concreto, para discernir la idoneidad de la diferente carga impositiva aplicable a las empresas operadoras de máquinas recreativas y de azar presenciales y aquellas otras que ofrecen sus servicios de forma *online*.

Pues bien, al igual que ocurriera con la mencionada ley danesa, la Ley 13/2011 ha sido también objeto de la incoación de un procedimiento por parte de la Comisión que culminó en la *Autorización de la ayuda estatal nº SA. 34469 (2014/NN) (ex 2012/CP)-España, diferenciación de los tipos impositivos para los juegos en línea y presenciales en España*.

⁶⁵² ZORNOZA PÉREZ, J. J.; BÁEZ MORENO, A., “La fiscalidad del juego remoto y la nueva ley de regulación del juego...”, ob. cit., p. 611.

⁶⁵³ LYCKA, M., “The Danish State Aid Case: Application of EU State Aid Rules to Differences in Taxation of Online and Offline Gambling”, *Gaming Law Review And Economics*, vol. 16, nº 4, 2012, pp. 184 -192.

La autorización del régimen tributario contenido en los artículos 48 y 49 LRJ es el final de un camino iniciado meses después de que la Comisión iniciara el procedimiento contra Dinamarca en el asunto antes expuesto. En marzo de 2012 los servicios de la Comisión recibieron una denuncia presentada, entre otras entidades, por Codere, sociedad cotizada en bolsa cuya actividad se centra principalmente en el ámbito de los juegos presenciales y cuya legitimidad para personarse como parte fue rechazada por el TJUE en el caso danés⁶⁵⁴. Al igual que en aquél, en este caso la Comisión analiza la eventual existencia de una ayuda de Estado contraria al TFUE primero, partiendo del análisis del marco normativo y fáctico del asunto a la luz del apartado 1 del artículo 107 del Tratado, según el cual la ayuda debe ser otorgada por el Estado miembro, España, mediante fondos estatales; debe otorgar una ventaja económica selectiva a determinadas empresas o a la producción de determinados bienes; la ventaja tiene que falsear o amenazar con falsear la competencia, y, finalmente, tiene que afectar al comercio en la UE.

En este caso, como en el danés, la Comisión entiende que al establecer tipos impositivos diversos para actividades de juego similares ofrecidas a través de canales diferentes (presenciales o en línea), se renuncia a ingresos que de otro modo revertirían a los presupuestos del Estado, lo que supone una pérdida de recursos y, por consiguiente, una ayuda que se concede mediante fondos estatales.

Asimismo, como ocurriera con la ley danesa, en el asunto que nos ocupa la Comisión considera que los operadores de juegos en línea y presenciales ejercen una actividad económica consistente en la prestación de dichos servicios en un mercado, por lo que ambos deben considerarse empresas a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE, a los efectos de analizar un eventual falseamiento de la competencia y el efecto que pueda tener una medida como la estudiada sobre el comercio, y ello porque el hecho de que una medida refuerce la posición de unas empresas en comparación con otras es suficiente para establecer este criterio.

Legítimamente, también en el caso español, al igual que hiciera en el danés, la Comisión juzga que un trato fiscal favorable de los operadores de juegos en línea frente

⁶⁵⁴ Algo que sin duda motivó que no presentará recurso contra esta decisión de la Comisión, habida cuenta de que el Tribunal esgrimiría idénticos motivos procesales a los utilizados en aquel caso para rechazarla.

a los operadores de juegos presenciales afecta necesariamente al comercio en la UE y falsea o amenaza con falsear la competencia.

Por su parte, tal y como vimos, para que la ayuda pueda constituir una ayuda estatal es necesario que confiera una ventaja económica a los beneficiarios de la misma y que esta ventaja se ejerza por referencias, dentro de un marco comparable. Es precisamente aquí donde la Comisión comienza a despegarse de la senda marcada en el caso danés para enredarse en el deslavazado entramado competencial que en materia de juego reina en nuestro Estado. En efecto, la Comisión obvia el argumento invocado por la denunciante, quien siguiendo la estela danesa subraya que la determinación de la existencia de una ventaja debe medirse en función de las prerrogativas conferidas a las operadoras de juego según el canal en el que ofrezcan sus servicios, por lo que el sistema de referencia no debe depender de la atribución de competencias fiscales a las autoridades autonómicas de conformidad con el marco constitucional pertinente. Esto es, a la hora de determinar la selectividad de la medida y el marco de referencia donde circunscribirla entendemos, con los denunciantes, que la Comisión debiera incidir en una selectividad material más que en una selectividad territorial, es decir, en aquella en la que el grupo de beneficiarios se identifica por sus características y no por su vinculación a un a un territorio concreto⁶⁵⁵. La selectividad material es definida en la Comunicación 262/01 como aquella que implica que la medida solo se aplica a determinadas empresas (o grupos empresariales) o a determinados sectores de la economía en un determinado Estado miembro, pudiendo acreditarse selectividades materiales de derecho o de hecho⁶⁵⁶.

⁶⁵⁵ Ver al respecto ALONSO ARCE, I., “El requisito de selectividad en relación con medidas fiscales para ser consideradas ayudas de Estado”, ob. cit., p. 12.

⁶⁵⁶ A tenor de dicha comunicación, *la selectividad de derecho resulta directamente de los criterios jurídicos para la concesión de una medida que está reservada, desde un punto de vista formal, únicamente a determinadas empresas (por ejemplo, las de determinado tamaño, las que se dedican a determinados sectores, o las que tienen determinada forma jurídica; empresas constituidas o de reciente cotización en un mercado regulado durante un período concreto; empresas pertenecientes a un grupo de determinadas características o empresas a las que se encomiendan determinadas funciones dentro de un grupo; empresas en crisis; o empresas dedicadas a la exportación o empresas que realizan actividades relacionadas con la exportación). La selectividad de hecho puede determinarse en casos en los que, aunque los criterios formales para la aplicación de la medida están formulados en términos generales y objetivos, la estructura de la medida es tal que sus efectos favorecen significativamente a un grupo de empresas concreto.* Por su parte define la selectividad de hecho como aquella que puede deberse a las condiciones o barreras impuestas por los Estados miembros que impiden a determinadas empresas beneficiarse de la medida. *Por ejemplo, aplicar una medida fiscal (como un crédito fiscal) únicamente a inversiones que superen determinado umbral (que no sea un umbral mínimo por razones de eficiencia administrativa) puede suponer que la medida de hecho está reservada a empresas que cuentan con*

Pues bien, tal y como indica en el párrafo 48 de su resolución, la Comisión encuentra que, *por lo que respecta a las actividades del juego de ámbito nacional y, por tanto, sujetas exclusivamente a la Ley del juego, no puede establecerse la existencia de una ventaja concedida a los operadores de juegos en línea frente a los operadores presenciales del mismo servicio de juego resultante de las disposiciones de la Ley del juego, ya que ambos operadores están sujetos a los mismos tipos impositivos. No puede decirse, por tanto, que los tipos impositivos fijados en la Ley del juego concedan una ventaja a los proveedores de actividades de juego en línea frente a los proveedores presenciales que prestan servicios de juego a nivel nacional.*

Al realizar tal afirmación la Comisión obvia determinados aspectos del reparto competencial en materia de juego, como son, por un lado, que tal afirmación no es absoluta ya que pudieran existir operadores de juego presenciales sujetos a la normativa estatal, (aquellos que obtuvieron su licencia bajo el paraguas del decreto ley de 1977 por tratarse de operadores que ejercen su actividad en ciudades autónomas que no han incluido la competencia de juego en su estatuto de autonomía), a los que *de facto* sí se les aplica un régimen fiscal distinto por el mero hecho de que la normativa aplicable en el caso de que quieran operar *online* es la LRJ que, como sabemos, establece tipos distintos de los del decreto ley de 1977.

Por otro, porque la visión que ofrece con tal afirmación se limita únicamente al tipo impositivo, obviando que los tributos sobre el juego son en parte tributos estatales cedidos por el Estado, quien aún ostenta la capacidad de establecer su hecho imponible y su sujeto pasivo. Sin abundar más sobre este argumento⁶⁵⁷ no debemos olvidar que en su razonamiento la Comisión desconoce que las Comunidades en el seno de sus competencias autónomas pueden llegar, y están llegando, a acuerdos interautonómicos

considerables recursos económicos. Una medida que concede determinadas ventajas solo durante un breve período también puede ser selectiva de hecho.

⁶⁵⁷ Si bien es cierto que las CCAA disponen de una gran discrecionalidad a la hora de establecer los parámetros más significativos de estas figuras tributarias, no podemos olvidar que el punto de partida, la propia creación del impuesto mediante la institución del hecho imponible y el sujeto pasivo pertenece aún al Estado. En un momento dado, tal y como hiciera acotando los elementos que delimitan la configuración del hecho imponible respecto al decreto de 1977 mediante la supresión del juego desarrollado a través de medios en línea, el estado puede modificar la redacción del hecho imponible dejando sin contenido la materia sobre la que las Comunidades Autónomas pueden configurar los distintos tipos imponibles. En este sentido, la competencia tributaria de las Comunidades Autónomas puede verse drásticamente coartada. En otras palabras, para que podamos hablar de verdaderos tributos propios, para que podamos indicar sin miedo a confundirnos de una verdadera competencia tributaria todos los elementos que configuran el tributo, incluso el hecho imponible, debieran estar en manos de las CCAA, algo que, como sabemos no ocurre.

que amplían el ámbito de aplicación de una normativa en principio limitada a su territorio a otras CCAA⁶⁵⁸.

Paradójicamente, volviendo al razonamiento dibujado por la Comisión, para el caso de aquellas actividades del juego sujetas a la legislación de las Comunidades Autónomas, ésta entiende que la interacción entre las leyes regionales y la Ley del juego puede dar lugar a una imposición diferente para la misma actividad de juego, en función de la legislación aplicable. *Por ejemplo, se comenta en el párrafo 49, en el caso de la tributación de los casinos, que habitualmente está regulada por los respectivos Estatutos de Autonomía, un casino presencial está sujeto a unos tipos (más o menos ventajosos) fijados por la ley regional de la Comunidad Autónoma de que se trate, mientras que un proveedor de servicios de casino en línea está sujeto a los tipos de la Ley del juego. Así, pese a lo antedicho y en contra del argumento precedente, en el que subyace como justificación de la ausencia de una ventaja selectiva la aplicación de una normativa diferente (la estatal y la autonómica), la Comisión confunde ambos escenarios comparando tipos impositivos que según su argumentación preliminar no debieran compararse.*

En esta tesitura, debemos recordar que tal y como se estableciera en *Paint Graphos*, (párrafo 49 y siguientes), la diferenciación de la tributación aplicada a los juegos debe examinarse teniendo presente la jurisprudencia relativa a la noción de selectividad. En este sentido, una tributación diferenciada sería en principio selectiva si se separara del marco fiscal general, debiendo evaluarse si la medida favorece a determinadas empresas frente a otras que se encuentren en una situación de hecho y de derecho comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen fiscal de referencia.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal,⁶⁵⁹ *una medida prima facie selectiva puede estar justificada por la lógica del régimen fiscal. Sin embargo, a este respecto, solo se pueden tener en cuenta razones intrínsecas inherentes al régimen fiscal, no objetivos externos, de suerte que si la medida selectiva a primera vista no puede justificarse por la lógica del régimen fiscal, equivaldría a una ventaja selectiva*

⁶⁵⁸ Así ocurre, por ejemplo, con el bingo electrónico o con la interconexión de máquinas de juego.

⁶⁵⁹ Sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline*, C-143/99.

y, si se cumpliera el resto de condiciones, constituiría una ayuda estatal a tenor del artículo 107.1 TFUE.

En nuestro caso, al igual que hiciera en el danés, tras considerar cada uno de los argumentos esgrimidos por las partes la Comisión concluye que el juego presencial y el juego en línea se encuentran en una situación comparable de hecho y de derecho llegando a señalar que *es necesario evaluar la presencia de selectividad comparando el trato fiscal de las actividades de juego en línea y presencial* (párrafo 57).

Es en este punto donde, de nuevo, la Comisión parece perderse en el entramado competencial patrio. Pasemos a analizar su periplo en este viaje. En primer lugar comienza reconociendo que en el caso de las ayudas fiscales, la determinación del marco de referencia reviste especial importancia ya que la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con el “régimen tributario normal”. Al respecto la Comisión, recordando los asuntos T-211/04 y T 215/04⁶⁶⁰ indica que el tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia por lo que el siguiente paso será precisamente determinar cuál es éste. Como decíamos en apartados precedentes, para los denunciantes el régimen común o normal aplicable a la tributación del juego en España es el régimen fiscal aplicable a todas las actividades de juego con independencia de su adopción por las autoridades centrales o autonómicas, de suerte que las disposiciones fiscales establecidas por la LRJ suponen una excepción al régimen común en la medida en que establecen una diferencia entre operadores económicos que, como hemos visto, se encuentran en una situación de hecho y derecho comparable.

Por su parte, en contraposición, las autoridades españolas entienden que *no es posible establecer un régimen fiscal de referencia, dado que el reparto de competencias con respecto a la tributación del juego se basa en el ámbito geográfico de la actividad del juego en cuestión. Si la actividad del juego tiene lugar dentro del territorio de una Comunidad Autónoma, el marco fiscal de referencia será el de esa Comunidad. Por el contrario, si la actividad de juego se realiza a nivel nacional, el marco de referencia será el del Estado. Las autoridades españolas afirman que es erróneo concluir que la*

⁶⁶⁰ Sentencias de 18 diciembre de 2008, *Comisión y España y Gobierno de Gibraltar y Reino Unido*, T-211/04 y T-215/04, apdo. 80. Sobre los anteriores asuntos relacionados con ayudas de Estado y Gibraltar ver el trabajo de HERNÁNDEZ GUERRERO, V., “Aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a regímenes tributarios: reflexiones al hilo de los casos gibraltareños”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, nº 19, 2004, pp. 869-903.

Ley del juego constituiría una excepción al régimen tributario normal aplicable a las actividades de juego. Por el contrario, la Ley del juego es el régimen común para las actividades de juego que se desarrollan a nivel nacional. Como vemos, en su argumentario las autoridades españolas obvian que el texto de la Ley 13/2011 confiere ciertas potestades a las propias Comunidades Autónomas en cuanto que les permite respecto de las actividades que sean ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada con residencia fiscal en su territorio, elevar los tipos del impuesto, hasta un máximo del 20 por ciento de los tipos establecidos, incremento que se aplicará, exclusivamente, sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en el territorio de la Comunidad Autónoma que eleve los tipos. Asimismo, también olvida que la recaudación obtenida por el gravamen, correspondiente a los ingresos por el juego de los residentes en cada comunidad, de las actividades que se hayan efectuado mediante sistemas de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, se distribuirá a las Comunidades Autónomas, en proporción a las cantidades jugadas por los residentes de cada una de ellas. En otras palabras, olvida que a la hora de esa referencia a un único mercado “nacional”, la misma LRJ tiene también en consideración lo que pueda ocurrir en los “mercados autonómicos” quedando en evidencia, a estos efectos que se trata de un mismo contexto, no tanto geográfico como instrumental, el canal por el que se desarrollan los mismos, lo cual demuestra que el criterio de selectividad utilizado debiera ser el material y no el geográfico.

Llegados a este punto debiéramos reseñar que el marco de referencia no puede ser geográfico sino que necesariamente ha de ser material. La Comunicación del 2016 viene expresamente a indicar que “*en el caso de los impuestos, el sistema de referencia se basa en elementos como la base imponible, el sujeto pasivo, el hecho imponible y los tipos impositivos*” (párrafo 134), unos elementos cuya regulación, como tuvimos ocasión de analizar en capítulos precedentes, en el caso del Tributo sobre el juego (germen del Impuesto sobre Actividades de Juego) se asigna indistintamente tanto al Estado (en el caso del hecho imponible y los sujetos pasivos) como a las Comunidades Autónomas (en lo que se refiere a la base imponible y los tipos impositivos). Así, cuando no podemos utilizar como parámetros que circunscriban el sistema de referencia los elementos que delimitan el tributo ni la alambicada distribución territorial que se hace de dichos elementos en función del reparto competencial sobre la materia, lo que

delimita el marco material es la propia actividad, la prestación de servicios de juego, que es única sin distinciones según sea el canal a través del que se presta. Más aún, la mentada Comunicación de 2016 explícitamente señala que es necesario *evaluar si los límites del sistema de referencia han sido concebidos de manera coherente o, por el contrario, de forma claramente arbitraria o sesgada para favorecer a determinadas empresas que se encuentran en una situación comparable, tomando en consideración la lógica subyacente del sistema en cuestión* (párrafo 129), especialmente para determinados casos relacionados con impuestos especiales (entre los que podríamos circunscribir los tributos sobre el juego) cuando haya elementos que indiquen que los límites de dichos tributos han sido concebidos de tal forma⁶⁶¹. Pues bien, esto es precisamente lo que ocurre con el Impuesto sobre Actividades de Juego, un impuesto que, como veíamos en capítulos anteriores se crea de forma arbitraria creando un nuevo marco normativo para aquellas empresas que, ofreciendo un servicio idéntico al ofertado por las empresas sometidas a la “tasa” que grava el juego, lo hacen desde un canal diferente.

Dejando a un lado las críticas a la opinión de la Comisión, volvemos, de nuevo a su exposición, en concreto a su tercer paso, donde recupera la jurisprudencia en materia de ayudas estatales referida a Estados con estructuras fiscales territorialmente diversas en la conocida como sentencia Azores⁶⁶². Al respecto recuerda que *el marco de*

⁶⁶¹ La Comunicación cita como ejemplo la Sentencia de 22 de noviembre de 2001, *Ferring*, C-53/00 (apdo. 20), donde el Tribunal de Justicia consideró que era selectivo un gravamen sobre las ventas directas de medicamentos realizadas por los laboratorios farmacéuticos pero no por los mayoristas. Habida cuenta de las particulares circunstancias fácticas, tales como el claro objetivo de la medida y sus efectos, el Tribunal no se limitó a examinar si la medida en cuestión daría lugar a una excepción del sistema de referencia que constituía el gravamen. Además comparó la situación de los laboratorios farmacéuticos (sujetos al gravamen) y la de los mayoristas (excluidos de este), y concluyó que la no sujeción de los mayoristas al gravamen sobre las ventas directas suponía concederles una exención fiscal a priori selectiva.

⁶⁶² Sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, C-88/2003, apdos. 57 y 58. Ver al respecto GARCÍA NOVOA, C., “La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas de España”, *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 15, nº 1, 2006, pp. 203-239; MARTÍNEZ CABALLERO, R.; RUIZ ALMENDRAL, V., “Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Europeo*, ob. cit.; SOLER ROCH, M^a.T., “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 2006, pp. 13-23; DE LA HUCHA CELADOR, F., “Concierto Económico vasco y Europa. fiscalidad regional: Modelos comparados. Comunidad Autónoma del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra”, *Basque economic agreement and Europe*: ..., ob. cit. pp. 389-394; DE LA HUCHA CELADOR, F., “Models of regional tax regulation in Europe. Autonomous regions of the Basque Country and Navarre”, *Basque economic agreement and Europe*: ... ob. cit., pp. 117-122; CALDERÓN CARRERO, J.M.; RUIZ ALMENDRAL, V., “Autonomía Financiera de la CCAA vs. Derecho Comunitario: La doctrina del TJCE en el caso Azores”, *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, nº. 17, 2007, pp. 13-21. Sobre la influencia de esta sentencia en los territorios forales RUIZ ALMENDRAL, V., “¿Vuelta a la casilla de salida?: el Concierto

referencia no debe necesariamente coincidir con los límites del territorio del Estado miembro, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en solo una parte del territorio nacional no se convierte automáticamente en selectiva a efectos del artículo 107, apartado 1, del TFUE (Apartado 62 de la Resolución de la Comisión). Como quedara patente en dicha sentencia, es posible que una entidad infraestatal disfrute de una situación de hecho y de derecho que la dote de la autonomía suficiente respecto del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del entorno político y económico, de suerte que el marco jurídico apropiado para determinar la selectividad de una medida fiscal quede limitado al área geográfica de que se trate.

Recordemos que en el apartado 62 de aquella sentencia, el Tribunal de Justicia dictaminó que para determinar la selectividad de una medida adoptada por una entidad infraestatal con respecto a la medida establecida en el resto del Estado, es necesario examinar si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de competencias lo suficientemente autónomas respecto del poder central y si la medida se aplica de manera uniforme a todas las empresas establecidas en el territorio sobre el que dicha entidad infraestatal tenga competencia, distinguiendo tres posibles situaciones; aquella en la que el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional; una segunda situación en el que todas las autoridades autonómicas que se encuentran al mismo nivel tienen atribuida la competencia de fijar libremente el tipo impositivo en su territorio; y finalmente un tercer supuesto en el que la autoridad autonómica fija, en el ejercicio de competencias lo suficientemente autónomas respecto del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional que solo es aplicable a las empresas que operan en el territorio de su competencia⁶⁶³.

Económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Europeo*, nº 28, 2008, pp. 499-528; RUIZ ALMENDRAL, V., MARTÍNEZ CABALLERO, R., “¿Todo debe cambiar para que todo siga igual?: El irresuelto problema de la incompatibilidad del Concierto Económico vasco y el Derecho comunitario”, *Anuario jurídico de La Rioja*, nº 13, 2008, pp. 115-150; RUIZ ALMENDRAL, V., “Poder financiero foral y Unión Europea: apunte de problemas pendientes” en GORDILLO PÉREZ, L.I. (Coord.), *El poder normativo de Bizkaia en un contexto multinivel y transnacional: retos y desafíos*, Universidad de Deusto, Bilbao, 2012, pp. 159-178.

⁶⁶³ Sobre esta tercera situación, predicable a los Territorios Forales SERRANO GAZTELUURRUTIA, S. *El Concierto Económico Vasco ante el Juez Comunitario*, IVAP, Oñati, 2012.

A tenor de lo antedicho, a juicio de la Comisión es necesario identificar el marco geográfico de referencia en el que las empresas de juego que se encuentran en una situación comparable pueden estar sujetas a imposiciones diferentes como consecuencia de su sometimiento a la ley nacional o a las leyes regionales. A su entender (párrafo 64) *el tipo impositivo aplicable al juego en línea a nivel nacional (o en varias regiones)*⁶⁶⁴ *y al juego presencial en una Comunidad Autónoma determinada dependerá de lo siguiente: la existencia de leyes regionales que fijen un tipo impositivo para esa actividad de juego, el cual es aplicable al juego presencial en esa región, y la comparación de ese tipo impositivo con el fijado en la Ley del juego, el cual es aplicable a la misma actividad de juego ofrecida en línea.*

Igualmente, teniendo en cuenta la posibilidad contemplada en el apartado 7 del artículo 48 de la LRJ, la Comisión entiende que el marco de referencia apropiado en el presente asunto es la imposición en cada Comunidad Autónoma, por todo lo cual termina por considerar que aunque en una misma región pueden coexistir actividades del juego que están sujetas a los tipos impositivos determinados a nivel regional con las mismas actividades sujetas a la Ley del juego puesto que se ofrecen a nivel nacional, *el modelo de reparto de las competencias fiscales corresponde a la segunda situación Azores, en el sentido de que todas las Comunidades Autónomas están facultadas para decidir el tipo impositivo aplicable a las actividades de juego que tengan lugar dentro de su territorio (casinos, máquinas recreativas, juegos de azar, rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias) en virtud de sus respectivos Estatutos de Autonomía.*

Como consecuencia de todo lo expuesto y pese a utilizar argumentos que bien pudieran concluir en lo contrario (por lo que parece se esgrimen para dilucidar la justificación de la propia medida), la Comisión resuelve que *el sistema impositivo de las actividades de juego, resultado de la interacción entre la Ley del juego y las leyes regionales, al nivel de las Comunidades Autónomas españolas introduce un trato impositivo diferenciado entre los operadores de actividades del juego desarrolladas a nivel nacional (actividades en línea y otras actividades de ámbito nacional) y los operadores de las mismas actividades desarrolladas a nivel regional (normalmente presenciales), que se encuentran en situación comparable de hecho y de derecho.*

⁶⁶⁴ Algo no del todo cierto, a tenor lo de recogido en la STC 35/2012, antes mencionada.

Habida cuenta del análisis anterior, no se puede descartar que la medida en cuestión sea prima facie selectiva a tenor del artículo 107 del TFUE.

Finalmente, en el camino marcado para determinar la compatibilidad de la medida con el Tratado, la Comisión procede a evaluar si una ayuda como la cuestionada se justifica por la lógica del sistema, esto es, si se deriva de los principios básicos o rectores de los fundamentos del régimen fiscal.

En efecto, obviando que Comunidades Autónomas como la madrileña o el propio País Vasco han venido a regular por su parte el juego en línea dentro de su ámbito territorial ateniéndose a parámetros similares a los utilizados en el ámbito estatal, lo cierto es que la Comisión se basa en el carácter supranacional del juego en línea, indicando (pese a que la práctica en las mencionadas CCAA demuestra lo contrario), que *la provisión de servicios de juego en línea no puede confinarse a una zona geográfica específica.*

En línea con lo anterior y sin tener en cuenta la normativa que sobre el juego *online* existe en diversas comunidades, la Comisión atribuye a la naturaleza intrínseca de las actividades de juego (sin tener en cuenta que este hecho deriva únicamente de su marco normativo y competencial) que el juego presencial esté sujeto al marco regulador de la Comunidad Autónoma en la que se organiza la actividad de juego y, por el contrario, el juego en línea, dado su carácter nacional e internacional, lo esté al marco regulador del Estado.

Es más, sin que acertemos en vislumbrar cuál es el argumento que lo refrenda, la Comisión pretende reforzar dicha lógica por el hecho de que la decisión sobre la localización de la sede fiscal de una compañía del juego en línea puede diferir del lugar donde efectivamente se prestan dichos servicios. A su juicio, la tributación regional de las actividades prestadas por operadores en línea podría ser un elemento decisivo a la hora de establecer la sede fiscal de dichas compañías, por lo que entiende que, sería contrario a la lógica del sistema fiscal limitar exclusivamente las competencias sobre la imposición a las actividades de juego en línea al ámbito territorial de las Comunidades Autónomas. ¿Qué es entonces lo que hacen las normas forales del tributo sobre el juego en nuestros territorios históricos? ¿Acaso este argumento no es también utilizable respecto a todos los establecimientos con independencia de su ubicación, en un determinado territorio, estado o continente? Sencillamente, no vemos el argumento que pretende justificar una medida como la adoptada dentro de la lógica del sistema. Por

ello no compartimos su conclusión de que los tipos nacionales de las actividades de juego de ámbito nacional están justificados por la lógica del régimen fiscal de las actividades de juego.

Más aún cuando dicha conclusión se entiende *sin perjuicio de la posibilidad de que las Comunidades Autónomas hagan uso del artículo 48, apartado 7, de la Ley del juego e incrementen los tipos impositivos establecidos en dicha Ley hasta en un máximo de un 20 % para los residentes fiscales en las Comunidades Autónomas y respecto a los ingresos obtenidos de los jugadores con residencia fiscal en esa Comunidad*, respecto a lo cual las autoridades españolas confirmaron que ninguna Comunidad Autónoma hizo uso, lo que le hace señalar que si alguna Comunidad Autónoma aplicara dicha posibilidad e incrementara el tipo impositivo en su territorio, debería evaluarse la existencia de una ayuda en esa región separadamente. ¿Con qué finalidad? ¿La de analizar la existencia de una “ayuda” fiscal consistente en el incremento de los tipos impositivos? Sinceramente, hasta ahora habíamos entendido que las ayudas de estado en el ámbito fiscal consistían precisamente en lo contrario, en una reducción de los mismos.

Con todo, el hecho es que al considerarla justificada dentro de la lógica del sistema, la diferencia impositiva entre el juego presencial y el juego en línea derivada de la LRJ pasa la criba de la Comisión europea que no considera dicha diferencia de trato como ayuda de Estado.

Lamentablemente, como indicábamos en apartados precedentes, la lógica procesal del TFUE en los casos *Dansk Automat* y *Royal Scandinavian Casino* ha impedido que los denunciantes en el presente caso se decidieran por recurrir la decisión de la Comisión. Desgraciadamente no veremos a los máximos órganos europeos pronunciarse de momento al respecto por lo que las esperanzas de que se declare el régimen tributario aplicable al juego como ayuda de Estado deberán centrarse en lo que en un futuro pueda decirse en casos similares.

III. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DESDE UN PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO

1. Derechos fundamentales en la Unión Europea

La diversidad terminológica utilizada para denominar los distintos tipos de derechos, obliga a realizar una precisión previa a modo de contextualización.

En primer lugar, calificaremos como derechos fundamentales aquellos derechos reconocidos en las normas primarias de un ordenamiento jurídico de suerte que, vinculan a todos los ciudadanos y poderes públicos, incluido el propio legislador, sin que estos poderes puedan contradecir lo que el poder originario o constituyente haya establecido sobre los mismos.⁶⁶⁵

Dentro del territorio de la Unión Europea, coexisten de forma superpuesta tres sistemas de reconocimiento y garantía de derechos fundamentales. Por un lado, estarían los “derechos fundamentales nacionales” o derechos fundamentales reconocidos por el orden constitucional nacional de cada Estado miembro; por otro, los derechos fundamentales reconocidos por el Ordenamiento jurídico de la Unión Europea, “derechos fundamentales ‘de’ la Unión Europea”; y, finalmente, en el seno del Ordenamiento jurídico internacional, (el formado por todos los Tratados Internacionales firmados y ratificados por los Estados), los conocidos como “derechos humanos”, aquellos que, refiriéndose a valores básicos, declara el orden jurídico internacional, el de los Tratados internacionales⁶⁶⁶.

A partir de ahora, cuando nos refiramos al reconocimiento y garantía de derechos fundamentales “en” la Unión europea, haremos referencia principalmente a los derechos fundamentales reconocidos por la Unión Europea, esto es, a los reconocidos por el ordenamiento jurídico primario u originario (Tratados o normas y/o principios deducidos de los mismos por el TJCE) de la Unión Europea (sistema europeo-comunitario), es decir, a los derechos fundamentales ‘de’ la Unión Europea.⁶⁶⁷

⁶⁶⁵ Sobre el concepto de derechos fundamentales, *in extenso*, ALEXY, R., *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, p. 62 y siguientes.

⁶⁶⁶ Sobre el tema DÍEZ-PICAZO, L.M^a., *Sistema de derechos fundamentales*, Civitas, Madrid, 4^a ed., 2013.

⁶⁶⁷ Siguiendo, entre otros, a UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I., *El Derecho Comunitario y el legislador de los Derechos Fundamentales*, IVAP, Oñati, 2001; UGARTEMENDIA

Respecto a estos últimos debemos confesar que la Unión Europea no ha tenido, hasta hace muy poco tiempo, ningún texto o catálogo que declare y/o reconozca derechos fundamentales. Así, si bien es cierto que el Derecho comunitario originario o primario reconoce “algunos derechos” importantes⁶⁶⁸, entre ellos no aparecen expresamente los clásicos derechos civiles y políticos, (derecho a la vida, libertad ideológica, libertad de expresión, de reunión, etc.), reconocidos en las Constituciones democráticas de los Estados miembros de la UE.

En efecto, hasta diciembre del año 2000, cuando se proclama la llamada *Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea* (CDFUE), la UE no ha dispuesto de una Carta propia de Derechos Fundamentales. Ello no obstante, que no los haya recogido en una declaración formal y expresa que tenga fuerza jurídica vinculante, no quiere decir que no los haya reconocido y amparado, pues, si bien no se reflejaban expresamente en los tratados, los aceptaba y protegía a través de las resoluciones jurisdiccionales que dictaba el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), hoy TJUE.

En este sentido, sobre la inexistencia en el ordenamiento jurídico comunitario de un catálogo de derechos fundamentales, el TJCE desarrolla, desde finales de los años 60, una actividad de configuración y garantía de los mismos, fundada en su reconocimiento como parte de los “Principios generales del Derecho comunitario”, que se concreta en la elaboración de todo un catálogo comunitario de derechos fundamentales, con toda una doctrina propia sobre la tutela de los mismos. Así, pese a que en un momento o fase inicial, el Tribunal de Luxemburgo muestra una clara tendencia a desentenderse de la cuestión de la protección de los derechos fundamentales, a finales de la década de los sesenta, empieza a realizar un giro en esta materia, abandonando su primigenia e inviable posición, al optar por comenzar a asumir la tarea de proteger los derechos fundamentales.

El paso que inaugura el mencionado cambio de rumbo, es el que se da en la Sentencia al caso *Stauder*, de 12 de noviembre de 1969, (29-69), cuando el Tribunal

ECEIZABARRENA, J.I.; RIPOL CARULLA, S., *El Tribunal Constitucional en la encrucijada de los Derechos Fundamentales*, IVAP, Oñati, 2017.

⁶⁶⁸ Como los asociados a la ciudadanía europea, el derecho a no ser discriminado por razón de nacionalidad o sexo, o las libertades comunitarias de circulación de bienes, personas, capitales, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios a la que antes nos hemos referido.

concluye que “... los derechos fundamentales de la persona [están] comprendidos en los Principios Generales del Derecho comunitario,...”. El fallo, sin embargo, no señala todavía cuáles son esos derechos fundamentales ni cuál debe ser su grado de protección, concreciones que irán apareciendo en sendas sentencias confirmatorias de la resolución *Stauder* que tendrán lugar en el lustro siguiente; la sentencia sobre *Internationale Handelsgesellschaft* (de 17 de diciembre de 1970, 11-70) y el asunto *Nold* (de 14 de mayo de 1974, C-4/73). De la primera se desprende que, a falta de un catálogo comunitario de derechos fundamentales, la labor de configuración y tutela de dichos derechos en el ámbito comunitario corresponde, vía pretoriana, al propio Tribunal de Justicia, el cuál utilizará como fuente de inspiración las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros. De la segunda que, además de reafirmar a las “tradiciones constitucionales comunes” como primera fuente de inspiración, la otra fuente de inspiración en la materia la constituyen los Tratados Internacionales para la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han colaborado o de los que sean signatarios, tratados entre los que destaca el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales⁶⁶⁹ (en adelante CEDH).

En esta tesitura, y sobre la base de las premisas y circunstancias apuntadas, la Jurisprudencia del Tribunal va reconociendo toda una serie de derechos fundamentales, entre los que cabe destacar: el derecho a un proceso equitativo y a una tutela judicial efectiva; la irretroactividad de las disposiciones penales; el respeto a la vida privada y familiar; la inviolabilidad de domicilio; la integridad física de las personas; la libertad religiosa; la libertad de expresión; la libertad de asociación; la propiedad privada (sobre el que más adelante volveremos); el derecho a la igualdad; a la libertad de sindicación, etc., en otras palabras, lo que podríamos llamar todo un “catálogo jurisprudencial”. En este contexto, queremos subrayar la procedencia del reconocimiento de la propiedad privada como derecho fundamental habida cuenta de la especial ligazón de este derecho con el ámbito tributario, extremos sobre el que volveremos más adelante al analizar la jurisprudencia del TJUE y TEDH al respecto.

Junto con este primer reconocimiento jurisprudencial, se va construyendo un

⁶⁶⁹ En la actualidad, 47 países europeos lo han firmado y ratificado. Por lo que respecta a España, la firma del Convenio se produjo el 24 de noviembre de 1977, siendo ratificado y entrando en vigor el día 4 de octubre de 1978.

reconocimiento declarativo y normativo cuyo primer hito se cristaliza en el artículo 6.2 del *Tratado de la Unión Europea* firmado en Maastricht, el cual positiviza el compromiso por el respeto de los derechos fundamentales al establecer que “*La Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario*”.

Como podemos observar, se trata de un artículo que, si bien no constitucionaliza la protección de los derechos humanos y libertades fundamentales, y ni añade nuevas garantías a las ya existentes o reconocidas por el Tribunal viene, al menos a consagrar desde el máximo nivel normativo, la adhesión de la Unión Europea a la protección de dichos derechos y libertades y el reconocimiento de la jurisprudencia desarrollada hasta el momento por el TJCE sobre esta materia relativa a los derechos fundamentales.

Un segundo paso en el reconocimiento normativo de los derechos fundamentales lo propicia el *Tratado de Ámsterdam*, 1997, que, manteniendo el contenido del mencionado artículo 6.2 TUE, recoge expresamente la competencia del Tribunal de Justicia para la interpretación y aplicación del mismo.

Ello no obstante, el Tratado no satisface las expectativas generadas en la materia y es objeto de valoraciones críticas que resaltan su reducido carácter innovador al respecto.⁶⁷⁰ Para solventar dicho problema, se plantean dos propuestas de solución, por un lado, la idea de la adhesión al Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales de 1950 (CEDH); por otro, la propuesta de elaboración de una declaración propia de derechos y libertades, una Declaración de la Unión Europea. Sobre la primera propuesta nos pronunciaremos más adelante al referirnos al mandato contenido en el artículo 6.2 del Tratado de Lisboa en el que se contiene todo un encargo de adhesión de la Unión al CEDH. Por su parte, la segunda propuesta es decir, la que consistía en que la Unión Europea se dotara de un sistema

⁶⁷⁰ Ver al respecto SANZ CABALLERO, S., “Los Derechos fundamentales en el Tratado de Amsterdam: una reforma tímida pero positiva de los Tratados constitutivos”, *Boletín europeo de la Universidad de La Rioja*, nº 4, 1998, pp. 58-77; el Informe del grupo de expertos en derechos fundamentales presidido por Spiros Simitis publicado en febrero de 1998 por la Comisión Europea *Affirming Fundamental Rights in the European Union, time to act*.

original de protección de los derechos fundamentales partiendo de la elaboración de un catálogo propio, es precisamente la que se materializa en Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE, Niza, 2000), carta que, pese a recogerse en la segunda parte del malogrado Tratado Constitucional de la UE (por la no ratificación de todos los Estados miembros), sólo adquiere vinculatoriedad jurídica mediante la reforma de los tratados efectuada por el Tratado de Lisboa en 2007 y cuyo proceso de ratificación y entrada en vigor culmina en 2009.

Desde entonces, y según establece el artículo 6.1 del TUE, “*la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de Derechos Fundamentales de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada el [... 2007], la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados*

La CDFUE es una suerte de *Bill of Rights* constituido por un Preámbulo, 54 artículos y 7 Títulos (Dignidad, Libertades, Igualdad, Solidaridad, Ciudadanía, justicia y Disposiciones Generales)⁶⁷¹. Bebe de diversas fuentes, recogiendo los derechos reconocidos en el CEDH, la Carta Social Europea (1966) y la Carta Comunitaria de los derechos sociales fundamentales (1989), los reconocidos en las Constituciones nacionales, e incluso, una serie de derechos fundamentales que ya están reconocidos también en el Tratado “comunitario” (TFUE) como son las cláusulas antidiscriminatorias (arts. 18 y 19 del TFUE, ex 12 y 13 del TCE) y los derechos fundamentales asociados a la ciudadanía europea (arts. 20 y ss. del TFUE, ex 17 y ss. del TCE).

⁶⁷¹ Al respecto, entre otros: RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “La Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea” *Noticias de la Unión Europea*, nº 192, 2001, pp. 9-22; ALONSO GARCÍA, R.; SARMIENTO, D., *La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Explicaciones, concordancias y jurisprudencia*, Thomson/Cívitas, Madrid, 2006; MANGAS MARTÍN A. (Dir), *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Comentario artículo por artículo*, BBVA, Bilbao, 2008; ORDEÑANA GUEZURAGA, I. (Dir). *La Carta de los derechos fundamentales de la unión europea y su reflejo en el ordenamiento jurídico español*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2014.

También CARMONA CONTRERAS en diversas obras, entre otras: CARMONA CONTRERAS, A.M^a.; ALVAREZ ORTEGA, M.; BARRERO ORTEGA, A.; PÉREZ LUÑO, A. E.; ARCOS VARGAS, M.; APARICIO WILHELMI, M.; CLAVERO SALVADOR, B., “El poder judicial europeo: Renovación versus continuidad”, *Una constitución para la ciudadanía de Europa: Estudios sobre el proyecto de tratado por el que se instituye una Constitución para Europa*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pp. 283-299; CARMONA CONTRERAS, A.M^a. “El espacio europeo de los derechos fundamentales: De la carta a las constituciones nacionales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, vol. 36, nº 107, 2016, pp. 13-40.

En lo que sus características más destacadas se refiere, a los efectos que nos ocupan, la más importante es la de que no solo vincula a las instituciones comunitarias, también vincula a las actuaciones del poder público estatal “cuando” esté aplicando Derecho de la UE. En efecto, el artículo 51 de la Carta, referido a su ámbito de aplicación explícitamente señala que sus disposiciones están dirigidas a las instituciones y órganos de la Unión, respetando el principio de subsidiariedad, así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión.

En este sentido dicho artículo vendría a confirmar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la medida en la que la acción de los Estados miembros debe ser acorde con las exigencias derivadas de los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión, en particular, y entre muchas otras, las sentencias de 18 de junio de 1991, *ERT*, C-260/89, apdo. 42; de 29 de mayo de 1997, *Kremzow*, C-299/95, apdo. 15; de 18 de diciembre de 1997, *Annibaldi*, C-309/96, apdo. 13; de 22 de octubre de 2002, *Roquette Frères*, C-94/00, apdo. 25; de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C-349/07, apdo. 34; de 15 de noviembre de 2011, *Dereci y otros*, C-256/11, apdo. 72, y de 7 de junio de 2012, *Vinkov*, C-27/11, apdo. 58... A tenor de dicha jurisprudencia si bien los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión, no deben serlo fuera de ellas, por lo que no puede apreciarse a la luz de la Carta una normativa nacional que no se inscriba en el marco del Derecho de la Unión. En breve,⁶⁷² cuando una situación jurídica no está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia no es competente para conocer de ella y las disposiciones de la Carta eventualmente invocadas no pueden fundar por sí solas su competencia.

Así las cosas, podríamos señalar que esta última apreciación se corresponde con la que subyace al artículo 6 TUE, apartado 1, en virtud del cual las disposiciones de la Carta no ampliarán en modo alguno las competencias de la Unión tal como se definen en los Tratados. Del mismo modo, con arreglo al artículo 51, apartado 2, de la Carta, ésta no amplía el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión más allá de las competencias de la Unión, *no crea ninguna competencia o misión nuevas para la*

⁶⁷² Véase, en este sentido, el auto de 12 de julio de 2012, *Currà y otros*, C-466/11, apdo. 26.

Unión, y no modifica las competencias y misiones definidas en los Tratados (Dereci y otros, antes citada, apdo. 71).

En sentido contrario, cuando una normativa nacional está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, el TJUE debe proporcionar, en el contexto de una remisión prejudicial, todos los elementos de interpretación necesarios para que el órgano jurisdiccional nacional pueda apreciar la conformidad de dicha normativa con los derechos fundamentales cuyo cumplimiento debe garantizar. En otras palabras, habida cuenta de que los derechos fundamentales garantizados por la Carta deben ser respetados cuando una normativa nacional esté incluida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, no existe supuesto alguno de los comprendidos en el Derecho de la Unión en el que no se apliquen dichos derechos fundamentales, pues la aplicabilidad del Derecho de la Unión implica, de suyo, la aplicabilidad de los derechos fundamentales garantizados por la Carta.

Esta definición del ámbito de aplicación de los derechos fundamentales de la Unión se corrobora en las explicaciones relativas al artículo 51 de la Carta, según las cuales, “*la obligación de respetar los derechos fundamentales definidos en el marco de la Unión sólo se impone a los Estados miembros cuando actúan en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión*”, y que (con arreglo al artículo 6 TUE, apartado 1 párrafo tercero, y al artículo 52 apartado 7 de la Carta), deben tenerse en cuenta para la interpretación de ésta.⁶⁷³

Por su parte, junto con esta primera característica, relativa según decíamos a su ámbito de aplicación, existen también otras características que definen a la CDFUE como son: 1) que recoge tanto derechos como principios; 2) que los derechos reconocidos en la misma pueden ser limitados, siempre que se haga por ley y de forma justificada en orden a tutelar otros derechos o para alcanzar objetivos de interés general. En cualquier caso, se excluye que los derechos proclamados en la misma puedan ser interpretados y aplicados de una forma más restrictiva que la ofrecida a derechos equivalentes en el CEDH (art.52.3); 3) que bajo el nombre de *Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales* se recogen aclaraciones de las disposiciones de la Carta que constituyen un valioso instrumento interpretativo de la misma; 4) que tras

⁶⁷³ Véase, en este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de diciembre de 2010, *DEB*, C-279/09, apdo. 32.

el Tratado de Lisboa, la Carta adquiere eficacia jurídica vinculante con el mismo valor jurídico que los Tratados, es decir, que el Derecho originario; 5) que no altera el régimen del principio de atribución de competencias en la UE, esto es, no amplía las competencias de la Unión, su operatividad se circunscribe a este marco sin entrar en la esfera de las competencias retenidas por los Estados. En otras palabras, que no se le reconoce competencia para regular sobre un derecho o libertad; y, finalmente 6) que no afecta por igual a todos los Estados Miembros. En efecto, Polonia, Reino Unido y República Checa tienen un régimen de aplicación especial de la Carta.

Según comentábamos, el Tratado de Lisboa introdujo en el art. 6.2 TUE el mandato de que: *“La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados”*. En relación con ello, el Protocolo (nº 8) sobre el apartado 2 del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea relativo a la adhesión de la Unión al CEDH, a tenor del cual, el acuerdo relativo a la adhesión de la Unión al Convenio Europeo estipula que se preserven las características específicas de la Unión y de su Derecho. Asimismo, el artículo 2 del Protocolo establece que el acuerdo relativo a dicha adhesión garantizará que ésta no afecte a las competencias de la Unión ni a las atribuciones de sus instituciones así como que ninguna de sus disposiciones afecte a la situación particular de los Estados miembros respecto del Convenio Europeo.

Con el objeto de instrumentar dicha adhesión desde el año 2010 se configura un proceso de negociación entre la Unión Europea y el Consejo de Europa concretado, en la primavera de 2013, en un Proyecto de acuerdo de adhesión que, sin embargo, es considerado como no compatible con el Derecho constitucional de la Unión, en concreto *“con el artículo 6 TUE, apartado 2, ni con el Protocolo nº 8 UE”*, por parte del TJUE.⁶⁷⁴

Ello no obstante, no podemos dejar de señalar que, al igual que sucediera hasta ahora, el TUE continúa reconociendo a los derechos fundamentales como principios

⁶⁷⁴ Dictamen 2/2013 del TJUE, de 18 de diciembre de 2014, emitido en virtud del artículo 218.11 TFUE sobre el Proyecto de Acuerdo de adhesión de la UE al CEDH (2013), disponible en <http://curia.Europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=160882&doclang=ES>. Ver sobre el mismo LABAYLE, H; SUDRE, F., “L’avis 2/13 de la Cour de justice sur l’adhésion de l’Union européenne à la Convention européenne des droits de l’homme: pavane pour une adhésion défunte?” *Rèvue Française de Droit Administratif*, nº 1, 2015, pp. 3-20.

generales que necesariamente deben protegerse por el Derecho de la Unión. Esto es precisamente lo que se deduce de la actual redacción del artículo 6.3 tras la reforma introducida por el Tratado de Lisboa que al respecto reza que *los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del derecho de la Unión como principios generales*. De esta manera, como indica ALONSO GARCÍA⁶⁷⁵ dichas tradiciones constitucionales comunes y el propio Convenio han de utilizarse no sólo como herramientas interpretativas sino también como fuente de inspiración para completar la Carta por la vía de los principios generales del Derecho de la Unión.

Llegados a este punto, conviene ahora determinar el ámbito de aplicación de los Derechos Fundamentales “de” la Unión Europea. Según comentábamos en apartados precedentes, en el territorio de la UE coexisten y conviven tres sistemas de reconocimiento de derechos: los derechos fundamentales nacionales o derechos reconocidos por las normas constitucionales de cada Estado miembro (sistema estatal), los “derechos humanos” o derechos reconocidos por el ordenamiento internacional (destacando de una forma especial el Convenio Europeo de Derechos Humanos o CEDH: sistema europeo-convencional), y los derechos fundamentales “de” la Unión Europea (sistema europeo-comunitario). El ámbito de aplicación de estos últimos, es un espacio dual. Por un lado se circunscribe al el “ámbito de actuación de las instituciones comunitarias” al regir y vincular toda la actividad de las instituciones y órganos comunitarios. Por otro, se expande también al “ámbito de actuación estatal en aplicación del Derecho de la UE”. La jurisprudencia del TJCE que promueve esta expansión de los derechos fundamentales de la UE al ámbito nacional es la que comienza a concretarse a partir de las sentencias de 13 de julio de 1989, *Wachauf*, (asunto 5/88), de 18 de junio de 1991 *ERT*, (C-260/98), o en un caso precisamente relacionado con el juego, la sentencia de 26 de junio de 1997, *Familiapress*⁶⁷⁶, (C-368/95), según las cuales se extiende el ámbito de aplicación de los mismos a actuaciones estatales no calificables como actos de ejecución o aplicación *stricto sensu*

⁶⁷⁵ ALONSO GARCÍA, R., *Sistema jurídico de la Unión Europea*, Civitas, Madrid, 2014, p. 389.

⁶⁷⁶ Sobre el eventual efecto de esta sentencia en el ordenamiento patrio *vid.* CRUZ PADIAL, I., “Comentario a la sentencia de 26 de junio de 1997 del tribunal de justicia de las comunidades europeas: Incompatibilidad del IVA con el gravamen complementario de la Tasa fiscal sobre el juego en la ley 5/1990, de 29 de junio”, *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, vol. 15, nº 1, 1999, pp. 1100-1113.

del Derecho comunitario al exigir únicamente “una conexión suficiente” con éste. Desde entonces, el TJCE solo declinará el examen de la compatibilidad de una actuación nacional con los mismos si ésta cae fuera de dicho ámbito. Esta nueva orientación jurisprudencial supone la irrupción dentro del ámbito estatal de un nuevo sistema de tutela de los Derechos Fundamentales, el sistema europeo-comunitario, así como la asunción por parte del TJCE, de la llamada doctrina de la incorporación, lo que, en esencia, genera un fenómeno de superposición entre diversas formas de tutela de derechos fundamentales. Dicha superposición plantea un problema inmediato, ¿cómo se conforma de manera concreta ese “ámbito de aplicación nacional” del Derecho de la Unión y, por tanto, de respeto a los DFUE? ¿Qué actuación interna entra y cuál no entra en el mismo?

Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anterior a la entrada en vigor de la reforma Lisboa (2009), y por tanto anterior también a la eficacia jurídica vinculante de la Carta en el ámbito interno (arts. 6.1 TUE y 51.1 de la Carta), asumía una concepción amplia del concepto de “ámbito de aplicación” del Derecho de la Unión, identificándola prácticamente con la idea de radio de acción del Derecho de la Unión.⁶⁷⁷ La entrada en vigor de la Carta, y con ella de su artículo 51.1, ha traído a colación la cuestión de si el ámbito de aplicación delimitado por ésta es más restringido que el utilizado previamente por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que tutela los DFUE en cuanto principios generales del Derecho comunitario (y/o de la Unión). Ello no obstante, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,⁶⁷⁸ así como gran parte de la doctrina, continúan asumiendo una concepción extensiva del ámbito de aplicación de los DFUE que se identifica con la que se reconoce a los DFUE en cuanto principios generales del Derecho de la Unión⁶⁷⁹.

⁶⁷⁷ Sobre el tema ALONSO GARCÍA, R., *Sistema jurídico de la Unión Europea*, ob. cit. p. 376; GROUSSOT, X.; PECH, L.; PETURSSON, G.T., “The scope of application EU Fundamental Rights on Member States’ action: In search of certainty in EU adjudication”, *E. Stein Working Paper* n° 1, 2011, pp. 4 y ss. (disponible en acceso abierto en la siguiente dirección, http://www.era-comm.eu/charter_of_fundamental_rights/kiosk/pdf/EU_Adjudication.pdf); ROSAS, A.; ARMATI, L., *EU Constitutional Law. An Introduction*, Oxford and Portland Hart Publishing, Oxford, 2010, pp. 278 y 296.

⁶⁷⁸ Entre otras sentencias de 19 de enero de 2010, *Kücükdeveci*, C-555/07, apdos. 22 y ss.; de 23 de noviembre de 2010, *Tsakouridis*, C-145/09, apdos. 50-52 o la STJUE de 26 de febrero de 2013, *Akerberg*, C-617/10, apdos. 17 y ss., sobre la que volveremos más tarde con ocasión del análisis de los derechos tributarios de contenido material en la CDFUE.

⁶⁷⁹ Entre otros: LENAERTS, K.; GUTIÉRREZ-FONS, J.A., “The constitutional allocation of powers and general principles of EU law”, *CMLR*, n° 47, 2010, pp. 1629–1669; EGGER, A., EU

El reconocimiento de los Derechos Fundamentales de la UE y de su ámbito de aplicación dentro de cada Estado miembro cuando en los mismos se aplica Derecho comunitario implica el surgimiento, en el ámbito nacional, de un nuevo sistema de protección de los derechos fundamentales: el europeo-comunitario, sistema que viene a añadirse al estatal y al europeo-convencional (del CEDH), dando lugar al llamado fenómeno de “tutela multinivel” de los derechos fundamentales⁶⁸⁰.

Esta tutela plural requiere una serie de normas para organizarse:

- 1) En principio, dentro del ámbito estatal rigen los derechos fundamentales reconocidos a nivel nacional. Toda actuación estatal debe respetar los derechos fundamentales reconocidos a nivel nacional (derechos constitucionales), que están protegidos jurisdiccionalmente por el Juez nacional y, en última instancia (estatal), por el Tribunal Constitucional. Sin embargo cuando los poderes públicos del Estado aplican Derecho de la UE, están obligados a respetar los derechos fundamentales de la UE.

“Fundamental Rights in the National Legal Order: The Obligations of Member States Revisited”, *Yearbook of European Law*, nº 25, 2006, pp. 515-553; KOKOTT, J.; SOBOTTA, CH., “The Charter of Fundamental Rights of the European Union after Lisbon”, *EU Working Papers, AEL*, nº 6, 2010, disponible en abierto en la siguiente dirección: http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/15208/AEL_WP_2010_06.pdf?sequence=3&isAllowed=y; UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA J.I., “La eficacia entre particulares de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia”, *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 39, 2017, pp. 361-386; VON BOGDANDY, A. *ET ALII*, “Cómo proteger los derechos fundamentales europeos frente a los Estados miembros”, en VON BOGDANDY, A.; UGARTEMENDIA, J.A.; SAIZ ARNAIZ, A.; MORALES, M. (Coords.), *La tutela jurisdiccional de los derechos. Del constitucionalismo histórico al constitucionalismo de la integración*, IVAP/MPI, Oñati 2012, pp. 135-166. Véanse asimismo ALONSO GARCÍA, R.; UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Coords.), *La aplicación judicial de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea*, IVAP, Oñati, 2017.

⁶⁸⁰ Al respecto ; SORRENTINO, F., “La tutela multilivello dei diritti”, *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, nº 1, 2005, pp. 79-98; RODRÍGUEZ-IZQUIERDO SERRANO, M., “Condiciones de interpretación para las disposiciones procedimentales estatales en la aplicación del Derecho Europeo: Primacía, efectos colaterales, efecto mariposa”, en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I.; JÁUREGUI BERECIARTU, G., *Derecho Constitucional europeo: actas del VIII Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España*, 2011, pp. 199-217; DÍEZ-HOCHLEITNER, J., “El derecho a la última palabra: ¿Tribunales constitucionales o Tribunal de Justicia de la Unión?”, *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional, WP IDEIR*, nº 17, 2013; DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI, T., “El papel del Tribunal Constitucional y de los tribunales ordinarios en un contexto de tutela multinivel de los derechos fundamentales,” *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional, WP IDEIR*, nº 23, 2015; RODRÍGUEZ-IZQUIERDO SERRANO, M., “Pluralidad de jurisdicciones y tutela de derechos: los efectos de la integración europea sobre la relación entre el juez ordinario y el Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, 2017, pp. 117-150; RODRÍGUEZ-IZQUIERDO SERRANO, M., “La posición de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Sistema Constitucional de Fuentes”, *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 39, 2017, pp. 483-514.

- 2) Existe una tutela internacional de los derechos fundamentales en Europa: la tutela europeo-convencional según el sistema establecido en el CEDH que, como sabemos, se caracteriza por actuar de forma subsidiaria. Esta tutela se extiende sobre “todas” las actuaciones de los Estados miembros de la UE (y, por tanto, parte del CEDH), entren o no en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE.
- 3) Por fin, la actuación de las instituciones europeas está obligada a respetar los Derechos Fundamentales de la UE, pero, sin embargo, dicha actuación no se encuentra, aún, directamente supeditada al sistema europeo-convencional del CEDH. Ello no obstante, la eventual adhesión al CEDH en aplicación del artículo 6.2 del reformado TUE, traerá previsiblemente cambios al respecto.

En definitiva, la tutela judicial e los Derechos Fundamentales de la Unión Europea ha sufrido una evolución tanto jurisprudencial como normativa, que, se imbrica con la tutela ofrecida por los ordenamientos nacionales y el ordenamiento internacional, y que llegará a culminarse una vez se termine de ejecutar el mandato contenido en el artículo 6.2. TUE.

2. Principios materiales de justicia tributaria como derechos fundamentales de la /en la Unión Europea

Llegados a este punto conviene recordar que de forma genérica, salvo excepciones honrosas como la Convención Americana de Derechos Humanos,⁶⁸¹ los convenios internacionales sobre derechos humanos no se ocupan, no al menos directamente, de la materia tributaria. Esta omisión ha hecho que tanto la doctrina como la jurisprudencia se hayan cuestionado la aplicación de tales instrumentos en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Durante años, en el entendimiento de que el poder tributario implica el ejercicio de una soberanía que recae en el dominio interno de cada uno de los Estados, (de suerte que se atribuye a estos discrecionalidad sobre la tutela de sus contribuyentes), la respuesta a dicha cuestión ha

⁶⁸¹ Cuyo artículo 8.1 reza “*Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter*”.

sido negativa. Ello no obstante, al día de la fecha, la doctrina⁶⁸² y los tribunales han superado ya dicha visión y mantienen que también en materia tributaria se debe necesariamente respetar la posición subjetiva del contribuyente desde la perspectiva conferida por los tratados internacionales de protección a los derechos humanos⁶⁸³. SOLER ROCH⁶⁸⁴ es meridiana al respecto al afirmar que “*en cuanto al respeto del sistema tributario por los derechos fundamentales, en éstos deben considerarse incluidos no sólo los reconocidos en la Constitución del Estado, sino también aquellos incluidos en los Tratados internacionales, entre ellos el CEDH y la CDFUE, suscritos por dicho Estado, en este caso, por España*”.

Así las cosas, según comentábamos, los derechos fundamentales contenidos en la CDFUE vinculan a las instituciones comunitarias así como a las actuaciones del poder público estatal “cuando” estén aplicando Derecho de la UE. En contraposición al CDFUE, acabamos de ver cómo la protección conferida por el CEDH no exige una vinculación directa con el Derecho de la UE, pues su tutela se extiende a todas las actuaciones de los Estados miembros entren o no en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión.

Como tendremos ocasión de comprobar al analizar el contenido de los “derechos tributarios” en el seno de ambos instrumentos, el perímetro protector ofrecido por uno y otro es en gran parte coincidente y ello, aunque su tenor literal no sea idéntico⁶⁸⁵. Pues bien, en esta tesitura, a los efectos que nos interesan y siguiendo a algún autor que ha venido a sentenciar la existencia de un Derecho Financiero Constitucional europeo⁶⁸⁶, lo

⁶⁸² Sirva como ejemplo LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a., “Una posible vía de aplicabilidad en materia tributaria de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, nº 11, 2010, pp. 47-62.

⁶⁸³ Conviene tener presente aquí el dictado del artículo 10.2 de la Constitución Española “*las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España*”. Al respecto, entre otros muchos, SÁIZ ARNAIZ, A., *La apertura constitucional al Derecho internacional y europeo de los derechos humanos: el artículo 10.2 de la Constitución Española*, CGPJ, Madrid, 1999.

⁶⁸⁴ SOLER ROCH, M^a.T. *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*. Universal de Alicante, Lección Inaugural. Curso académico 2011-2012, Universidad de Alicante, Alicante, 2011, p. 7.

⁶⁸⁵ Recordemos, ello no obstante que el artículo 52.3 CDFUE señala que “*en la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que confiere dicho Convenio. Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa.*”

⁶⁸⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea”,

que debemos determinar es si el contenido tanto del CEDH como de la CDFUE recoge un catálogo de derechos que vaya más allá o, en su caso sea parejo o análogo al de los principios tributarios de justicia material del artículo 31.1 de la Constitución española. Lo que nos interesa es saber si existe al menos una relación de derechos en los que pudiéramos subsumir la capacidad económica, la igualdad, progresividad, y no confiscatoriedad a los que en capítulos precedentes hemos hecho referencia.

A. Derechos tributarios de contenido material recogidos en el Convenio Europeo de Derechos Humanos

Tras la inconmensurable pérdida de vidas humanas acaecida en la Segunda Guerra Mundial y el horror de las atrocidades infligidas en los campos de concentración nazis, la concienciación respecto a la necesaria protección de los derechos humanos dio lugar a la firma del CDEH así como a su entrada en vigor el 3 de septiembre de 1953, una vez depositados los pertinentes instrumentos de ratificación. Precisamente por ello, el listado de derechos y libertades contenido en el Convenio se limita en origen a derechos y libertades cuya protección se estimaba como necesaria a la luz de la barbarie que se acaba de vivir en el viejo continente.⁶⁸⁷ En consecuencia, hubo que esperar a la introducción de nuevos derechos y principios de contenido económico a través de los sucesivos protocolos⁶⁸⁸ al mismo para encontrarnos con los que podamos analizar desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria material. En este sentido, si bien se puede realizar una lectura más amplia del tratamiento de los distintos derechos

Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 109-110, 2001, pp. 111-161.

⁶⁸⁷ Derecho a la vida (artículo 2); prohibición de la tortura (artículo 3); prohibición de la esclavitud y del trabajo forzado (artículo 4); derecho a la libertad y a la seguridad (artículo 5); derecho a un proceso equitativo (artículo 6); principio de legalidad penal (artículo 7); derecho al respeto a la vida privada y familiar (artículo 8); libertad de pensamiento, de conciencia y de religión (artículo 9); libertad de expresión (artículo 10); libertad de reunión y de asociación (artículo 11); derecho a contraer matrimonio (artículo 12); derecho a un recurso efectivo (artículo 13); prohibición de discriminación (artículo 14).

⁶⁸⁸ El primer Protocolo adicional añade al listado de derechos y libertades anteriormente enunciado la protección de la propiedad (artículo 1); el derecho a la educación o a la instrucción (artículo 2) y el derecho a elecciones libres (artículo 3); el Protocolo nº 4, introduce la prohibición de prisión por deudas, la libertad de circulación, la prohibición de expulsión de nacionales y de expulsiones colectivas de extranjeros; el Protocolo nº 7, garantías procedimentales en caso de expulsión de extranjeros, el derecho a un doble grado de jurisdicción en materia penal, derecho a indemnización en caso de error judicial, derecho a no ser juzgado o castigado dos veces, y la igualdad entre los esposos.

Protocolo nº 12, la prohibición general de discriminación (más amplia que la prevista en el artículo 14 CEDH); y, finalmente el Protocolo nº 13, mediante que se abole la pena de muerte en todas las circunstancias.

tributarios en el seno del CEDH,⁶⁸⁹ en estas líneas nos limitaremos únicamente al estudio de aquellos que nos puedan interesar desde dicha perspectiva a los efectos de su eventual consideración para el análisis de los tributos que gravan el juego.

Así las cosas, de entre todo el elenco de derechos contenido en el CEDH, recalaremos únicamente en dos, el derecho a la propiedad y el derecho a la no discriminación.

La voluntad de los distintos Estados de ampliar el catálogo de derechos y libertades albergados en el CEDH hace que el 20 de marzo de 1952, antes incluso de que entrara en vigor del propio Convenio, se firme su primer Protocolo adicional,⁶⁹⁰ el cual añade en su artículo 1 (en adelante artículo 1 P1) el derecho a la propiedad en los siguientes términos:

“Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas”.

Al respecto, en primer lugar, debemos precisar que el concepto de “bien” objeto de protección por el artículo 1 P1 al Convenio tiene un carácter muy amplio, que no necesariamente tiene por qué coincidir con el concepto de bien empleado por cada Estado, de modo que el término puede referirse a cualquier derecho de carácter económico⁶⁹¹.

De la dicción del texto podemos concluir que el artículo recoge tres reglas distintas. Por un lado, en la primera parte se prevé el derecho a la pacífica utilización de los bienes personales, esto es, el respeto a la propiedad. Por otro, se señalan los dos

⁶⁸⁹ Ver al respecto las lecturas realizadas, entre otros por DÍAZ RAVN, N., *La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016; GARCÍA CARACUEL, M., “El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una aproximación a la aplicación del CEDH a la Materia Tributaria”, *Derecho y Sociedad*, nº 33, 2009, pp. 116-129; PÉREZ ROYO, F., “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derecho Humanos”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 109/110, 2001, pp. 23-44.

⁶⁹⁰ Entrando en vigor el 18 de mayo de 1954.

⁶⁹¹ Incluso el derecho a la devolución de impuestos.

supuestos extraordinarios que permiten la privación excepcional a un sujeto de la propiedad de sus bienes (razones de utilidad pública y demás causas previstas en la ley). Finalmente, el tercer supuesto anuncia que la propiedad particular puede ser limitada por el poder que se confiere a los Estados de reglamentar el uso de los bienes de acuerdo con el interés general (por lo que en cierta manera podría también ser subsumido en el segundo supuesto) y para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de sanciones.

Como decíamos los tres preceptos se encuentran conectados entre sí: el segundo y tercer supuestos aluden a ejemplos concretos de ataques al derecho de propiedad, y deben interpretarse a la luz del principio consagrado por el primero debiendo existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo a alcanzar por la medida tributaria⁶⁹².

SOLER ROCH⁶⁹³ entiende que la mención de la legislación tributaria, *configura la denominada “excepción tributaria”* en la que deben tenerse en cuenta dos aspectos: por un lado, un ámbito de discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario de los Estados; por otro, las condiciones que debe reunir ese ejercicio para que no altere el equilibrio que el artículo 1 del P1 pretende garantizar entre el derecho individual y el interés general.

En esta tesitura, pese a que pudiera parecer que se admiten limitaciones tributarias a la propiedad privada, lo cierto es que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en sentencias como *Tre Traktörer AB v. Sweden* (de 7 julio 1989), *Travers and others v. Italy* (16 enero 1995), o *Di Belmonte v. Italy* (16 marzo 2010), ha venido a manifestar que incluso las medidas de naturaleza tributaria tienen que salvaguardar un equilibrio entre el interés general de la comunidad y el interés individual del respeto a la propiedad, indicando que las obligaciones económicas derivadas de la imposición de tributos y contribuciones no pueden imponer una carga excesiva a los contribuyentes.

Así las cosas, si bien el TEDH ha afirmado que los Estados no pueden establecer tributos que incidan de manera sustancial en el patrimonio de los individuos, al igual que ocurriera en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional respecto al límite

⁶⁹² En similares términos DÍAZ RAVN, N. *La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos en materia tributaria*, ob. cit.

⁶⁹³ SOLER ROCH, M^a.T. *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*, ob. cit., p. 10.

en el que determinar el umbral del carácter confiscatorio de un tributo, el tribunal de Estrasburgo tampoco ha singularizado el límite impositivo que conlleva la violación del artículo en cuestión⁶⁹⁴. En cualquier caso, si bien no ha establecido criterios de referencia de carácter general, parece obvio que en sus considerandos el Tribunal tendrá en cuenta un juicio de adecuación razonable y de proporcionalidad, hecho del que podríamos deducir que el artículo 1 P1 al CEDH recoge una prohibición implícita del alcance confiscatorio de todo tributo similar a la prevista en el artículo 31.1 de nuestra Constitución. A mayor abundamiento, en diversas sentencias (entre otras la sentencia de 14 mayo 2013, *N.K.M. v. Hungary*⁶⁹⁵), el TEDH ha afirmado que la cuantía del tipo impositivo no es por sí sola suficiente para verificar si hay una violación del artículo 1 P1 CEDH, por lo que deja en manos del legislador de cada Estado la individuación del límite impositivo máximo que en todo caso deberá valorarse en el contexto económico, político y social general.

Precisamente, en este contexto SOLER ROCH⁶⁹⁶ opina que esta remisión a lo que los Estados juzguen necesario para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones “*reconoce la autonomía de los Estados en el diseño de sus políticas fiscales e impide que los órganos de protección del Convenio se conviertan, sin más, en órganos de enjuiciamiento de dichas políticas, entrando a valorar aquel juicio de necesidad al margen de cualquier otra consideración*, hecho que ha venido a provocar que las decisiones del TEDH *puedan parecer decepcionantes en comparación con la jurisprudencia de los Tribunales nacionales*”.

Pero, volviendo a la incidencia de los tributos en el patrimonio de los contribuyentes y a su análisis desde el prisma del CEDH, es necesario, de nuevo, sacar a

⁶⁹⁴ Ver al respecto LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a., “Imposte indirette, equità fiscale e tutela del diritto di proprietà nell’ordinamento europeo”, *Rassegna tributaria*, n° 1, 2016, p. 122; GARCÍA CARACUEL, M., “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario” *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n° 133, 2007, pp. 5-42; GOROSPE OVIEDO, J.I., “Las garantías del contribuyente en los tratados internacionales europeos (Carta de Derechos Humanos y Convenio Europeo de Derechos Humanos)”, *Crónica Tributaria*, n° 153, 2014, pp. 133-176; PÉREZ ROYO, F., “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, ob. cit.; POELMANN, E., “Some fiscal issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union”. *Intertax*, vol. 43, n° 2, 2015, pp. 173-178.

⁶⁹⁵ Así como entre otras, en sentencia de 23 febrero 1995, *Gasus Dosier y Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*; sentencia de 23 octubre 1997, *The National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society v. United Kingdom*.

⁶⁹⁶ SOLER ROCH, M^a.T. *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*, ob. cit., p. 11.

colación el principio de proporcionalidad y ello porque el exceso implica desproporción, y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos proscribire las normas que implican una excesiva carga tributaria para el contribuyente. A juicio de SOLER ROCH,⁶⁹⁷ “*es procedente resaltarlo como requisito especial de valoración, ya que el criterio de “carga excesiva” tiene un contenido económico y conecta, de este modo, con el principio de capacidad económica que es el referente básico de la justicia tributaria en los ordenamientos constitucionales y un principio general del Derecho Tributario universalmente aceptado*”.

Ello no obstante, más allá de enunciar el criterio de la “carga excesiva” en los términos expuestos, con una referencia indirecta a la proscripción de la confiscatoriedad, lo cierto es que el TEDH no hace en su jurisprudencia ninguna alusión expresa a la capacidad económica o a la justicia del tributo⁶⁹⁸.

De nuevo, en una valoración comparativa, las decisiones de los órganos de protección del Convenio resultan decepcionantes en supuestos semejantes a los tratados por los tribunales patrios. En este sentido resulta ilustrativa la decisión de la Comisión de 16 de enero de 1995 *Travers and others v. Italy* antes mencionada en la que la exigencia de una retención a cuenta de rendimientos profesionales superior al impuesto definitivo, unida a la existencia de notables anomalías en la práctica de las devoluciones del impuesto sobre la renta, no fue considerada como una carga excesiva para la situación financiera de los contribuyentes, por lo que se resolvió como una intervención no desproporcionada en su derecho de propiedad. Si comparamos esta decisión con la STS de 22 de septiembre de 2000, en la que, invocando el principio de capacidad económica y la exigencia de alcance no confiscatorio del sistema tributario, nuestro alto tribunal anula el artículo 88 del Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que había elevado al 20 por ciento el tipo de retención aplicable a los rendimientos profesionales, los fundamentos de dicha decepción quedan claramente demostrados. Pasemos, a continuación a analizar si ocurre lo mismo con el derecho a la no discriminación.

⁶⁹⁷ SOLER ROCH, M^a.T., *ibidem*, p. 13.

⁶⁹⁸ Como apunta SOLER ROCH *probablemente porque no corresponde a dichos órganos una valoración de la legislación tributaria de los Estados desde esta perspectiva, salvo dentro de los ámbitos del juicio estricto de proporcionalidad de la medida si, en el caso concreto, invade la esfera del derecho de propiedad* (SOLER ROCH, M^a.T., *ibidem*, p. 14).

Por su parte el artículo 14 del CEDH instituye el principio de igualdad o no discriminación al señalar que “*el goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación*”.

Como vemos, en su redacción original, y hasta la entrada en vigor del Protocolo número 12, el 1 de abril de 2005, la aplicabilidad de este artículo se vinculaba a su necesaria relación con alguno de los derechos protegidos por el Convenio, y ello pese a que como indica PÉREZ ROYO, una vez cumplido dicho requisito no se exigiera que al mismo tiempo, se produjera una vulneración del derecho relacionado con la prohibición de discriminación⁶⁹⁹.

En efecto, como indica DÍAZ RAVN⁷⁰⁰, la prohibición de discriminación fue protegida de forma limitada inicialmente ya que sólo cabía invocar el artículo 14 CEDH en los casos en que, previamente, se fuese titular de algún otro derecho reconocido en el Convenio o en sus protocolos. En otras palabras, no era posible acudir al TEDH arguyendo un trato discriminatorio si no especificaba dicho trato discriminatorio afectaba a alguno de los restantes derechos y libertades fundamentales.

La primera vez que el TEDH se pronuncia en materia discriminatoria es en la sentencia del asunto *lingüístico belga*⁷⁰¹ sentencia en la que define el contenido de la obligación establecida por el artículo 14 y establece los criterios para determinar la existencia de un trato discriminatorio señalando que éste consisten en tratar de modo diferente, sin que exista justificación objetiva y razonable, a personas situadas en situaciones sustancialmente similares.⁷⁰² Décadas más tarde en *Thlimmenos contra*

⁶⁹⁹ Ver al respecto PÉREZ ROYO, F. “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derecho Humanos”, ob. cit.

⁷⁰⁰ DÍAZ RAVN, N., *La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos en materia tributaria*, ob. cit., p. 247.

⁷⁰¹ Sentencia de 23 de julio de 1968, referida a determinados aspectos del régimen lingüístico de la enseñanza en Bélgica.

⁷⁰² Respecto a los criterios necesarios para apreciar la existencia de un trato discriminatorio, por un lado, se exige que los sujetos a los que se les ha aplicado un trato desigual se encuentren en una situación análoga o comparable. Por otro, debe verificarse no existen motivos que justifiquen de manera objetiva y razonable ese trato desigual, lo cual ocurrirá si existe un fin legítimo, así como la proporcionalidad entre el fin que se persigue con el trato desigual y los medios empleados para la consecución del mismo

Grecia,⁷⁰³ el Tribunal amplía su interpretación del principio de no discriminación, dando cabida a la doctrina de la discriminación por indiferenciación al concluir que existe discriminación si se trata de manera igual a personas que se encuentran en situaciones sensiblemente distintas. En consecuencia, podríamos afirmar que discriminar implica tratar de modo diferente, sin que medie justificación objetiva y razonable, a personas que se encuentran en una situación semejante (lo que podríamos llamar discriminación por diferenciación), al tiempo que también lo es tratar de la misma manera, sin que exista justificación objetiva y razonable, a personas que se encuentran en situaciones sensiblemente desiguales (lo que definiríamos como discriminación por indiferenciación). La importancia de esta sentencia estriba en que antes de que entre en vigor el protocolo 12 al Convenio, extiende la interpretación del artículo 14 y del principio de igualdad, permitiendo avanzar hacia la exigencia de una igualdad material, precisamente aquella que se pretende salvaguardar en el artículo 31.1 de nuestra Constitución⁷⁰⁴.

Tal y como señalan MARTÍNEZ MUÑOZ⁷⁰⁵ y SOLER ROCH⁷⁰⁶, en aquellos casos relacionados con el deber de contribuir, en la mayoría de los supuestos la prohibición de discriminación se ha vinculado a la protección del derecho de propiedad unido a la “excepción tributaria” contenida en el artículo 1 del Primer Protocolo. En esta tesitura, los órganos de protección del Convenio requerirán la existencia de una justificación objetiva y razonable que disculpe la situación de discriminación; debe tratarse de un objetivo legítimo y proporcional de suerte que si la justificación alegada no se ajusta a estos requisitos, la norma o actuación enjuiciada se tildará de arbitraria y, por tanto, causante de una discriminación prohibida por el artículo 14 del Convenio. Más aún, alguna sentencia, como la de 22 de junio de 1999, *Galeotti Ottieri y otros contra Italia*, en la que los recurrentes invocaron el artículo 14 del Convenio contra la legislación italiana del Impuesto sobre Sucesiones al entender que trataba de forma desproporcionada las grandes herencias en relación con las pequeñas, el TEDH valora

⁷⁰³ *Thlimmenos contra Grecia*, Sentencia de 6 de abril de 2000.

⁷⁰⁴ Pese a que el objetivo principal del artículo primero del Protocolo número 12 es el de establecer una obligación negativa para los Estados firmantes para que se abstengan de cualquier discriminación entre los individuos, el texto de su Preámbulo va más allá y reconoce expresamente la igualdad material.

⁷⁰⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor 2002, p. 234.

⁷⁰⁶ SOLER ROCH, M^a.T., *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*, ob. cit., p. 17.

como objetivo legítimo el deber de contribuir con base en principios de justicia tributaria al considerar que dicha legislación, además de pertenecer al ámbito de apreciación del Estado, persigue un fin legítimo amparado en el principio de progresividad.

Así las cosas, pese a que la norma impide otorgar un trato distinto a situaciones similares, salvo que exista una justificación objetiva y razonable para ello, lo cierto es que cada Estado posee un vasto margen de apreciación para decidir qué casos similares pueden ser tratados de forma diferente, y que, como indica DÍAZ RAVN⁷⁰⁷, “*de la jurisprudencia del Tribunal se desprende que, en materia económica, dicho margen de apreciación es más amplio*”. En concreto, dicho autor manifiesta que “*la permisibilidad del Tribunal en esta materia variará mucho en función de cuál sea el criterio diferenciador que, según cada Estado, justifica el trato diferenciado.*”

En este sentido, frente a las diferencias de trato, por ejemplo entre empresarios y particulares, o entre miembros de una confesión religiosa mayoritaria frente a las restantes,⁷⁰⁸ donde los órganos de protección del Convenio han sido más laxos en lo que consideran una vulneración del mismo, la discriminación que tenga su origen en cuestiones de sexo o situación familiar difícilmente superará el control del TEDH. Ello ocurre, verbigracia, con normas que en el ámbito de la imposición personal sobre la renta, las cotizaciones y prestaciones de la Seguridad Social o el Impuesto sobre Sucesiones han limitado su aplicación por razón de género (reduciéndolas sólo al “marido” y no al “cónyuge” o sólo a las “viudas”) o por razón de matrimonio (cuando son exclusivamente deducibles las pensiones a los hijos de personas casadas y no otras o cuando se establecen bonificaciones en las herencias únicamente para “cónyuges”...).

B. Derechos tributarios de contenido material recogidos en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea

Al igual que hiciéramos con el CEDH, en este somero análisis del contenido de los derechos tributarios recogidos en el CDFUE, únicamente nos limitaremos a señalar

⁷⁰⁷ DÍAZ RAVN, N., *La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos en materia tributaria*, ob. cit. 246.

⁷⁰⁸ Ver al respecto la sentencia TEDH de 23 de octubre de 1990 (*Darby contra Suecia*) en la que la comparabilidad para determinar la discriminación en la residencia fiscal. En el supuesto, motivado por el distinto trato entre residentes y no residentes a efectos fiscales en Suecia en relación con la aplicación de un impuesto afectado a la financiación de la Iglesia luterana, la prohibición de discriminación se invoca en conexión con el derecho de propiedad y con la libertad religiosa (pues el recurrente no pertenecía a la Iglesia luterana).

aquellos que pudieran tener relevancia a la luz de lo antedicho respecto a los tributos que gravan el juego desde una perspectiva material. En concreto, haremos referencia al derecho a la dignidad humana (artículo 1), al derecho a la igualdad ante la ley (artículo 20) y a la no discriminación (artículo 21), a la libertad de empresa (artículo 16), y al derecho a la propiedad (artículo 17).

El concepto de dignidad humana no viene definido como tal en la CDFUE y su propia formulación inequívoca entraña cierta dificultad. Ello no obstante, cualquiera que sea la postura adoptada para definirlo, existe un consenso en tres aspectos de la dignidad en el sentido de que ésta 1) avala la igualdad jurídica de todos los hombres, 2) protege la subjetividad humana, salvaguardando su identidad e integridad física y moral y 3) garantiza un mínimo material para la existencia de las personas. De los tres aspectos, obviaremos en este punto los dos primeros, habida cuenta de que nos referiremos a la igualdad jurídica de forma más adelante y de que la protección de la subjetividad humana queda fuera del objeto de estas líneas.

Por tanto, en lo que nos atañe, cuando hablamos del concepto de dignidad humana, nos referimos en este caso al mínimo existencial necesario para el adecuado desarrollo vital, acepción íntimamente ligada al principio de capacidad económica en cuanto que redistribuidora de la justicia social que antes reseñábamos, en tanto que margina toda discriminación y desigualdad que pudiera atentar contra a la esencia de la persona entendida ésta como medida de convivencia. Se trataría, en definitiva, de promover la dignidad humana en el ámbito tributario a través de la redistribución de la riqueza para lo que, necesariamente, ha de tenerse en cuenta la capacidad económica de cada individuo.

Si bien hay que señalar que al día de la fecha no se ha tratado aún la materia tributaria desde la perspectiva de la dignidad humana como manifestación del principio de capacidad económica, podríamos decir, sin miedo a equivocarnos que de alguna manera sí que se ha reconocido de forma indirecta⁷⁰⁹ que la capacidad económica se recoge en el CDFUE a través del derecho a la dignidad humana como un aspecto en el que se manifiesta la misma.

⁷⁰⁹ Aun cuando no de forma expresa, en *Puškár*, Asunto C-73/16, en el que se analiza la publicación de datos tributarios, la Abogada General Kokott reconoce en sus conclusiones de 30 de marzo de 2017 indirectamente este hecho.

En esta tesitura aun cuando podríamos considerar el principio de neutralidad impositiva de la UE como expresión tributaria del principio de no discriminación y por ende, del principio de capacidad económica, lo cierto es que si se pretende que este último esté presente en la evolución europea del Derecho tributario es necesaria una cristalización de sus exigencias que ofrezca un grado de concreción mayor que el actual⁷¹⁰.

Por otro lado, los artículos 20 y 21 hacen referencia, respectivamente al derecho a la igualdad ante la ley y a la no discriminación. Respecto al primero, las explicaciones a la Carta reconocen que se corresponde con *un principio general de Derecho que figura inscrito en todas las constituciones europeas y que el Tribunal de Justicia consideró un principio fundamental del Derecho comunitario*.⁷¹¹ Por su parte el artículo 21 prohíbe, por un lado, *toda discriminación, y en particular la ejercida por razón de sexo, raza, color, orígenes étnicos o sociales, características genéticas, lengua, religión o convicciones, opiniones políticas o de cualquier otro tipo, pertenencia a una minoría nacional, patrimonio, nacimiento, discapacidad, edad u orientación sexual*. Como aclaran las explicaciones, esta primera parte del artículo 21 se inspira, entre otros, en el artículo 19 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el artículo 14 del CEDH por lo que, en la medida en que es coincidente con este último se aplica de acuerdo con éste en cuanto a la admisión de discriminaciones justificadas, razonables y proporcionadas. Por lo que se refiere a su relación con el artículo 19 TFUE, las explicaciones de la CDFUE aclaran que no existe contradicción ni incompatibilidad con el mismo, pues ambos artículos tienen objetivos y alcance diferentes, y ello porque el artículo 19 confiere competencias a la Unión para adoptar actos legislativos, incluida la armonización de las disposiciones legales y reglamentarias de los Estados miembros, con el fin de combatir determinadas formas de discriminación que se especifican de forma exhaustiva en el citado artículo. La legislación así adoptada podría cubrir la acción de las autoridades de los Estados miembros (así como las relaciones entre los particulares) en cualquier ámbito dentro de los límites de las competencias de la

⁷¹⁰ En el mismo sentido ALGUACIL MARÍ, M^a.P., “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, ob. cit., p. 577 y LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a., “La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el tratado de Funcionamiento de la Unión Europea”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 361, 2013, pp. 85-124; CALDERÓN CARRERO, J.M., “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 2, 2009, pp. 129-152.

⁷¹¹ Sentencia de 13 de noviembre de 1984, *Racke*, asunto 283/83; sentencia de 17 de abril de 1997, *EARL*, asunto C-15/95, y sentencia de 13 de abril de 2000, *Karlsson*, asunto C-292/97.

Unión⁷¹², mientras que las disposiciones del apartado 1 del artículo 21 no confieren competencias para adoptar leyes con el fin de combatir formas de discriminación en ámbitos de acción de los Estados miembros o en la esfera privada, ni constituyen una prohibición generalizada de la discriminación en dichos ámbitos. En otras palabras, como comentábamos en apartados precedentes, el artículo 21.1 de la CDFUE se refiere solamente a las discriminaciones por parte de las instituciones y órganos de la Unión en el ejercicio de las competencias que les confieren los Tratados, y por parte de los Estados miembros cuando apliquen el Derecho de la Unión solamente, de suerte que no modifica el alcance de las competencias conferidas por el artículo 19 TFUE ni la interpretación de dicho artículo.

Por otro lado, el párrafo segundo del artículo 21 que prohíbe *toda discriminación por razón de nacionalidad en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y del Tratado de la Unión Europea y sin perjuicio de las disposiciones particulares de dichos Tratados*, se corresponde con el párrafo primero del artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y debe aplicarse de acuerdo con este último (un artículo, el 18 que, a diferencia del 19 TFUE, tiene efecto directo según la jurisprudencia del TJUE).

En lo que atañe a la consideración de los derechos a la igualdad y a la no discriminación desde un punto de vista tributario, son numerosas las sentencias que analizan el asunto. Destacamos entre ellas la sentencia de 7 de marzo de 2017, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, C-390/15; la sentencia de 6 de octubre de 2015, *Târșia*, C-69/14; la sentencia de 25 de abril de 2014, *Comisión Europea vs Suecia*, C-480/10, ... Llegados a este punto, conviene resaltar que en el caso de la jurisprudencia comentada, el análisis de los derechos a la igualdad y no discriminación en el ámbito tributario se ha realizado desde un punto de vista formal y no material, lo que, por otro lado no significa que dicho análisis no pueda realizarse o quede fuera del alcance y objetivos que pretende la CDFUE.

Junto con los derechos anteriores, el artículo 16 CDFUE reconoce *la libertad de empresa de conformidad con el Derecho comunitario y con las legislaciones y prácticas nacionales*.

⁷¹² Conviene, además, no perder de vista el artículo 52.2 de la Carta, el cual dispone que “los derechos reconocidos por la presente Carta que tienen su fundamento en los Tratados comunitarios o en el Tratado de la Unión Europea se ejercerán en las condiciones y dentro de los límites determinados por éstos”.

Tal y como menciona la explicación relativa a dicho artículo, el mismo se basa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia por la que se ha reconocido la libertad de ejercer una actividad económica o mercantil,⁷¹³ así como en los apartados 1 y 3 del artículo 119 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que reconoce la libre competencia. El propio artículo liga el ejercicio de este derecho al respeto de las legislaciones nacionales y al Derecho de la Unión, un Derecho de la Unión que admite las limitaciones previstas en el apartado 1 del artículo 52 de la Carta. En concreto, se permiten limitaciones que respetando el principio de proporcionalidad, se consideren necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

Así las cosas, nos encontramos de nuevo con el interés general como límite a la práctica de un derecho, como elemento de ponderación que va a determinar, al igual que hiciera con la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento, la efectividad en su ejercicio. Por ello, volvemos a hacer una remisión a lo que en párrafos precedentes comentamos sobre el interés general en relación con el ámbito tributario, y más concretamente con los tributos relacionados con la práctica del juego.

Finalmente, el derecho a la propiedad se protege de forma genérica en el artículo 17 de la Carta que a la sazón indica que *“toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes adquiridos legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos añadiendo que nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida”*. Para terminar, el último inciso del primer apartado del artículo 17 instituye que *el uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general*.

Según podemos observar, este artículo se corresponde con el artículo 1 del Protocolo Adicional al CEDH antes analizado, y pese a que su redacción se ha modernizado, y a que a diferencia de aquel no recoge la que se ha venido a llamar “excepción tributaria”, lo cierto es que conforme al apartado 3 del artículo 52 CDFUE, *este derecho tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no*

⁷¹³ *Vid. Nold.*, apdo. 14; y las sentencias de 27 de septiembre de 1979, *SpA Eridania y otros*, asunto 230/49, apdos. 20 y 31); sentencia de 16 de enero de 1979, *Sukkerfabriken Nykoebing*, asunto 151/78, apdo. 19; y la sentencia de 5 de octubre de 1999, *España c. Comisión*, C-240/97, apdo. 99.

pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último (explicaciones al artículo 17).

Por su parte, como bien indican las explicaciones a la CDFUE, se trata de un derecho fundamental común a todas las constituciones nacionales, que ha quedado consagrado en numerosas ocasiones en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,⁷¹⁴ entre otras, dentro del ámbito tributario, en auto del Tribunal de Primera Instancia de 4 de julio de 1994, *Century Oils Hellas/Comisión*, T-13/94; conclusiones del Abogado General Sr. Ján Mazák de 15 de septiembre de 2011, en *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA*, asunto C 427/10, ... De todas ellas nos interesa la sentencia de 16 de julio de 2015, *Chmielewski*, Asunto C-255/14 y, más concretamente las conclusiones presentadas por el Abogado General Sr. Melchior Wathelet, el 7 de mayo de 2015, en las que con el objeto de analizar la proporcionalidad de una multa administrativa impuesta por el incumplimiento de la obligación de declarar establecida en el artículo 3 del Reglamento (CE) nº 1889/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativo a los controles de la entrada o salida de dinero efectivo de la Comunidad, se analiza la cuantía de la misma desde la perspectiva que ofrecen los principios de no confiscatoriedad, proporcionalidad y el derecho a la propiedad.

Al igual que ocurriera con otros principios y derechos, desde un punto de vista de justicia tributaria, también aquí, en la protección del derecho a la propiedad dentro de la CDFUE se aprecia una falta de determinación, se observa la necesidad de una mayor concreción de los principios tributarios que, como el principio de no confiscatoriedad, son básicos en nuestro ordenamiento.

3. Protección de los principios materiales de justicia tributaria en los tributos sobre el juego a la luz de los derechos fundamentales de la /en la Unión Europea

En los epígrafes precedentes hemos observado cómo existe una correlación entre los principios materiales de justicia tributaria existentes en el ámbito estatal con determinados derechos recogidos tanto en la CDFUE como en el CEDH. En este sentido, hemos expuesto cómo los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad contenidos en nuestra Carta Magna tienen como homónimos europeos los derechos a la propiedad y a la igualdad comprendidos en el CEDH o la dignidad

⁷¹⁴ Por vez primera en la sentencia, de 13 de diciembre de 1979, *Hauer*, C-44/79.

humana y la igualdad recogidas en la CDFUE. Por su parte, también hemos observado cómo la protección que se les otorga a dichos principios difiere en la CDFUE y en el CEDH. En esta tesitura, en las siguientes líneas analizaremos la protección que pudiera otorgárseles en ambos instrumentos a los sujetos pasivos de tributos sobre el juego cuando sus derechos materiales de justicia tributaria se ven conculcados por los mismos a la luz de los derechos fundamentales de la/en la UE.

Según comentábamos en epígrafes anteriores, el CDFUE no solo vincula a las instituciones comunitarias, sino que vincula también al poder público estatal “cuando” éste esté aplicando Derecho de la UE. En este sentido, para que pueda invocarse la conculcación de la CDFUE por una normativa estatal, (entendiendo comprendida en ésta cualquiera de un ámbito territorial inferior), es necesario que dicha actuación normativa lo sea “en aplicación (desarrollo, traslación, etc. ...) del Derecho de la Unión; solo cuando exista esa conexión con el Derecho de la UE va a poder considerarse el quebrantamiento de un principio de justicia material tributaria, en los términos antedichos, a la luz de la Carta Europea de Derechos Fundamentales.

A la hora de analizar la invocabilidad de los derechos fundamentales contenidos en la CDFUE en la materia que nos ocupa, debemos distinguir entre su vertiente sustantiva y su vertiente tributaria.

En cuanto a la primera, según hemos venido a señalar en apartados precedentes, habida cuenta de las especiales características de esta actividad, no se ha llegado aún a una armonización de la regulación material del juego en la UE, manteniéndose, por tanto, dentro de la esfera de la regulación estatal. Justamente son las especiales características de esta actividad las que hacen posible que las libertades fundamentales contenidas en el TFUE, principalmente la libertad de establecimiento de operadores de juego y la libre circulación de este tipo de servicios, puedan ser excepcionadas de acuerdo con el Derecho de la Unión y lo que, a su vez, exige que dichas excepciones respeten los derechos fundamentales de la UE en aplicación de la doctrina *ERT* o *Familiapress* antes mencionadas.

En cuanto a la vertiente tributaria el examen a realizar debe partir, también, de lo recogido en el artículo 51.1. de la CDFUE. En esta tesitura *a priori* la aplicabilidad de la CDFUE parece limitada a aquellos tributos en los que la Unión Europea posee

potestades de coordinación y armonización indubitadas como en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido o los Impuestos Especiales sobre bebidas alcohólicas, productos de tabaco y productos energéticos, quedando excluida para los impuestos directos⁷¹⁵.

Sin embargo, lo cierto es que la evolución normativa y jurisprudencial en la materia podría llevarnos a afirmar lo contrario. Por un lado, porque los Estados Miembros han tomado medidas conjuntas para evitar la evasión fiscal y la doble imposición, y porque a pesar de que la competencia sobre la fiscalidad directa es competencia exclusiva de los Estados miembros, la Unión Europea también ha impulsado la coordinación determinadas normas relacionadas con la fiscalidad de las sociedades y la tributación personal.⁷¹⁶ Por otro, porque la jurisprudencia del TJUE en materia de derechos fundamentales ha ido extendiendo su alcance desde posiciones cerradas, en las que dicha conexión con el ámbito de aplicación del Derecho de la UE debía ser palmaria, directa e indubitada, (sirvan como ejemplo de ello sentencias como las sentencias *Kremzow*, *Annibaldi*, *Roquette Frères*, *Sopropé*, o *Dereci* antes mencionadas), hasta planteamientos más abiertos en los que se admiten relaciones conexas con el Derecho Comunitario para justificar la aplicabilidad de la Carta.

⁷¹⁵ Sobre la armonización de la materia impositiva a nivel europeo ver la obra de DE LA HUCHA CELADOR, entre otras, CAYÓN GALIARDO, A. M.; FALCÓN Y TELLA, R.; DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: Incidencia y convergencia* Ministerio de Hacienda, Madrid, 1990; DE LA HUCHA CELADOR, F. “La armonización de la imposición indirecta.” *Sistema fiscal español y armonización europea: Curso de verano 1994*, Universidad de Santiago de Compostela, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 13-32; DE LA HUCHA CELADOR, F. “La armonización fiscal en la Unión Europea y su incidencia en el sistema tributario español”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, nº 82, 2004, pp. 1-39.; ORÓN MORATAL, G., “Poder financiero, constitución y Unión Europea”, en ORDÓÑEZ SOLÍS, D. (Coord.), *La recepción del derecho de la Unión Europea en España: derechos, mercado único y armonización fiscal en Europa: Liber amicorum en homenaje a Antonio Martínez Lafuente*, La Ley, Madrid, 2013, pp. 453-474; RUIZ ALMENDRAL, V., “Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea...”, ob. cit.

⁷¹⁶ A diferencia de los impuestos indirectos, el Tratado de la CE no exige específicamente la armonización de los impuestos directos (impuestos sobre la renta de las personas físicas e corporativos). Sin embargo, el artículo 94 del Tratado CE prevé la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros que afecten directamente al establecimiento o al funcionamiento del mercado común. En cualquier caso, las normas fiscales nacionales deben respetar las libertades fundamentales previstas para el Tratado CE. Desde la fundación de las Comunidades Europeas, la tributación de las empresas ha recibido particular atención como un elemento importante para el establecimiento y la realización del mercado interior. Fruto de esta atención nacen directivas como la Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros o la Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Igualmente, con la misma finalidad se plantean iniciativas como las Propuestas de directivas del Consejo relativas a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) de 2011 y 2016.

Åkerberg es sin duda la sentencia en la que el TJUE marca un punto de inflexión en la admisibilidad de asuntos relacionados con la defensa de los derechos fundamentales contenidos en la CDFUE. En el caso en cuestión el Tribunal admite la petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Haparanda tingsrätt (Suecia) quien dudaba de si la prohibición de *ne bis in idem*, plasmada en el artículo 50 de la Carta, consiente que un Estado miembro reaccione frente al incumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, (relacionadas en esta ocasión con el IVA), con la imposición sucesiva de un recargo fiscal y de una sanción penal.

Pues bien, pese a que las conclusiones del Abogado General en el asunto, Pedro Cruz Villalón, vienen a propugnar que *la sola invocación o declaración escueta de una determinada situación jurídica como de “aplicación del Derecho de la Unión” no parece satisfactoria, ... porque detrás de la misma se acusa la falta de un elemento o factor que cualifique una situación así identificada, y lo cual, a su juicio equivale a un llamamiento a una motivación expresa, de los supuestos en los que el desplazamiento de la función y la responsabilidad en la garantía de los derechos fundamentales desde los Estados hacia la Unión deban producirse* (párrafo 44), lo cierto es que el TJUE no atiende a su razonamiento.

En esta ocasión pretende distinguir entre la *causa* más o menos próxima y la pura *ocasio* para determinar el elemento que haga entender la conexión del caso en concreto con el Derecho de la Unión y, por ende, la aplicabilidad de los estándares de protección de la CDFUE. Al efecto indica que *“el problema, en la medida que exista, con la concepción del alcance del principio ne bis in ídem en el derecho sueco es un problema general para la arquitectura de su derecho sancionador, y como tal existente con entera autonomía de la recaudación del IVA, en el que el supuesto presente de represión de una conducta de falsificación de datos aparece como una simple ocasio”* (párrafo 61 de las conclusiones). Continúa el Sr. Cruz argumentando que, por ser algo desproporcionado, esta *ocasio* no debe traer como consecuencia un desplazamiento de la distribución de la responsabilidad en la garantía de los derechos fundamentales entre la Unión y los Estados. Y ello del mismo modo que le parecería desproporcionado afirmar que, estando implicada la recaudación del IVA, por medio de un enunciado como el del artículo 273 de la Directiva 2006/112, se estaba anticipando un desplazamiento de todas las garantías constitucionales que rigen el ejercicio de la

potestad sancionadora de los Estados, desde éstos a los Estados a la Unión, si lo que se hubiera traído a consideración hubieran sido cuestiones tales como las de adecuada defensa, la suficiencia de la prueba, u otras contenidas en el título VI de la Carta.

Pese a su vehemencia, el Tribunal no atiende a los argumentos esgrimidos por el Abogado General, de suerte que encuentra que la *ocassio*, la mera relación tangencial del derecho sancionador sueco con la normativa europea del Impuesto sobre el Valor Añadido es suficiente para considerarla como causa para la aplicabilidad de la Carta por encontrarse en relación (mediata, pero en relación) con el Derecho de la Unión. En efecto, el TJUE considera que “*los recargos fiscales impuestos al Sr. Åkerberg Fransson y la acción penal ejercitada contra él debido a la inexactitud de la información proporcionada en materia de IVA constituyen una aplicación de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112 (anteriormente artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva) y del artículo 325 TFUE, y por lo tanto del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta.*”

En términos similares en la sentencia de 8 de septiembre de 2015 *Taricco*, C-105/14, comentada por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN,⁷¹⁷ en el marco de un procedimiento penal incoado por haber constituido una asociación para delinquir en materia del IVA, el Tribunal vuelve a utilizar de forma colateral la normativa europea del Impuesto sobre el Valor Añadido y el referido artículo 325 TFUE para admitir la aplicabilidad del Derecho de la Unión (en el estudio de la idoneidad de las normas nacionales en el campo de la prescripción penal y de los Derechos Fundamentales de la UE). En este sentido, analiza si el deber del juez nacional de inaplicar las normas penales nacionales por ser contrarias al art. 325 TFUE es o no una actuación contraria al artículo 49 de la Carta, al principio de legalidad penal según la Carta (no según el sistema nacional de derechos) y llega a la conclusión de que no se vulnera el artículo 49 por entender que la inaplicación judicial de las disposiciones nacionales que acortaban el plazo de prescripción general en el marco de un procedimiento penal pendiente no vulnera los derechos de los imputados, pues no implica que se les condene por una

⁷¹⁷ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La Sentencia del TJUE en el caso “Ivo Taricco y otros” y la aplicación extensiva del principio de efectividad en relación con la persecución del fraude en el IVA”, *Civitas. Revista Española de Derecho Europeo*, nº 58, 2016, pp. 171-198. Ver, también, BERNARDI, A.; CUPELLI, C., *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti. L’ordinanza 24/2017 della Corte Costituzionale*, Jovene, Napoli, 2017.

acción u omisión que en el momento de su comisión no constituyese una infracción sancionada penalmente por el Derecho nacional.

La reciente STJUE de 5 de diciembre de 2017 [*Procedimiento penal c. M.A.S y M.B. (C-42/17)*], conocida como *Taricco II*] sigue, por lo que a nuestro tema interesa, en la misma estela. En efecto, en un bastante claro cambio de orientación jurisprudencial (“atendiendo” a la petición prejudicial de la *Corte Costituzionale* italiana, para que aclarara las obligaciones derivadas del artículo 325 TFUE leído a la luz de la Sentencia *Taricco I*) el Tribunal de Luxemburgo considera ahora que el Juez nacional del caso no debe cumplir la obligación de inaplicar las disposiciones del Código Penal controvertidas (las relativas a la prescripción penal, que atentarían contra el cumplimiento de las obligaciones derivadas del artículo 325 TFUE) si con ello fuera a vulnerar el principio de legalidad de los delitos y las penas, y ello *aunque su respeto permitiera subsanar una situación nacional opuesta al Derecho de la Unión*⁷¹⁸. Pero lo llamativo para este trabajo es que sigue considerando que la actuación estatal (sanción penal estatal del fraude del IVA) sigue entrando en el ámbito de juego de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁷¹⁹.

Por lo que a nuestro tema se refiere, lo que ahora interesa destacar es que, siempre que haya suficiente conexión entre una actuación estatal y el Derecho de la Unión, esa actuación estatal deberá respetar los Derechos Fundamentales de la UE (es lo que ocurre en las dos resoluciones del asunto *Taricco*, al tratarse de actuaciones estatales relacionadas con las obligaciones derivadas del art. 325 TFUE; puesto que el deber estatal de sancionar eficaz y disuasoriamente el fraude del IVA, está directamente

⁷¹⁸ Apartado 61 de la Sentencia. El Tribunal sentenciará que: *el artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, debe interpretarse en el sentido de que obliga al juez nacional a no aplicar, en el marco de un procedimiento penal que se refiere a infracciones relativas al IVA, disposiciones internas en materia de prescripción comprendidas en el Derecho material nacional que impiden la imposición de sanciones penales efectivas y disuasorias en un número considerable de casos de fraude grave que afecten a los intereses financieros de la Unión o que establecen en el caso de fraudes que afecten a dichos intereses financieros plazos de prescripción más cortos que en el caso de fraudes que afecten a los intereses financieros del Estado miembro de que se trate, a menos que la mencionada inaplicación implique una violación del principio de legalidad de los delitos y las penas, debido a la falta de precisión de la ley aplicable o debido a la aplicación retroactiva de una legislación que impone condiciones de exigencia de responsabilidad penal más severas que las vigentes en el momento de la comisión de la infracción* (apdo. 62).

⁷¹⁹ Sobre la Sentencia *Taricco II* *vid.* CUPELLI, C., “Ecce *Taricco II*. Fra dialogo e diplomacia, l’attesa Sentenza della Corte di Giustizia”, *Diritto Penale Contemporaneo*, 11 de diciembre de 2017, disponible en <https://www.penalecontemporaneo.it/d/5755-ecce-taricco-ii-fra-dialogo-e-diplomazia-lattesa-sentenza-della-corte-di-giustizia>.

relacionado con la obligación estatal de defender los intereses financieros de la Unión). Si de otro modo, no, hay aplicación estatal del Derecho de la Unión (aplicación en sentido amplio), entonces no entra en juego la vinculatoriedad de los derechos fundamentales de la UE sobre la actuación estatal.

Llegados a este punto, conviene ahora sacar a colación la relación que los tributos sobre el juego puedan tener con el Derecho de la Unión a los efectos de que puedan ser defendidos los derechos tributarios fundamentales de sus sujetos pasivos bajo el paraguas de la CDFUE. A tenor de lo que comentábamos en capítulos precedentes, podemos afirmar que, a diferencia de lo que ocurre con otros impuestos especiales que, como los que gravan productos de tabaco, están incluidos en el catálogo de impuestos especiales reglados por la UE, los tributos sobre el juego no son impuestos armonizados ni directamente regulados en sus bases por las instituciones europeas. Por tanto, en términos absolutos, no podemos hablar de una relación directa, de una aplicación *stricto sensu* del Derecho de la Unión, por lo que, en consecuencia, en el estado actual del desarrollo normativo y jurisprudencial en la materia, no puede invocarse la CDFUE para proteger los derechos de los obligados a su pago. Por otro lado, al no formar parte del catálogo de recursos financieros de la UE, tampoco la vía *Åkerberg* y *Taricco* (I y II) parece que abra las puertas a la aplicación de la Carta. En otras palabras, al día de la fecha, parece que los derechos fundamentales contenidos en la CDFUE no son predicables en los tributos que gravan el juego.

Para que ello sea posible, sólo se nos ocurre utilizar una interpretación un tanto alambicada de la normativa europea y que parte del hecho de que la prestación de servicios de juego se menciona tanto en la Directiva primitiva del IVA como en la Directiva 2006/112CE cuando lo exceptúan de las actividades que constituyen los hechos imposables de este impuesto. Recordemos que respecto a determinados supuestos de exención, entre los que se encuentra el juego, el artículo 401 de la vigente Directiva viene a señalar que *“sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre ... juegos y apuestas, ... que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios”*. Aunque de forma un tanto artificiosa, esta referencia expresa a impuestos como la “tasa” que grava a las máquinas de juego, accesoriamente pudiera servir como elemento que la circunscribe en el ámbito del Derecho de la Unión; por un lado porque

delimita la posibilidad de su establecimiento; por otro, porque configura su contenido excluyendo la contingencia de que se trate de impuestos sobre el volumen de negocios. En efecto, si bien no directamente, de forma indirecta y reconocemos que un tanto rebuscada, el mencionado artículo 401 de la Directiva 2006/112CE determina de forma negativa cuál debería ser la estructura de cuantificación de los tributos sobre el juego; cualquiera que excluya su eventual configuración como impuestos sobre el volumen de negocios. Sólo concebida de esta forma, podría hoy llegar a entenderse que la regulación estatal, autonómica o foral de los tributos sobre el juego formaría parte de la regulación de la UE al estar ligada a la Directiva IVA, por cuanto que su configuración no puede, en ningún caso, suponer un nuevo impuesto sobre el volumen de negocios que atente contra la principal fuente de recursos de las instituciones europeas y por ende contra los intereses financieros de la UE.⁷²⁰

Sin embargo, como decíamos, fuera de esta interpretación forzada no hay hoy lugar para la aplicación de los derechos fundamentales contenidos en la Carta en los tributos sobre el juego, por lo que debiéramos pasar a analizar la aplicabilidad de aquellos recogidos en el Convenio Europeo de Derecho Humanos. Sobre este respecto, salvados los obstáculos que pudieran intuirse en la CDFUE por cuanto que el sistema de garantías del CEDH no exige una conexión material con el Derecho de la Unión, en un ámbito teórico no habría inconveniente en que los sujetos pasivos de los tributos sobre el juego invoquen este último para salvaguardar sus derechos de justicia tributaria material. Ello no obstante, la jurisprudencia analizada con ocasión del estudio del artículo 1 del Primer Protocolo del Convenio, y así como de su artículo 14 ha demostrado que normalmente sus órganos de protección no entran a valorar la idoneidad de determinadas medidas tributarias por cuanto que dejan en mano del legislador nacional la individuación del límite impositivo máximo, por lo que parece poco probable que el Tribunal de Estrasburgo entre a valorar los tributos que gravan el juego en términos de no confiscatoriedad.

Lo hasta ahora expuesto demuestra que desde un punto de vista teórico, los derechos de los sujetos pasivos de los tributos que gravan la actividad de máquinas recreativas y de azar pueden ser objeto de amparo dentro de las diversas vías ofrecidas por el Ordenamiento europeo; el que ofrece el propio Tratado de Funcionamiento de la

⁷²⁰ Lo que tangencialmente nos podría también llevar al artículo 325 TFUE.

Unión Europea en lo que se refiere a las libertades fundamentales, el derecho de la competencia, o los derechos fundamentales tributarios contenidos tanto en la Carta Europea de Derechos Fundamentales (cuando la actuación estatal llegue a entrar en el ámbito del Derecho de la Unión) como en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Hasta la fecha, la experiencia práctica en las distintas esferas europeas no es muy satisfactoria. La vía ofrecida por las libertades fundamentales no ha sido aún explorada. La que pudiera otorgar el derecho de la competencia ha sido rechazada por la Comisión y no ha sido objeto de examen por parte del TJUE por los motivos procesales que en su momento expusimos. Y, pese a que los desarrollos jurisprudenciales del TJUE en materia de derechos humanos contenidos en la CDFUE son halagüeños, lo cierto es que al día de la fecha los tributos sobre el juego no pueden ser considerados como Derecho de la Unión, por lo que el contenido de la Carta no les es aplicable y que, en lo que se refiere a los recogidos en el CEDH, la jurisprudencia del TEDH tampoco augura un gran recorrido.

CONCLUSIONES

I. Acerca de la configuración y evolución histórica de los tributos sobre el juego

1. El análisis del devenir histórico-normativo de la regulación sustantiva de la actividad de juego refleja que desde antiguo ha existido una relación dicotómica respecto a su ordenación. Históricamente, e incluso en la actualidad, razones de salud y orden público y social han hecho que las autoridades se debatan entre su prohibición absoluta, su consentimiento o su autorización previo cumplimiento de estrictos controles de acceso y una férrea intervención de su práctica. En este sentido, el desarrollo normativo de los tributos sobre el juego no es ajeno a esa dualidad; incluso en los períodos en los que el juego está legalizado se penaliza su ejercicio sometándolo a una paulatina sobreimposición que refleja el sesgo moralizante de una normativa que, si bien la permite y se aprovecha de los ingentes recursos que proporciona a las arcas públicas, castiga su práctica.

2. La evolución normativa en materia de juego es reflejo de la evolución político-territorial del Estado. Gracias a su omisión como competencia exclusiva del Estado en el artículo 149.1 CE, partiendo de un proceso descentralizador en el que las Autonomías asumen esta competencia en sus respectivos Estatutos y desarrollan su propia normativa autonómica de juego, se aprecia una paulatina recentralización llevada a cabo a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, de la Ley de Garantía de Unidad de Mercado y de la Ley 13/2011 Reguladora del Juego. Por su parte, la evolución sustantiva de este título competencial en la sombra, de esta competencia estatal fantasma, se manifiesta también en el ámbito tributario. Desde la cesión efectuada por el Estado, los tributos sobre el juego, (en principio en genérico, sin distinción del canal a través del que se presta el servicio), pasan a manos de las Comunidades Autónomas para, a continuación, volver a manos del Estado con la generación de nuevos impuestos que gravan la actividad cuando ésta se ejerce por medios en línea y en un ámbito estatal.

3. Los hitos que han marcado el desarrollo histórico de los tributos sobre el juego en cuanto a su naturaleza tributaria (tasa o impuesto, impuesto directo o indirecto...), competencias normativas de las Comunidades Autónomas (recargos autonómicos, sucesivas modificaciones de la materia en la LOFCA...), aplicabilidad de los principios de justicia tributaria material... son reflejo de la evolución conceptual de

los aspectos dogmáticos de nuestra disciplina, en ocasiones, más de las deseables, como ejemplo de lo que es y no debiera ser.

4. La necesidad de financiación, el desarrollo tecnológico, la apertura a nuevos canales de distribución, su aplicabilidad a nuevos juegos y mercados entre otras razones, han propiciado la generación de una considerable producción normativa en la materia por parte de las Comunidades Autónomas dando lugar a 17 regulaciones sustantivas con su correspondiente homónimo tributario. A diferencia de lo que ocurre en el Estado, donde la normativa tributaria aplicable es distinta en función del canal a través del que se prestan los servicios de juego, en aquellas Comunidades Autónomas y territorios forales en los que se regula la actividad de juego prestada por canales telemáticos, el régimen tributario que le es aplicable se recoge en los mismos textos normativos que regulan la actividad de juego presencial. Luego, al contrario de lo que ocurre con el Impuesto sobre el Juego de ámbito estatal, los tributos sobre el juego en el ámbito autonómico no consideran necesaria una regulación tributaria que distinga entre el juego *off-line* y el juego *online*. A pesar de lo anterior, se aprecia una necesidad de adaptar los puntos de conexión para la tributación de este último a la realidad del entorno virtual, del mismo modo que se aprecia, también, una clara falta de utilización de las posibilidades que ofrece la evolución tecnológica hasta ahora aludida en la configuración de la tributación del juego presencial.

5. El análisis comparado de la evolución normativa en materia de tributos sobre el juego de las Comunidades Autónomas de régimen común, de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y de la Comunidad Foral de Navarra, pone de manifiesto una descompensación temporal en el desarrollo de los mismos en la LOFCA y en el Concierto y el Convenio Económico. A pesar de la notable tradición en juegos suerte, envite o azar de la gentes que moran los territorios forales, la modificación del Concierto Económico que posibilita la recaudación, inspección y regulación de los aspectos esenciales del tributo salvo su hecho imponible y sujeto pasivo se opera por Ley 38/1997, de 4 de agosto, esto es, meses más tarde que en la modificación recogida en la LOFCA por Ley 14/1996, de 30 de diciembre. Lo mismo podemos decir respecto a la participación de los TTHH en el Impuesto sobre Actividades de Juego y la concertación del mismo, y de manera más notoria respecto a Navarra donde este impuesto no termina de incluirse en el catálogo de tributos del Convenio hasta 2015.

II. A propósito de la configuración actual de los tributos sobre el juego

6. La regulación actual de los tributos sobre el juego pone de manifiesto que su *nomen iuris* no coincide con el de su naturaleza tributaria. Respecto a la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar, tal y como adelantó la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la STC 126/1987, confirmó más adelante en la STC 173/1996 y se deduce de la configuración de los elementos esenciales que determinan la estructura del tributo, nos encontramos ante un verdadero impuesto y no ante una tasa. Más aún, en los casos en los que la “tasa” sobre el juego se ha definido de forma genérica como un tributo, se ha delimitado como tributo indirecto, y ello aun cuando esta calificación no se deriva ni de la repercusión económica ni de la repercusión jurídica del mismo. En línea con lo anterior, pese a no estar reconocido expresamente en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, las razones de orden social y salud pública que pesan en la dicotomía normativa a la que antes hacíamos referencia configuran el tributo como un impuesto especial. En este argumento incidiría la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, que permite a los Estados, en su artículo 1.2 .b, establecer otros impuestos sobre prestaciones de servicios que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. Por su parte, en cuanto a la Tasa por la gestión administrativa del juego realizado en el ámbito estatal por vía *online*, la determinación de su hecho imponible, al menos en lo que se refiere a la letra f) de los supuestos contemplados en el artículo 5 de la Ley 13/2011, tampoco se corresponde con lo que la LGT, (NFGT de los TTHH o la LFGT de Navarra) o incluso la LTPP entienden como tasa.

7. El Impuesto sobre Actividades de Juego no es un impuesto de nuevo cuño sino una prolongación de la “tasa” que grava los juegos de suerte, envite o azar. El artículo 48.1 de la Ley 13/2011 delimita el hecho imponible del impuesto circunscribiéndolo a la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal, así como de las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, también de ámbito estatal. En otras palabras, al igual que en el hecho imponible de la “tasa” creada por el RDL 16/1977, el Impuesto sobre Actividades de Juego grava la autorización, celebración u organización de determinados juegos en los mismos términos descritos para dicho tributo. Más aun, el hecho de que la disposición final quinta de la Ley 13/2011 se vea obligada a

modificar tanto el apartado 1º del artículo 3 del Real Decreto Ley 16/1977, como el artículo 36 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, excluyendo de sus respectivos hechos imposables los juegos sujetos al Impuesto sobre las Actividades de Juego, o el que se exigiera de forma retroactiva a las licenciatarias de juego *online* que venían prestando sus servicios antes de la entrada en vigor de la primera abunda en este argumento. Por ende, la creación de un nuevo impuesto para gravar el medio, el canal a través del que se desarrolla una misma actividad sólo puede ser calificada de forma peyorativa. Ninguna otra actividad se somete a distinto gravamen en función del canal (*off-line/online*) a través del que se presta el servicio ofrecido a sus usuarios. La creación de este “nuevo” tributo sólo puede responder a dos fundamentos: 1) razones de orden social y de salud pública y 2) un ánimo recentralizador en la competencia.

8. Respecto a las razones de orden social y de salud pública, si bien parece obvia la necesidad de una ordenación que regule el acceso al juego en línea evitando la participación de colectivos especialmente vulnerables como menores de edad, jugadores patológicos..., no acertamos a determinar cuáles son aquellas que puedan exigir una regulación tributaria distinta del juego *online* y el juego *off-line*, más aún, aquellas que pueden, incluso, justificar que el tratamiento tributario conferido al primero sea más liviano que el conferido al segundo.

9. En relación con el ánimo recentralizador en la competencia tributaria, a la luz del desarrollo normativo en la materia, no podemos obviar que los tributos sobre el juego se edifican a partir un pilar común, el Real Decreto Ley 16/77, que regula el hecho imponible y el sujeto pasivo sobre el que se erigirá la normativa tributaria autonómica, (incluso la foral), de la misma. En efecto, tras las sucesivas leyes de cesión y modificación de la LOFCA y la posibilidad de que las Comunidades Autónomas de régimen común, la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos determinen el resto de elementos esenciales del tributo, los relativos al juego han venido a configurarse como tributos a caballo entre el impuesto estatal, el impuesto cedido y el impuesto propio. En esta tesitura la Ley 13/2011 ha supuesto un retroceso en la asunción de competencias por parte de las Comunidades Autónomas, una involución en materia tributaria que ha deslegitimado a las Autonomías en la determinación de elementos tributarios que hasta entonces les correspondían. La Ley 13/2011 conlleva una redistribución de las competencias materiales y tributarias sobre el juego que distingue entre el juego físico segmentado en territorios autonómicos, y cuya tributación

corresponde a las CCAA mientras se desarrolle en su ámbito espacial, y el juego en línea sobre el que ya no se atribuyen competencias autonómicas cuando la autorización de su desarrollo se confiere por el propio Estado a través de la Comisión Nacional del Juego.

10. La existencia de dos impuestos que gravan un mismo hecho imponible, la autorización, celebración u organización de determinados juegos con independencia del canal a través del que se desarrollan los mismos, es una anomalía normativa que aun respondiendo, como hemos dicho, a razones de orden social y de salud pública y a un ánimo recentralizador en la competencia, debiera desaparecer. Si bien desde estas líneas y con una perspectiva eminentemente teórica conminamos a su desaparición entendemos que el propio desarrollo normativo del tributo podría, hipotéticamente, dar lugar a su desaparición práctica. Al día de la fecha, la atribución de los ingresos por el Impuesto sobre Actividades de Juego a cada Comunidad Autónoma se determina en función de la residencia de los jugadores en su ámbito territorial, correspondiéndole, en exclusiva, el incremento de recaudación derivado de la aplicación a tales residentes de lo previsto en el último párrafo del apartado 7 del artículo 48 de la Ley 13/2011. Ello no obstante, su disposición transitoria sexta apunta al régimen transitorio de la cesión del impuesto de suerte que, al menos en teoría en un futuro más o menos lejano, se puedan prever acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica y modificaciones en dicho sistema que supongan la territorialización del rendimiento y de las competencias normativas o gestoras de las Comunidades Autónomas en este impuesto. En otros términos, en un futuro indeterminado en el tiempo, podremos encontrarnos con que las propias Comunidades Autónomas en el presente despojadas de la competencia tributaria en materia de juego *online* en los términos contemplados en la Ley 13/2011, podrían en la práctica ser cesionarias de unas competencias actualmente estatales de suerte que confluyan en un mismo sujeto, al igual que hicieran antes de la modificación normativa de 2011, las competencias tributarias sobre el juego, cualquiera que sea el canal en el que éste se desarrolle. Tal vez entonces pueda solventarse la anomalía normativa mencionada.

11. La perspectiva que ofrece la configuración de los tributos sobre el juego así como el análisis conjunto de los distintos tributos que gravan dicha actividad, (impuestos específicos como el recogido en el RDL 16/1977 o la Ley 13/2011, sumados a los impuestos genéricos a los que se enfrentan los operadores como el IRPF,

el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Actividades Económicas, los Impuestos locales o el Impuesto sobre el Valor Añadido), ponen de manifiesto una situación de evidente plurimposición que necesariamente nos obligan a examinar los mismos desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria material contenidos en la Constitución Española.

III. Sobre los principios de justicia tributaria material contenidos en la Constitución Española y su aportación a la configuración de los tributos que gravan el juego

12. El examen de los tributos que gravan la prestación de servicios de juego a la luz de los principios de justicia tributaria material requiere, como paso previo, el análisis de dichos principios dentro de la propia Constitución, el de la exégesis jurisprudencial realizada por Tribunal Constitucional sobre los mismos y, finalmente, el de la interpretación doctrinal realizada en nuestra disciplina. Al respecto, entendemos que a los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad contemplados en el artículo 31.1 CE, debemos, necesariamente, añadir dos principios adicionales que, pese a estar implícitamente recogidos en dicho artículo y subsumidos el uno dentro del otro, creemos oportuno evidenciar como cláusulas de cierre, como parámetros que en última instancia vayan a servir para medir la constitucionalidad de todo tributo: el principio de justicia y el principio de proporcionalidad. En este sentido en lo que se refiere al primero de los principios, el principio de justicia, planteamos, por un lado, como obligatoria la aplicación de la perspectiva unitaria que aporta, y, por otro, su consideración como una norma de aplicación inmediata configuradora de límites materiales de la legislación tributaria, lo que, le dotaría de una coercibilidad adicional. Por su parte, en lo que se refiere al segundo de los principios, el de proporcionalidad, manifestamos la necesidad de considerarlo como parámetro, como técnica jurídica basada en la ponderación de los antedichos principios, como instrumento para resolver tensiones entre los intereses, nunca mejor dicho, en juego.

13. El análisis de los tributos que gravan la actividad de juego bajo los parámetros ofrecidos por los principios de justicia tributaria material en los términos mencionados denota una clara conculcación de los mismos, especialmente en lo que se refiere a los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad.

14. En cuanto al principio de capacidad económica, fundamento y medida de la contribución de todo obligado tributario al sostenimiento de los gastos públicos, los tributos sobre el juego suponen en su conjunto un grave quebrantamiento del mismo. En primer lugar porque la configuración actual de los elementos esenciales del tributo sobre el juego obedece a razones de practicabilidad administrativa en la liquidación del mismo más que a la intención de adecuarla a la verdadera capacidad económica del operador de juego. La determinación actual del hecho imponible, la existencia de una estimación objetiva de la base imponible, el pago sin prorrateo de la cuota por el tiempo en que las máquinas han estado operativas, el cobro de los permisos en expectativa de explotación o en situación de baja temporal, son entre otros son claro ejemplo de ello. Más aún, la suma de los distintos impuestos y tasas a los que se somete la actividad, con independencia de que estén directamente relacionados con este tipo de prestación de servicios o se prediquen respecto a cualquier actividad económica, compromete gravemente la capacidad económica de los operadores de juego quienes a los IRPF, Impuesto sobre Sociedades, IAE... habituales en toda actividad, tienen que sumar unos impuestos especiales, como los específicos del juego, y el pago de las cuotas de un IVA que, en la mecánica de exenciones de este impuesto, no se pueden deducir.

15. Junto con el principio de capacidad económica, el principio de igualdad tributaria contenido en el artículo 31.1 CE se ve igualmente comprometido. En primer lugar por el distinto tratamiento al que se someten iguales capacidades económicas de actividades económicas distintas de la del juego por meras razones de orden y moralidad. En segundo lugar porque incluso dentro del propio sector del juego se da un tratamiento tributario diferente a los distintos subsectores sin atender a la capacidad económica que subyace en cada uno de ellos. Al respecto no hay argumentos que justifiquen un tratamiento desigual del juego público y el privado; del juego *online* y el juego *off-line*; y dentro de éste la existencia de un idéntico tratamiento fiscal al juego ofrecido por máquinas en establecimientos hosteleros y establecimientos de juego como salones y casas de apuestas en los que manifiestamente la capacidad económica de estas últimas es mayor que la que se le supone a las primeras. Incluso esta igualdad en el tratamiento tributario de una distinta capacidad económica es evidencia de la conculcación de ambos principios.

16. La contravención del tercero de los principios constitucionales de justicia tributaria, el de no confiscatoriedad, opera también respecto a los tributos sobre el juego

individualmente considerados y respecto al conjunto de tributos que inciden en la actividad. Por un lado, porque al no considerarse la capacidad económica como fundamento y medida del tributo sobre el juego en las ocasiones en las que éste grava permisos en expectativa de explotación, en baja temporal o en el caso de máquinas con recaudaciones inferiores a la cuota del impuesto, se está, de suyo, llegando a la mismísima confiscación al hacer tributar por capacidades económicas inexistentes. Por otro, porque si bien una plurimposición sobre una determinada actividad, en este caso la de juego, no tiene por qué ser contraria a Derecho, lo cierto es que en determinadas ocasiones que habría que individualmente analizar, la aplicación conjunta de distintos tributos sobre la misma puede devenir confiscatoria.

17. Pese a que existen indicios que apuntan a la inconstitucionalidad del régimen tributario aplicable a la prestación de servicios de juego, en las escasas ocasiones en las que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la materia, su jurisprudencia ha sido contraria a afirmar tal extremo. En primer lugar, porque razones de accesibilidad procesal han impedido su pronunciamiento en asuntos que pudieran haber arrojado luz al respecto. En segundo lugar, porque en contra de sus propios criterios jurisprudenciales, paradójicamente y en una lógica que olvida todo fundamento de Justicia, en mayúsculas, en sentencias como la STC 119/2012, en las que parecen haber pesado más argumentos de orden moral el TC ha relativizado el peso de principios de justicia tributarios básicos como el de capacidad económica predicándolos respecto al conjunto del sistema, y más concretamente respecto a impuestos estructurales como el IRPF y no respecto a los tributos sobre el juego. Tales afirmaciones de nuestro intérprete constitucional suscitan indefectiblemente dos reacciones, por un lado, la necesaria puesta en valor de principios como el de justicia y proporcionalidad antes mencionados y, por otro, la búsqueda de nuevas vías de protección de dichos principios más allá del ordenamiento patrio.

18. Cuando ha quedado de manifiesto que la actual configuración de los tributos que gravan la actividad de juego de forma específica y en su conjunto no cumple con los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad contenidos en el artículo 31.1 de la CE, y, según hemos comentado, el Tribunal Constitucional no considera este hecho como argumento suficiente para esgrimir su inconstitucionalidad por tratarse de un tributo menor y no estructural en el sistema, sólo nos queda invocar como último recurso, como cláusula de cierre, los principios de

proporcionalidad y justicia. Primero, porque para determinar su idoneidad es necesaria la ponderación de intereses en lid, la proporcionalidad entre los objetivos de orden y salud públicos perseguidos por la regulación del juego, incluida la tributaria, y los intereses personales de las empresas operadoras que ofrecen este servicio. A nuestro juicio la salvaguardia de dichos intereses no está en contradicción con la tutela de esos objetivos que bien podrían conseguirse sin atentar contra la capacidad económica e igualdad de las empresas operadoras de una forma más proporcional al hacer uso del actual estado del desarrollo tecnológico. Nuevamente, las razones de practicabilidad administrativa no pueden ser fundamento de una regulación que atenta contra los intereses individuales de forma desproporcionada. Segundo, porque difícilmente podremos calificar de justo el sistema tributario cuando uno solo de sus componentes, en este caso el Tributo sobre el juego singularmente considerado, no lo es por atentar contra los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad. Por mero silogismo, para que podamos considerar la existencia del sistema tributario justo al que hace referencia el artículo 31 de la Constitución, es necesario que todos sus elementos, todos los tributos que lo componen, lo sean. Si los tributos sobre el juego no lo son, deviene la injusticia del propio sistema y, por ende, la inconstitucionalidad del germen de dicha injusticia, la inconstitucionalidad de los tributos sobre el juego.

19. La experiencia jurisprudencial en materia de tributos sobre el juego, (sirvan como ejemplo, entre muchas otras las sentencias de las audiencias provinciales que impidieron la reclamación de los importes indebidamente abonados por el segundo gravamen complementario, el ATC 120/2008 o la propia STC 119/2012), ha puesto de manifiesto el exiguo recorrido que pueden llegar a tener las inquietudes que suscitan los tributos sobre el juego desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria material dentro del ordenamiento estatal. En efecto, en las escasas ocasiones en los que nuestros tribunales han llegado a plantearse esta cuestión lejos de pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de su regulación han venido a refrendarla lo que, como decíamos, nos lleva a buscar nuevas vías jurisdiccionales que protejan los derechos de los sujetos pasivos de este tipo de tributos. Al respecto si bien con un origen supranacional, la protección que pudiera conferir el universo comunitario se nos antoja como una opción natural que necesariamente debemos examinar por si el Derecho de la Unión Europea pudiera ofrecer alguna alternativa no contemplada por nuestros jueces y sistema

jurídico. La existencia de operadores de juego internacionales así como del entorno distópico habilitado por el juego *online* abunda en esta nueva línea de protección.

IV. Sobre ordenamiento de la Unión Europea y su aportación a los tributos que gravan el juego

20. A la hora de examinar las aportaciones que el ordenamiento comunitario puede realizar al análisis de los tributos sobre el juego en términos de legalidad y justicia, este examen se puede acometer desde distintos puntos de vista; desde la perspectiva del Derecho Aduanero, si llegaran a equipararse a medidas equivalentes a los aranceles, algo que rechazamos; desde la óptica de los tributos armonizados, teniendo en cuenta la relación que la “tasa” pudiera tener con el IVA en cuanto a su eventual consideración como impuesto sobre el volumen de negocios, extremo que fue refutado por el TJUE en los asuntos C-370/95, C-371/95 y C-372/95; desde el punto de vista de la armonización con incidencia en la imposición directa, lo que resulta totalmente excluido en el estado actual de la materia; y, finalmente, desde la visión ofrecida por el principio de no discriminación, las libertades fundamentales, el régimen de prohibición de ayudas de Estado y la que aportan, para los derechos fundamentales tributarios, la Carta Europea de Derechos Fundamentales y el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

21. La jurisprudencia del TJUE en materia de juego ha sufrido una evolución paralela al desarrollo tecnológico del mismo y a la progresiva ampliación de la intervención comunitaria en los distintos sectores económicos que conforman su mercado. Así, si bien el juego es considerado desde un inicio como una actividad económica más, sujeta a las libertades fundamentales de establecimiento y circulación de servicios recogidas en los tratados, lo cierto es que los Estados miembros han podido escudarse en razones de orden moral e interés general para imponer restricciones, incluso tributarias, a este tipo de actividades. Ello no obstante, a diferencia del juez nacional, en el ámbito comunitario el Tribunal de Justicia no ha tenido reparos a la hora de esgrimir el principio de proporcionalidad como elemento vertebrador del ordenamiento de la Unión llegando a tildar como contrarios al mismo tributos que gravaban de una forma excesiva la prestación de servicios de juego. Teóricamente de igual forma, la vigente configuración de los elementos esenciales de los tributos sobre el juego individualmente considerados o en su conjunto podrían, también, considerarse como contrarios al ordenamiento comunitario.

22. El hecho de que no se dé una aplicación discriminatoria de la normativa reguladora de los tributos sobre el juego por razón de la nacionalidad de la empresa operadora que ejerce la actividad, o por su lugar de establecimiento, no empece tal afirmación. Si bien inicialmente el TJUE exigía un elemento transnacional que implicara una discriminación que conculcara los artículos 49 y 56 TFUE, la evolución de la jurisprudencia del Tribunal permite afirmar que dicha conculcación puede darse por cualquier restricción no justificada y desproporcional de las libertades de establecimiento y de servicios, incluso en situaciones netamente internas en las que la conexión con un elemento transnacional es meramente potencial. Por ello, pese a que en la práctica es una vía que aún no se ha explorado, desde un punto de vista teórico, la protección otorgada por las libertades fundamentales como límite a la normativa de influencia de los tributos que gravan la actividad de las máquinas de juego podría llegar a considerarse como factible.

23. Siguiendo con las posibilidades ofrecidas por el ordenamiento comunitario dentro del TFUE, el Derecho de la competencia, y en concreto la existencia de una disparidad de regímenes fiscales sobre las distintas modalidades de juego, *online* y *off-line*, y su consideración como ayuda de Estado a tenor de lo dispuesto en el artículo 107 TFUE, pudiera servir como fundamento para la revocación del entramado de tributos que afectan al juego. En primer lugar, porque la pérdida de ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales como gasto fiscal. En segundo lugar, porque la misma aporta una ventaja económica a su beneficiario, en este caso a los operadores de juego en línea. En tercer lugar, porque las empresas que ofrecen servicios de juego por este canal hacen frente a su competencia participando en el comercio intracomunitario, lo que supone que dicha ayuda necesariamente afecta al mismo y pudiera falsear la competencia. En cuarto lugar, porque dicha regulación es selectiva en la medida en que se aparta del régimen tributario general, el contenido para los tributos sobre el juego de forma genérica en el Real Decreto Ley 16/1977 y porque no se justifica por la lógica del sistema. Ello no obstante, cuando analiza el tema, el alambicado entramado competencial introducido por la Ley 13/2011 parece confundir a la Comisión que autoriza el régimen tributario introducido por la misma en la Autorización de la ayuda estatal SA 34469 (2014/NN) (ex 2012/CP)-España. Lamentablemente, pese a que en teoría dicha autorización pudiera ser objeto de recurso ante el TJUE, al igual que en otras ocasiones, afloran de nuevo razones procesales, principalmente las esgrimidas por

el Tribunal en *Dansk Automat* contra la legitimación de determinados operadores de juego presencial en el asunto, para que desde un punto de vista práctico no se haya optado por solicitar la revisión de la decisión de la Comisión en sede judicial. Desgraciadamente, en el ámbito europeo, como en el nacional, se repite la historia: aspectos formales impiden conocer el fondo del asunto en el lugar donde debiera sustanciarse el mismo.

24. Los obstáculos que la práctica procesal impone a la hora de hacer valer los derechos de los sujetos pasivos de los tributos que gravan el juego desde la perspectiva de las libertades fundamentales y el Derecho de la Competencia recogidos en el TFUE nos obligan a buscar nuevas vías para su defensa dentro del Derecho de la Unión Europea. En concreto, nos obligan a acudir a los derechos que desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria material puedan concretarse tanto en la Carta Europea de Derechos Fundamentales como en el Convenio Europeo de Derechos Humanos. En este orden de asuntos se constata un paralelismo entre los principios de justicia tributaria material contenidos en el artículo 31.1. CE y alguno de los derechos recogidos en la CDFUE y el CEDH. Específicamente advertimos que los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad contenidos en nuestra Constitución son análogos al derecho a la propiedad recogido en el artículo 1 Protocolo 1 del Convenio y en el artículo 17 de la Carta, y que el primero de dichos principios está, también, íntimamente ligado al derecho a la dignidad humana contenido en el frontispicio de esta última. De igual forma, consideramos que existe una correspondencia (por subsunción) del principio de igualdad del artículo 31.1. CE con el derecho a la igualdad del artículo 20 CDFUE y con el derecho a la no discriminación de los artículos 21 CDFUE y 14 CDEH.

25. En este sentido si bien existen sentencias del TEDH (*Tre Traktörer AB v. Sweden...*) que teniendo en consideración el artículo 1 del Primer Protocolo del CEDH vienen a indicar que las obligaciones económicas derivadas de la imposición de tributos y contribuciones no pueden imponer una carga excesiva a los contribuyentes, ni de la jurisprudencia de este tribunal ni de la del TJUE se deriva la existencia de un límite que determine el umbral del carácter confiscatorio de un tributo de forma que pueda ser utilizado para medir la eventual confiscatoriedad perpetuada por los tributos sobre el juego. Más aún, en la medida en que el TEDH reconoce a los Estados autonomía para el diseño de sus políticas fiscales, los órganos de protección del

Convenio no entran a enjuiciar las mismas, lo que, sin duda, provoca que las expectativas que puedan surgir respecto a la protección de la capacidad económica y no confiscatoriedad de los sujetos pasivos de los tributos objeto de estudio en estas líneas sean, cuando menos, poco halagüeñas.

26. Por su parte, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea exige una condición *sine qua non* para su aplicabilidad: la necesaria conexión con el Derecho de la Unión. Como hemos visto, en el ámbito interno o nacional, el sistema de derechos fundamentales de la UE solo entra en juego frente a actos nacionales en aplicación del Derecho de la Unión, de forma que si no hay una actividad en aplicación de este Derecho (en sentido amplio) los derechos fundamentales de la Unión no son aplicables. En esta tesitura los tributos sobre el juego quedan lejos del ámbito de aplicación del Derecho de la UE y sólo mediante interpretaciones un tanto forzadas que permiten una relajación en las exigencias de los requisitos de esta conexión podría llegar a constatarse la misma. Ello no obstante, incluso si se admitiera la invocabilidad de la CDFUE, lo cierto es que la experiencia jurisprudencial de su aplicación en materia tributaria tampoco es, como ocurriera con el CEDH, halagüeña pues se acusa una falta de determinación, la ausencia de una mayor concreción de los principios tributarios que, como el de no confiscatoriedad o el de capacidad económica, están implícitamente recogidos en sus artículos 17, 20 y 21.

V. Acerca de la configuración (actual e histórica) de los tributos sobre el juego en el marco de su normativa de influencia y sus consecuencias teóricas y prácticas

27. De lo antedicho se infiere que los tributos sobre el juego individual y conjuntamente considerados atentan contra los principios de justicia tributaria material contenidos en el artículo 31.1 de la Constitución así como en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y eventualmente contra las libertades fundamentales o el Derecho de la competencia recogidos en el Tratado de Funcionamiento de esta última.

28. De lo mentado, también se infiere que la configuración actual de los tributos sobre el juego no responde a los conceptos dogmáticos generalmente aceptados en nuestra disciplina y no se corresponde con las categorías tributarias en las que se supone se circunscribe.

29. La praxis jurídica en la materia ha puesto de manifiesto, por un lado, que la anomalía normativa que suponen los tributos sobre el juego responde a argumentos de practicabilidad administrativa y de orden y salud pública que han permitido el sacrificio de dichos conceptos dogmáticos y de los principios de justicia tributaria material antes referidos. Por otro, que razones de índole procesal han impedido, en ocasiones, más de las deseables, que nuestros tribunales, incluidos los de ámbito comunitario, se hayan pronunciado sobre la incoherencia de la normativa tributaria que grava esta actividad.

30. Como consecuencia de su evolución normativa, y en su configuración actual en su normativa de influencia, tanto en el ordenamiento estatal y autonómico como en el comunitario, los tributos sobre el juego suponen un catálogo de lo que es y no debiera ser un impuesto en términos de Justicia. Desde que el juego privado fuera legalizado en 1977 hemos asistido a una concatenación de despropósitos en la regulación tributaria que atañe a esta actividad. Cuarenta años después es hora ya de que por fin se plantee una nueva normativa que considere la misma como un todo, atendiendo ahora sí, a razones no solo de orden y salud pública o interés general sino también a razones de justicia tributaria.

VI. Sobre lo que de *lege ferenda* entendemos debe ser una ordenación jurídica de los tributos sobre el juego acorde con los principios de justicia tributaria material contenidos en la Constitución Española y con el Ordenamiento Europeo

31. A la hora de esbozar una nueva ordenación jurídica de los tributos sobre el juego en los términos antedichos, la primera cuestión que se nos suscita es clara: la idoneidad de su propia existencia como figura tributaria que se suma a los impuestos generales que afectan a cualquier actividad económica. Al respecto, si bien ha quedado demostrado que en su configuración actual los tributos sobre el juego atentan contra los principios de justicia tributaria material e incluso contra el propio Derecho Europeo, lo cierto es que dotándose de otra estructura, desde un punto de vista teórico nada impide que a modo de impuestos especiales tengan cabida en nuestro ordenamiento. En efecto, la Directiva 2006/112CE permite la presencia de impuestos que, sin ser impuestos sobre el volumen de negocios, graven actividades que, como el juego, están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. La existencia de tributos sobre el juego se justifica así por su finalidad tuitiva, por tratarse de instrumentos de política económica y social que,

a modo de *impuestos sobre el pecado*, además de responder a razones de orden y salud pública aportan ingentes ingresos al erario público.

32. Admitida la licitud de la existencia de los tributos sobre el juego, se impone necesariamente la utilización de una visión no compartimentada, una visión integral del conjunto de impuestos que gravan la actividad y de los distintos sujetos que participan en la misma. Decíamos en párrafos precedentes que la actividad de juego se somete a una plurimposición pues, además de ese impuesto especial que le es propio, se grava con impuestos generalistas como el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Actividades Económicas o el propio Impuesto sobre el Valor Añadido. En cuanto a este último veíamos cómo la Directiva 2006/112CE permite a los Estados miembros decidir si el juego se configura en sus ordenamientos nacionales como una actividad sujeta y no exenta o sujeta y exenta, y cómo esta última opción, la elegida por el Estado español, abunda en la sobreimposición, en el quebrantamiento de la capacidad económica de los operadores de juego. Pues bien, en este sentido la propuesta que lanzamos es contundente: la supresión de la exención contenida en el artículo 20.1.19 de la LIVA y de Ley Foral y las Normas Forales que regulan dicho impuesto. La consideración de la prestación de servicios de juego como una operación sujeta y no exenta permitiría que los sujetos pasivos de los tributos sobre el juego pudieran deducirse las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes ligados a la prestación de sus servicios lo que sin duda contribuiría 1) a recuperar la neutralidad que se le supone a este impuesto y 2) a adecuar la carga impositiva que recae sobre los operadores de juego a su capacidad económica. Por su parte, esta visión integral de la fiscalidad que afecta a la prestación de servicios de juego debe desplegarse, también, sobre los individuos que participan en la misma. No es de recibo que, si impuestos antes mencionados como el IAE consideran a los titulares de establecimientos hosteleros como miembros activos en la explotación de las máquinas recreativas instaladas en los mismos, a efectos de IVA la Administración Tributaria, a la hora de calificar la relación existente entre estos titulares y las empresas operadoras dueñas de dichas máquinas, considere que estos segundos son meros receptores de un pseudoservicio de arrendamiento de los primeros. Más aun, habida cuenta de su participación en la explotación de la máquina, lo mismo podríamos decir respecto a la consideración de los titulares de los establecimientos donde se ubican las máquinas como responsables del tributo sobre el juego y no como sujetos pasivos del mismo.

33. Esta última afirmación respecto a la reconfiguración de los aspectos subjetivos del tributo sobre el juego, (más allá de lo que antes hayamos podido decir en cuanto al papel que debieran tener como sujeto activo de las Comunidades Autónomas- también Navarra- y Territorios Forales en la relación jurídico tributaria derivada de los mismos), nos lleva a la formulación de una propuesta: es necesario también adaptar los aspectos objetivos del tributo sobre el juego tanto en la configuración de su hecho imponible como en lo que se refiere a los elementos que lo cuantifican.

34. Respecto a la determinación del hecho imponible, entendemos que la redacción de las normas forales del tributo, en las que no se distingue el medio (físico u *online*) a través del que se prestan los servicios de juego, es acertada y proponemos, por ende, que en el ámbito estatal se integre en una única figura tributaria la imposición que grave la actividad sin distinción del canal a través del que se desarrolla.

35. En cuanto a la base imponible del tributo, es ya ineludible una reestructuración que abandone la estimación objetiva hasta ahora impuesta de forma generalizada en contravención de lo recogido en la LGT, LFGT o en las Normas Forales Generales Tributarias que, explícitamente, recogen que las bases imponibles se determinarán, con carácter general, a través del método de estimación directa y que, en aquellos casos en los que se establezcan supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, éste tendrá siempre carácter voluntario para los obligados tributarios. Los avances tecnológicos, (contadores electrónicos, máquinas interconectadas, SBGs entre otros), permiten hoy en día que la Administración determine casi en tiempo real el número de pasos realizados en cada uno de los dispositivos de forma exacta, de suerte que resulta francamente fácil determinar cuál ha sido la ganancia obtenida por cada una de las máquinas objeto de explotación. Experiencias de Comunidades Autónomas como la madrileña (que fija como base imponible de las máquinas interconectadas la diferencia entre el número de pasos de los contadores de entrada y de salida) debieran ser ejemplo de esta nueva forma de calcularla.

36. Dicho lo anterior, en el poco apropiado caso de que se opte por una estimación objetiva (que, insistimos, debiera ser siempre opcional), si bien entendemos que el ejemplo de las normas forales del tributo es perfectamente válido por cuanto que la base imponible viene constituida por el número de máquinas o aparatos automáticos

objeto de explotación, vemos necesaria una interpretación que respete la dicción del texto y excluya de su cómputo las máquinas en expectativa de explotación, las ligadas a autorizaciones de instalación de establecimientos hosteleros cerrados o las suscritas por titulares inhabilitados; y ello porque la adecuación a la capacidad económica de los obligados tributarios debe realizarse no únicamente desde un punto de vista normativo sino también desde la práctica administrativa que aplica dicha normativa. Nuevamente, la utilización de una estimación directa solventaría dichos problemas pues la base imponible del rendimiento generado por máquinas que por la razón que fuere no son explotadas sería nula y, por tanto, perfectamente adaptada a la capacidad económica demostrada en ella por el operador de juego. Por su parte, la determinación de la base imponible mediante un sistema de estimación directa permitiría un pago de la “tasa” ligado, además de a su ganancia, al tiempo en el que la máquina de juego ha sido objeto de explotación. Así las cosas, a diferencia de lo que ocurre con la normativa actual, para que la poco deseable estimación objetiva se adapte en mejor medida a la capacidad económica de la empresa operadora sería necesario, también, que se permitiera un prorrateo en el cómputo del número de máquinas que se llevan a la base imponible en función del tiempo en el que han sido objeto de explotación.

37. Siguiendo con los elementos de cuantificación del tributo apreciamos como factible la determinación de tipos impositivos que discriminen entre distintas potencias de juego, y por ende, entre diferentes capacidades económicas, en función del tipo de máquinas cuya explotación se pretende gravar. Si desde un punto de vista sustantivo se regulan diversos tipos de máquinas (con un nombre específico en función de la Comunidad Autónoma que autorice su instalación) con diferentes precios de partida, premios, puestos y ciclos, parece lógico que puedan establecerse tipos impositivos diversos para todas ellas. En cualquier caso, lo que no parece serlo es una estimación objetiva que trate por igual a los distintos subtipos de máquina B con indiferencia del premio que otorguen, sus ciclos, o el lugar de su ubicación en un establecimiento hostelero (donde la capacidad económica es compartida con el titular del mismo) o un establecimiento de juego (donde habitualmente corresponde a un único sujeto, la empresa operadora de salones). Si se optara por seguir manteniendo dicha estimación objetiva creemos necesario incrementar y adaptar el número de módulos aplicables a la vigente normativa sustantiva.

38. La determinación del tipo impositivo en función de la potencialidad del juego ofrecido permitiría, también, aplicar el mismo a tenor del servicio de juego prestado (máquina recreativa o de azar, bingo, apuesta...) y no del canal de distribución utilizado, lo que, desde un punto de vista de igualdad y capacidad económica, salvaría los obstáculos apuntados sobre su eventual divergencia en términos de principios de justicia tributaria material y Derecho de la Competencia.

39. Respecto al devengo del impuesto, instamos a las Haciendas Forales a realizar un esfuerzo de coordinación en el tratamiento tributario conferido a los permisos transmitidos o reubicados en otros Territorios Históricos una vez iniciado el ejercicio fiscal. Este esfuerzo de coordinación coadyuvaría, sin duda, en la atenuación de las cargas administrativas a las que se somete a las empresas operadoras con explotación en más de una de nuestras provincias.

40. Por su parte, y si bien esta propuesta afecta no estrictamente a la normativa de la “tasa” de juego sino a sus consecuencias, planteamos la imperiosa modificación de las Normas Forales Generales Tributarias y alguna normativa autonómica que, a diferencia de lo que ocurre en la LGT impiden el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria derivada de este tributo contraviniendo así, entre otros, el principio de igualdad. Nuevamente, razones de practicabilidad administrativa, razones de acceso a una financiación rápida no pueden imponerse sobre los principios de justicia tributaria que velan por los prestadores de juego como contribuyentes.

41. Finalmente, y en línea con lo anterior, en cuanto las obligaciones formales ligadas al tributo sobre el juego, si bien apreciamos el notable esfuerzo que han venido a realizar las Haciendas Forales en la materia, entendemos que los actuales avances tecnológicos permitirían aliviar las cargas administrativas de las operadoras de juego en términos de comunicaciones de las altas y bajas de sus permisos de explotación, expectativas, inhabilitaciones...

42. En definitiva, tras la modificación de la estructura de muchos de los impuestos que componen nuestro sistema tributario, cuarenta años después de su creación es hora ya de repensar los elementos que determinan la estructura de los

tributos sobre el juego. Desde estas líneas apostamos por un gran abanico de posibilidades para hacerlo. Hagan juego señores... y señoras.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV, “Instalación de máquinas recreativas” *Cuaderno de arrendamientos urbanos*, nº 292, 2008, pp. 74-78 .
- AAVV, *Study of gambling services in the internal market of the European Union. Final Report 14 June 2006*, Institut suisse de droit comparé, Laussane, 2006.
- AGOUÉS MENDIZÁBAL, C., “El control judicial de las restricciones al principio de la libre prestación de los servicios de juego en línea. La STJUE de 8 de septiembre de 2010 (Carmen Media Group)”, en GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E.; ALONSO GARCÍA, R. (Coords.), *Administración y justicia: Un análisis jurisprudencial : Liber amicorum Tomás-Ramón Fernández*, Civitas, Madrid, 2012, pp. 3031-3054.
- AGUALLO AVILÉS A.; BUENO GALLARDO E., “Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE”, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; RAMALLO MASSANET, J.; LEJEUNE VALCÁRCEL, E. YÁBAR STERLING, A. (Coords.), *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pp. 57-94.
- AGULLÓ AGÜERO, A., “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 36, 1982, pp. 555-562.
- AIZEGA ZUBILLAGA, J.M^a., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Servicio Editorial, Bilbao, 2001.
- ÁLAMO CERRILLO R., “La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE”, *Quincena Fiscal*, nº 5, 2015, pp. 79-89.
- ÁLAMO CERRILLO, R., “La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente”, *Carta tributaria. Revista de opinión*, nº 13, 2016, pp. 19-32.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico”, *Crónica Tributaria*, nº 58, 1989, pp. 23-32.
- ALCUBILLA, E.A., “Monopolio de las loterías: Compatibilidad con el derecho comunitario”, *Estudios de Derecho Judicial*, nº 48, 2003, pp. 123-138.
- ALEXY, R., *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.
- ALGUACIL MARÍ, M.P., “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 49, nº 253, 1999, pp. 573-656

- ALIAGA AGULLÓ, E., “Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del derecho de la unión europea”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 162, 2014, pp. 29-60.
- ALONSO ARCE, I., “El Concierto Económico y los recientes cambios en la LOFCA”, *Forum Fiscal de Álava*, nº 6, 2010, pp. 41-50.
- ALONSO ARCE, I., “El requisito de selectividad en relación con medidas fiscales para ser consideradas ayudas de Estado”, *Forum Fiscal: La Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, nº 203, 2014, pp. 7-13.
- ALONSO GARCÍA, R. “Spanish Constitutional Court, judgment 58/2004 of 19 April 2004. Tax on the use of gambling machines”, *Common market law review*, vol. 42, nº 2, 2005, pp. 535-548.
- ALONSO GARCÍA, R., *Sistema jurídico de la Unión Europea*, Civitas, Madrid, 2014.
- ALONSO GARCÍA, R; SARMIENTO, D., *La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Explicaciones, concordancias y jurisprudencia*, Thomson/Civitas, Madrid, 2006.
- ALONSO GARCÍA, R.; UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Coords.), *La aplicación judicial de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea*, IVAP, Oñati, 2017.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “Los recargos autonómicos sobre el juego mediante máquinas y aparatos automáticos”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 69, 1993, pp. 373-441.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “La inconstitucionalidad del gravamen complementario de la Tasa fiscal sobre el juego”, *Quincena Fiscal*, nº 22, 1996, pp. 37-46.
- ÁLVAREZ ARROYO, F., “Un límite a la creación de tributos: El artículo 33 de la sexta directiva en materia de IVA”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, 2002, pp. 99-115.
- AMATRIAIN CÍA, I., “La imposición del juego en Navarra”, *Álea*, nº 7/8, 1997, pp.12-15.
- ANAGNOSTARAS, G., “Les Jeux Sont Faits?. Mutual recognition and the specificities of online gambling”, *European law review*, nº 2, 2012, pp.191-203.
- ANDRÉS ALVEZ, R., “La nueva regulación del juego en Reino Unido Act Gambling 2005 como paradigma para otras normativas de la Unión Europea y base para el desarrollo del juego por Internet: Actualidad del juego por internet en España”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 21, 2007, pp. 501-514.
- ANDRÉS ALVEZ, R., “Una aproximación a la Ley Foral 16/2006, de 14 de diciembre, del juego de la Comunidad Foral de Navarra”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 19, 2007, pp. 513-524.

- ANDRÉS ALVEZ, R., La sentencia Tribunal Supremo (sala de lo contencioso-administrativo, sección 4), de 7 junio 2007. Recurso núm. 9527/2004, en el horizonte de las nuevas directrices señaladas por el TJCE sobre limitación de competencia y establecimiento en el ámbito de juego”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 23, 2008, pp. 559-564.
- ANDRÉS ALVEZ, R., “El juego y las apuestas en el marco internet en la perspectiva de la ley de medidas de impulso de la sociedad de la información”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 22, 2008, pp. 641-659
- ANDRÉS ALVEZ, R., “Las apuestas deportivas y el juego on-line: Estado actual de la cuestión”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 26, 2009, pp. 567-582.
- ANDRÉS ALVEZ, R., “Análisis de la ley relativa a la apertura a la competencia y a la regulación del sector de los juegos de suerte y de azar en línea en Francia”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 29, 2010, pp. 531-548.
- ANDRÉS ALVEZ, R., “Comentario sobre la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 8 de septiembre de 2009 en el asunto C-42/07, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal de Pequena Instância Criminal do Porto (Portugal), mediante resolución de 26 de enero de 2007, recibida en el tribunal de justicia el 2 de febrero de 2007, en el procedimiento entre la liga de fútbol portuguesa y Bwin contra el Estado portugués y la Santa Casa de la Misericordia”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 28, 2010, pp. 653-664.
- ANDRÉS ALVEZ, R., “La nueva regulación del juego y la regulación del juego en línea: el Anteproyecto de Ley de Regulación del juego,” *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 806, 2010, pp. 14-16.
- ANDRÉS ALVEZ, R., “Crítica y posición de debate sobre el anteproyecto de ley de regulación del juego”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 31, 2011, pp. 647-666.
- ANDRÉS ALVEZ, R., “Desarrollo reglamentario de la ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 33, 2011, pp. 455-482.
- ANDRÉS ALVEZ, R., “El juego interactivo y las modalidades asociadas al juego. El juego no formalizado en la LSSI”, en PALOMAR OLMEDA A., *El juego on line*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 425-446.
- ANDRÉS ALVEZ, R., “La normativa de juego en el mapa de las autonomías tras la aprobación de la ley de regulación de juego: La necesaria sinergia en el modelo regulatorio de juego”, en HERRAIZ SERRANO, O., *El nuevo régimen jurídico*

de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego, La Ley, Madrid, 2012, pp. 673-722.

ANDRÉS ALVEZ, R., “El sector del juego ante la Ley de Garantía de la Unidad de Mercado”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 39, 2013, pp. 589-612.

ANDRÉS ALVEZ, R., “Tras dos años de la ley de regulación del juego, lo que hay y lo que resta por hacer”, *Revista Jurídica De Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 38, 2013, pp. 671-700.

ANDRÉS ALVEZ, R., “Análisis y resumen del Reglamento general del juego en la Comunidad Autónoma de Euskadi”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 53, 2016, pp. 533-560.

ANESAR, Informe sobre las tasas fiscales de las máquinas de tipo “B” y otros juegos autorizados en salones de España y extracto de normativa aplicable, ANESAR, Madrid, 2017.

APARICIO PÉREZ, A.; ÁLVAREZ GARCÍA, S., “Tributación sobre el juego”, *Tributos locales y autonómicos*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pp. 657-726.

ARANA LANDÍN, S., “Problemas prácticos en la adaptación de las directivas comunitarias en materia tributaria para los Territorios Forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco: un caso concreto”, *Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Ardularitzako Euskal Aldizkaria*, nº 99-100, 2014, pp.329-349.

ARENDTS, M., “A view of European Gambling Regulation from the perspective of the private operators”, en LITTLER A.; FIJNAUT C. (Ed.), *The Regulation of Gambling: European and National Perspective*, Martinus Nijhoff Publishers, Den Haag, 2007, pp. 41-52.

ARTETXE PALOMAR, E., “Los juegos de azar y el derecho de establecimiento y la libertad de prestación de servicios en el Derecho Europeo”, *Revista Vasca de Administración Pública-Herri Ardularitzako Euskal Aldizkaria*, nº 78, 2007, pp. 37-82.

ARTETXE PALOMAR, E., “La evolución de la jurisprudencia europea en materia de juegos de azar”, *Justicia Administrativa: Revista de Derecho Administrativo*, nº 39, 2008, pp. 19-38.

BACON QC, K., *European Union Law of State Aid*, Oxford University Press, Oxford, 2017.

BANACLOCHE PALAO, C. “Tributos sobre juegos de suerte, envite o azar. ¿Tasas o impuestos?”, *Jurisprudencia Tributaria*, vol. I, 1994, pp. 1342-1355.

BANACLOCHE PALAO, C., “STC 173/2002, de 9 de octubre: Procede el amparo constitucional por cuanto el tribunal de instancia inaplicó una ley válidamente aprobada (el recargo autonómico del 20 por 100 sobre la tasa fiscal del juego) sin haber planteado previamente una cuestión de inconstitucionalidad”, *Crónica Tributaria*, nº110, 2004, pp. 182-188.

- BANACLOCHE PALAO, C., “STC 5/2005, de 17 de enero: Gravamen complementario de la tasa de juego: Los autos interpretativos que alteran el sentido de la decisión adoptada en una sentencia firme, vulneran el derecho a la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes (art. 24 CE)”, *Crónica Tributaria*, nº 124, 2007, pp.167-172.
- BARBA SÁNCHEZ, R.; GARCÍA RIVAS, D., “Derecho Comunitario y juego online” en PALOMAR OLMEDA, A. (Dir.), *El juego on line*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 199-262.
- BARRACHINA SÁNCHEZ, M.A., “La Tasa fiscal sobre el juego”, Informe Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 51, 1999.
- BENGOETXEA CABALLERO, J.R., “El criterio de selectividad en relación con la fiscalidad regional directa y las ayudas de estado en la jurisprudencia del tribunal de justicia de las comunidades europeas (TJCE).” *Basque economic agreement and europe : Economic agreement, regional tax regulation and state aid = Concierto económico vasco y Europa : Concierto económico, fiscalidad regional y ayudas de Estado: Proceeding of the international conference december 2006 = actas del congreso internacional diciembre 2006* Universidad de Deusto-Deustuko Unibertsitatea, Bilbao, 2007, pp. 401-438.
- BERNARDI, A.; CUPELLI, C., *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti. L’ordinanza 24/2017 della Corte Costituzionale*, Jovene, Napoli, 2017.
- BLASCO SOTO, M^a.C., “La constitucionalidad de la ley inconstitucional (comentario a la STC 159/1997, de 2 de octubre, resolutoria de un recurso de amparo)”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 328, pp. 1-11.
- BORRERO MORO, C.J., “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº102, 1999, pp. 215-242.
- BOTO ÁLVAREZ, A., “A new legislative framework for online gaming in Spain”, *UNLV Gaming Law Journal*, vol. 4, nº 1, 2013, pp.11-38.
- BUENO GALLARDO, E., “Reflexiones sobre el alcance del límite material impuesto por el art. 86.1 CE al decreto-ley en materia tributaria al hilo de la jurisprudencia constitucional”, en CUBERO TRUYO, A (Dir.): *Estudios sobre el decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 133-166.
- BUENO MALUENDA, C., “La tributación del juego por internet”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 4, 2001, pp. 383-406.
- BURLADA ECHEVESTE, J.L., “Los Decretos-leyes en la Comunidad Autónoma de País Vasco en materia financiera tributaria (el decreto foral normativo de urgencia fiscal en Álava; el decreto foral normativo en Guipúzcoa; el decreto foral normativo en Vizcaya)”, en Cubero Truyo A.M., (Ed.), *Estudios sobre el decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2015, pp. 201-210.

- CALDERÓN CARRERO, J.M., “Una introducción al Derecho comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 2, 2009, pp. 129-152.
- CALDERÓN CARRERO, J.M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N., CALDERÓN CARRERO, J.M. (Coords.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Las Rozas, 2006, pp. 597-744.
- CALDERÓN CARRERO, J.M.; RUIZ ALMENDRAL, V., “Autonomía Financiera de la CCAA vs. Derecho Comunitario: La doctrina del TJCE en el caso Azores”, *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, nº. 17, 2007, pp. 13-21.
- CALERO DEL OLMO, M.G., “Perspectivas de la legislación en materia de juego”, *Estudios de Derecho Judicial*, nº 48, 2003, pp. 247-258.
- CALVO ORTEGA, R., “Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal”, en AAVV *La reforma de la Hacienda Local*, tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pp 49-59.
- CALVO ORTEGA, R., “La financiación posible de las CCAA (en torno al nuevo modelo)”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2002, pp. 9-36.
- CALVO ORTEGA, R., “El futuro de la financiación de las Comunidades Autónomas: Algunas reflexiones”, en AAVV, *25 años de financiación autonómica*, Santander, Parlamento de Cantabria -Universidad de Cantabria, 2005, pp. 189-197.
- CALVO ORTEGA, R., “Igualdad tributaria y no discriminación”, *Nueva Fiscalidad*, nº 11, 2005, pp. 9-26.
- CALVO ORTEGA, R., “Los tributos propios de las Comunidades Autónomas: Algunas reflexiones sobre su futuro”, *Nueva Fiscalidad*, nº 6, 2006, pp. 9-30.
- CALVO ORTEGA, R., “Financiación de las Comunidades Autónomas y constitución”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2008, pp. 9-24.
- CALVO ORTEGA, R., “El principio de justicia tributaria”, *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, 2011, pp. 497-516.
- CALVO ORTEGA R., *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Thomsom Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012.
- CALVO ORTEGA, R., *Crisis de la financiación autonómica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2015.
- CANCIO FERNÁNDEZ, R.C., “Fiscalidad en España de los premios de lotería y demás juegos de azar obtenidos en otro Estado miembro”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2011, pp. 65-70.

- CALVO ORTEGA, R.; CALVO VÉRGEZ, J. *Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario. Parte general y parte especial: II. Derecho Presupuestario*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.
- CARBAJO VASCO, D., “Reflexiones sobre la fiscalidad del juego”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 24, 1992, pp. 50-54.
- CALVO VÉRGEZ, J., “El papel de los recargos sobre los impuestos estatales en la financiación de las Comunidades Autónomas: ¿una vía olvidada?”, *Nueva Fiscalidad*, nº 8, 2006, pp. 63-110.
- CARMONA CONTRERAS, A.M^a., “Decreto Ley y Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario crítico al RDL 7/1997, de 14 de abril”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 52, 1998, pp. 111-136.
- CARMONA CONTRERAS, A.M^a., *La configuración constitucional del decreto-ley*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.
- CARMONA CONTRERAS, A.M^a., “El espacio europeo de los derechos fundamentales: De la carta a las constituciones nacionales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, vol. 36, nº 107, 2016, pp. 13-40.
- CARMONA CONTRERAS, A.M^a., “El retorno del Decreto Ley a la Jurisprudencia Constitucional consideraciones sobre la STC 182/1997”, *Revista Vasca de Administración Pública. Herri- Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*, nº 51, 1998, pp. 191-214.
- CARMONA CONTRERAS, A.M^a., “Los efectos de la convalidación parlamentaria del decreto-ley: Análisis crítico”, *Parlamento y control del gobierno*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 1998, pp. 381-396.
- CARMONA CONTRERAS, A.M^a., “El Decreto Ley en tiempos de crisis”, *Revista Catalana de Dret Public*, nº 47, 2003, pp. 1-20.
- CARMONA CONTRERAS, A.M^a.; ALVAREZ ORTEGA, M.; BARRERO ORTEGA, A.; PÉREZ LUÑO, A. E.; ARCOS VARGAS, M.; APARICIO WILHELMI, M.; CLAVERO SALVADOR, B., “El poder judicial europeo: Renovación versus continuidad”, *Una constitución para la ciudadanía de Europa: Estudios sobre el proyecto de tratado por el que se instituye una Constitución para Europa*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pp. 283-299.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., “¿Existe alguna evolución en la jurisprudencia del TJUE sobre situaciones internas?” en MARTÍN JIMÉNEZ A.; CARRASCO GONZÁLEZ F.M. (Dir.), *Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Cuestiones fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016.
- CASABONA, S., “The EU's online gambling regulatory approach and the crisis of legal modernity”, EU Center in Singapore, Working Paper nº 19, 2014.

- CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 32, 1981, pp. 541-574.
- CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”. *Civitas. Revista Española de derecho financiero*, n.º 34, 1982, pp. 185-235.
- CASADO OLLERO G., *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons Madrid, 1994.
- CASAS AGUDO, D., “Fiscalidad comunitaria y juegos de azar. apuntes sobre la incompatibilidad con el derecho comunitario de la exención española a los premios obtenidos en juegos de azar organizados por determinados organismos y entidades nacionales”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 318, 2011, pp. 33-49.
- CASAS AGUDO, D., “Sobre la posible admisibilidad comunitaria de los monopolios fiscales: Especial mención a los monopolios públicos en materia de apuestas deportivas y loterías”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º158, 2013, pp. 103-144.
- CASCAJERO SÁNCHEZ, M^a.A., “El impuesto sobre el juego que grava las máquinas recreativas y el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica”, *Impuestos Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 20, n.º 2, 2004, pp. 168-194.
- CASCAJERO SÁNCHEZ, M^a.A., “La "tasa" fiscal sobre el juego que grava las máquinas recreativas "tipo B" y los recargos autonómicos sobre la misma. (un estudio jurisprudencial sobre su exigibilidad)”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1, 2003, 45-83.
- CAYÓN GALIARDO, A. M.; FALCÓN Y TELLA, R.; DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal en la comunidad económica europea y el sistema tributario español: Incidencia y convergencia*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1990.
- CAZORLA PRIETO, L.M^a., “En torno al decreto-ley en materia tributaria” *Revista de Administración Pública*, n.º 100, 1983, pp. 195-212.
- CHECA GONZÁLEZ, C., “El principio de reserva de ley en materia tributaria”, en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER (Ed.), *Estudios de Derecho y Hacienda: Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Competitividad, Madrid, 1987, pp. 783-830.
- CHECA GONZÁLEZ, C., “Impuesto sobre Actividades Económicas y capacidad contributiva”, *Jurisprudencia Tributaria*, vol. III, 1994, p. 1117 y ss.
- CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; LOZANO SERRANO, C.; SIMÓN ACOSTA, E.A., “Las difíciles relaciones entre la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario sobre la Tasa fiscal sobre el juego y los recursos de amparo fundados en presunta inconstitucionalidad”, *Jurisprudencia Tributaria*, vol. III, 1997, p. 1199 y ss.

- CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; LOZANO SERRANO, C.; SIMÓN ACOSTA, E.A., “De nuevo sobre la posibilidad de elevar a través de la ley del presupuesto la cuota fija de la Tasa fiscal sobre el juego”, *Jurisprudencia Tributaria*, vol. II, 1998, p. 1130 y ss.
- CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; LOZANO SERRANO, C.; SIMÓN ACOSTA, E.A., “La elevación general de las tasas de cuantía fija no afecta a la tasa de juego”, *Jurisprudencia Tributaria*, vol. II, 1998, p. 1061 y ss.
- CHECA GONZÁLEZ, C., “Reserva de ley y tributos municipales”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2009, pp. 77-86.
- CHECA GONZÁLEZ, C., “La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 145, 2010, pp. 5-40.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “La tasa: Cuestiones problemáticas”, *Tributos Locales*, nº 86, 2009, pp. 11-30.
- COLES, T.; FRANSSEN, J.; HOFMANN, J.; NOCTON, N.; ZWEIG, S., “Current Issues in European Gaming Law”, *Gaming Law Review And Economics*, vol. 14, nº 9, 2010, pp. 659-667.
- COLLADO YURRITA, M.A.; MORENO GONZÁLEZ, S., “Principios constitucionales del Derecho Tributario”. en COLLADO YURRITA, M.A. (Dir.) y LUCHENA MOZO, G.Mª. (Coord.) *Derecho Tributario. Parte General*, Madrid, Atelier, 2007. pp. 35-52.
- CORTES DOMÍNGUEZ, M., “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 60, 1965, pp. 975-1053.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “Los principios generales tributarios”, en AAVV, *XVI Semana de Estudios Financieros*, Edersa, Madrid, 1968.
- CRAIG, P.; DE BÚRCA G., *EU Law. Text, Cases and Materials*, 2ª ed., Oxford University Press, Oxford/New York, 1998.
- CRAIG, P.; DE BURCA G., *EU Law. Text, Cases and Materials*, 6ª ed., Oxford University Press, Oxford/New York, 2015.
- CRESPO DE LARA, F., *Los juegos ilícitos ante las leyes vigentes. La crítica y la democracia (los tahúres y sus trampas)*, Hijos de Gómez Fuentenbro, Madrid, 1912, pp. 74-80.
- CROSS GARRIDO, J.; MARTÍN QUERALT, J.; ORÓN MORATAL, G.; SANCHEZ GARCIA, N.; ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A. “Los juegos de azar en el estado autonómico”, *Palau 14*, Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 2, 1987, pp. 13-28.
- CRUZ PADIAL, I., Comentario a la sentencia de 26 de junio de 1997 del tribunal de justicia de las comunidades europeas: Incompatibilidad del IVA con el gravamen

complementario de la Tasa fiscal sobre el juego en la ley 5/1990, de 29 de junio, *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, vol. 15, nº 1, 1999, pp. 1100-1113.

CUBERO TRUYO, A.M., “Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o residencia”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 137, 1996, pp. 63-68.

CUBERO TRUYO, A.M., “Normas tributarias y no discriminación bajo criterios de nacionalidad y/o residencia”, *Derechos fundamentales y hacienda pública: Una perspectiva europea*, Civitas, Madrid, 2015, pp. 291-322.

CUPELLI, C., “Ecce Taricco II. Fra dialogo e diplomacia, l’attesa Sentenza della Corte di Giustizia”, *Diritto Penale Contemporaneo*, 11 de diciembre de 2017.

D’AMATI, N., “Schema costituzionale dell’attività impositiva”, *Diritto e Pratica Tributaria*, nº 5, 1964, pp. 453-487.

DAWES A.; STRUCKMANN K., “Rien ne va plus? Mutual Recognition and the Free Movement of Services in the Gambling Sector after the Santa Casa Judgment”, *European Law Review*, nº 2, 2010, pp. 236-262.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “La armonización de la imposición indirecta”, *Sistema fiscal español y armonización europea : Curso de verano 1994*, Universidad de Santiago de Compostela, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 13-32.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “La armonización fiscal en la Unión Europea y su incidencia en el sistema tributario español”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, nº 82, 2004, pp. 1-39.

DE LA HUCHA CELADOR, F., "Los Decretos-leyes de la Comunidad Foral de Navarra en materia financiera y tributaria", en CUBERO TRUYO, M.A. (Coord), *Medidas fiscales de las Comunidades Autónomas aprobadas mediante Decretos-leyes: Recopilación y análisis crítico*, Dykinson, Madrid, 2016, pp. 349-382.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “Models of regional tax regulation in Europe: Autonomous regions of the Basque Country and Navarre.”, *Basque economic agreement and Europe: Economic agreement, regional tax regulation and state aid = Concierto económico vasco y Europa: Concierto económico, fiscalidad regional y ayudas de Estado: Proceeding of the international conference december 2006 = actas del congreso internacional diciembre 2006*, Universidad de Deusto-Deustuko Unibertsitatea Bilbao, 2007, pp. 117-122.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “El Concierto Económico con el País Vasco: Cuestiones básicas en la imposición directa”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 118, 2003, pp. 207-252.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “El nuevo concierto económico (y III): La imposición indirecta”, *Forum Fiscal de Bizkaia*, nº 6, 2003, pp. 21-39.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: Relaciones horizontales y conflictos

potenciales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 123, 2004, pp. 559-602.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en derecho tributario (I)”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 94, 1997, pp. 165-184.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en derecho tributario (y II)”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 95, 1997, pp. 325-363.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “Relaciones horizontales y conflictos potenciales entre el Concierto con el País Vasco y el Convenio con Navarra (II): Especial referencia al impuesto sobre sociedades”. *Forum Fiscal de Bizkaia*, nº 6, 2004, pp. 37-55.

DE LA HUCHA CELADOR F., “El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: Relaciones horizontales y conflictos potenciales”, *Forum Fiscal de Guipúzcoa*”, nº 5, 2004, pp. 19-34.

DE LA HUCHA CELADOR, F., *Manual de Derecho Tributario de Navarra (el sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra)*, Instituto Navarro de Administración Pública, Pamplona, 2005.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “La naturaleza legislativa de las normas forales de los Territorios Históricos del País Vasco”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 129, 2006, pp. 21-40.

DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autónomo de Vasconia = Euskal Herriko Zuzenbide Historiko eta Autonomikoa Aztertzeke Fundazioa, Donostia-San Sebastián, 2006.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “Concierto económico vasco y Europa. fiscalidad regional: Modelos comparados. Comunidad Autónoma del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra.” *Basque economic agreement and Europe : Economic agreement, regional tax regulation and state aid = Concierto económico vasco y Europa : Concierto económico, fiscalidad regional y ayudas de Estado: Proceeding of the international conference december 2006 = Actas del congreso internacional diciembre 2006*, Universidad de Deusto-Deustuko Unibertsitatea Bilbao, 2007, pp. 389-394.

DE LA HUCHA CELADOR, F.; AMATRIAIN CÍA, I., *Manual de Derecho Financiero y Tributario de las haciendas locales de Navarra*, Gobierno de Navarra, Instituto Navarro de Administración Pública, Pamplona, 2008.

DE LA HUCHA CELADOR, F., *La inserción constitucional del convenio económico de navarra: Lección inaugural del curso académico 2010-2011*, Universidad Pública de Navarra, Servicio de Publicaciones de la Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 2010.

DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal: jornada dirigida por las Juntas Generales de Gipuzkoa en el marco de los Cursos de Verano de la*

Universidad del País Vasco, Donostia-San Sebastián, Cursos de Verano UPV EHU, Juntas Generales de Gipuzkoa, Donostia, 2015, pp. 61-102.

- DE LA PEÑA VELASCO, G., “Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 43, 1984, pp. 373-394.
- DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI, T., “El papel del Tribunal Constitucional y de los tribunales ordinarios en un contexto de tutela multinivel de los derechos fundamentales,” *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional*, WP IDEIR, nº 23, 2015.
- DEL NINNO, A., “Online Gambling in the European Union: A Compared Analysis of the Current Legal Framework in Some EU Member States”, *Gaming Law Review*, vol. 6, nº 5, 2002, pp. 417-423.
- DÍAZ RAVN, N., *La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016.
- DÍEZ-HOCHLEITNER, J., “El derecho a la última palabra: ¿Tribunales constitucionales o Tribunal de Justicia de la Unión?”, *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional*, WP IDEIR, nº 17, 2013.
- DÍEZ-PICAZO, L.M^a., *Sistema de derechos fundamentales*, Civitas, Madrid, 4^a ed., 2013.
- DORREGO DE CARLOS A.; MARTÍNEZ VÁZQUEZ F., “La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de juego y apuestas a través de internet”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 20, 2007, pp. 491-509.
- DUARTE CORDEIRO J., “El nuevo régimen jurídico de los juegos y apuestas online en Portugal”, *Modelo de Regulación y Marco Global, Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, nº 40, 2016, pp. 39-60.
- DWORKIN, R.M., *The Model of rules*, University of Yale Law Faculty Schorlarships Series, New Haven, 1967.
- EGGER, A., EU “Fundamental Rights in the National Legal Order: The Obligations of Member States Revisited”, *Yearbook of European Law*, nº 25, 2006, pp. 515-553.
- ENCHELMAIER S., “Always at Your Service (Within Limits): The ECJ’s Case Law on Article 56 TFEU (2006–11)”, *European Law Review*, nº 5, 2011, pp. 615-650.
- ESCRIBANO LÓPEZ F., “Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisdicción constitucional”, *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 25, 1989.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Por un Derecho Financiero Constitucional, luces y sombras de la Jurisprudencia constitucional tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 258, 2000, pp. 831-866.

- ESCRIBANO LÓPEZ, F., “La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 142, 2009, pp. 403-434.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, Lima, AIDT, 2009.
- ESCUADERO DE LA HERA, J.C., “La tasa de juego en la CAPV y su recargo autonómico: una visión retrospectiva de la evolución del juego y sus consecuencias”, *Zergak Gaceta tributaria del País Vasco*, nº 25, 2003, pp. 195-231.
- FALCÓN Y TELLA, R., “El decreto-ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, vol. 4, nº 10, 1984, pp. 183-213.
- FALCÓN Y TELLA, R., “Efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre los recursos de amparo pendientes: La peligrosa doctrina sentada por la STC 159 / 1997 de 2 de octubre en relación con el gravamen complementario de la tasa sobre el juego”, *Quincena Fiscal*, nº 20, 1997, pp. 5-10.
- FALCÓN Y TELLA, R., “La llamada "tasa sobre combinaciones aleatorias" (I) su naturaleza impositiva”, *Quincena Fiscal*, nº 17, 2000, pp. 5-8.
- FALCÓN Y TELLA, R., “La llamada tasa sobre combinaciones aleatorias (II): Su radical incompatibilidad con el principio de capacidad contributiva en el marco del sistema tributario actual”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2000, pp. 5-8.
- FALCÓN Y TELLA, R., “Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas” *Papeles de Economía Española*, nº 83, 2000, pp. 118-126.
- FALCÓN Y TELLA, R., “De nuevo sobre el decreto-ley en materia tributaria: Análisis de la STC 189/2005, de 7 de julio”, *Quincena Fiscal*, nº 16, 2005, pp. 5-9.
- FALCÓN Y TELLA, R., “Las normas forales y la prohibición de ayudas de estado: Inexistencia de selectividad regional (STJCE 11 septiembre 2008 (TJCE 2008, 201), UGT rioja y otros contra juntas generales)”, *Quincena Fiscal*, nº 20, 2008, pp. 9-12.
- FALCÓN Y TELLA, R., “El régimen de concierto o convenio, la prohibición de ayudas de estado y la libertad de establecimiento: La STJCE de 11 septiembre 2008 y sus antecedentes”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, vol. 12, nº 31, 2008, pp. 713-742.
- FARRES GIBERT, J., “La instalación en locales arrendados de máquinas recreativas y la resolución del contrato de arrendamiento”, *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, nº 3, 1991. pp. 882-891.
- FERNÁNDEZ AMOR, J.A., *Análisis jurídico del recargo autonómico: Relaciones con los tributos cedidos*, Cedecs, Barcelona, 1999.

- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., “La distribución de competencias en materia de juegos de azar: Problemática y soluciones”, *Álea*, nº 3, 1996, pp. 3-7.
- FERNÁNDEZ SEGADO, F., “El Tribunal Constitucional español como legislador positivo”. *Pensamiento Constitucional*, nº 15, 2011.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., “Tasas y precios públicos: La nueva parafiscalidad”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 64, 1989, pp. 485-518.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., “Sujetos Pasivos y capacidad económica”, *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, nº 71, 1991, pp. 309-316.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, 1998, pp. 549-558.
- FERRERO J.; SERRANO M., “Un paso más en la delimitación de la relación entre las libertades fundamentales de la Unión Europea y el negocio del juego y apuestas ligadas a eventos deportivos: Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de noviembre de 2003, Asunto c-243/01 (Caso Gambelli)”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 12, 2004, pp. 511-519.
- GALÁN RUIZ, J., “STC 175/2002, de 9 de octubre: Gravamen complementario de la Tasa fiscal sobre el juego: Alteración de lo dispuesto en la sentencia por el propio tribunal de justicia, en el trámite de ejecución: vulneración del derecho a la inmutabilidad e intangibilidad de las sentencias firmes y a la ejecución de las resoluciones judiciales en sus propios términos -tutela judicial efectiva-(art 24.1 CE)”, *Crónica Tributaria*, nº 110, 2004, pp. 189-194.
- GALAPERO FLORES, R.M^a., “Los tributos sobre el juego en la Comunidad Autónoma de Extremadura”, *Nueva Fiscalidad*, nº 11, 2004, pp. 75-102.
- GALAPERO FLORES, R.M^a., “La tributación del juego desde la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA hasta el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, nº 22, 2004, pp. 29-50.
- GARCÍA CABA, M.M., “Los modelos europeos del juego *online*”, en PALOMAR OLMEDA A. (Dir.), *El juego online*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 67-120.
- GARCÍA CAMPOS, M., “La Tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar. Naturaleza jurídica. Respuestas sugeridas al tribunal de justicia de las Comunidades europeas en las cuestiones prejudiciales C-370/95, C-371/95 y C-372/95 planteadas por la audiencia nacional”, *Álea*, nº 6, 1996, pp. 21-23.
- GARCÍA CAMPOS, M., “Panorama actual de la tributación del bingo; vulneración de la tasa satisfecha por el juego del bingo de la sexta directiva 77/388/CEE”, *Álea*, nº 10, 1997, pp. 10-13.

- GARCÍA CARACUEL, M., “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario” *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 133, 2007, pp. 5-42.
- GARCÍA CARACUEL, M., “El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una aproximación a la aplicación del CEDH a la Materia Tributaria”, *Derecho y Sociedad*, nº 33, 2009, pp. 116-129.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F., “Proyecto de ley sobre la tributación del juego online”, *Quincena Fiscal*, vol. 10, nº 1, 2011, pp. 5-33.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F., “El proyecto de ley sobre juego online”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 819, 2011, p. 7.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F., “La nueva tributación del juego online”, *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, nº 21, 2011, pp. 32-43.
- GARCÍA FRÍAS, A., “La constitucionalidad del recargo catalán sobre la tasa estatal que grava las máquinas tragaperras”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 68, 1995, pp. 17-23.
- GARCÍA GUIJO, L., “Gobiernos subcentrales y ayudas de estado: A propósito de la selectividad territorial”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2013, pp. 37-85.
- GARCÍA GUIJO, L., “El análisis de selectividad en las ayudas de estado de naturaleza fiscal tras la sentencia Gibraltar (asuntos C-106/09P y C-107/09P) y sus implicaciones en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 163, 2014, pp. 123-146.
- GARCÍA LÓPEZ, M., “Las máquinas recreativas y de azar, conocidas por "máquinas tragaperras", como causa de resolución de arrendamientos urbanos”, *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, nº 4, 1990, pp. 1085-1090.
- GARCÍA LUIS, T., “El tributo: concepto y clases”, en Merino Jara, I. (Dir). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Tecnos, Madrid, 2017, pp. 141-178.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., “Los recargos sobre impuestos del Estado como recurso de las Comunidades Autónomas”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 2, 2000, pp. 81-103.
- GARCÍA MORILLO J.; PÉREZ TREMPES J.; ZORNOZA PÉREZ, J.J., *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.
- GARCÍA NOVOA, C., “La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas de España”, *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 15, nº 1, 2006, pp. 203-239.
- GARCÍA PÉREZ, J.A., “Tributación directa de nuevos modelos de negocio en una economía digital. El establecimiento permanente”, *Carta tributaria. Monografías*, nº 2, 2015, pp. 2-18.

- GARCÍA PRATS, F.A., “Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 94, 1997, pp. 215-236.
- GARVÍA, R., *Fortuna y virtud: Historia de las loterías públicas en España*, Silex, Madrid, 2009.
- GÓMEZ ROJO, M.E., “Antecedentes jurídicos y regulación en el derecho histórico preferencialmente castellano de los juegos de azar”, *Homenaje al Profesor José Antonio Escudero*, Universidad Complutense, Editorial Complutense, Madrid, 2012, pp. 1175-1198.
- GONZÁLEZ DE ZÁRATE LORENTE, R., *El ordenamiento político-administrativo de los Territorios Forales de Euskadi*, IVAP, Oñati, 2017.
- GONZÁLEZ GARCÍA, G., “Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 8, 2004.
- GONZÁLEZ VAQUÉ, L., “El TJUE declara compatible con el derecho de la UE una normativa nacional que prohíbe la publicidad de juegos de azar organizados en otros estados miembros (sentencia "Sjöberg y Gerdin")”, *Unión Europea Aranzadi*, nº 10, 2010, pp. 15-25.
- GONZÁLEZ, A.; ROMERO, R., “La regulación estatal en materias cuya competencia exclusiva corresponde a las Comunidades Autónomas: Juegos de azar y apuestas”, *Álea*, nº 7/8, 1997, pp. 3-6.
- GONZÁLEZ-ROSSEL LÓPEZ, A., “Comentarios a la circular 1/1992, de 7 de enero de la dirección general de tributos, por la que se aclara la cuantía de las cuotas fijas exigibles por máquinas de tipo "B" o "C" en la Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar durante 1992”, *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992, pp. 109-112.
- GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P.J. “Distribución de competencias entre el estado y las Comunidades Autónomas en materia de juego”, *Estudios de Derecho Judicial*, nº 48, 2003, pp. 29-44.
- GOROSPE OVIEDO, J.I.; HERRERA MOLINA P.M., “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; RAMALLO MASSANET, J.; LEJEUNE VALCÁRCEL, E.; YÁBAR STERLING, A. (Coords.) *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pp. 29-56.
- GOROSPE OVIEDO, J.I., “Las garantías del contribuyente en los tratados internacionales europeos (Carta de Derechos Humanos y Convenio Europeo de Derechos Humanos)”, *Crónica Tributaria*, nº 153, 2014, pp. 133-176.
- GROUSSOT, X.; PECH, L.; PETURSSON, G.T., "The scope of application EU Fundamental Rights on Member States' action: In search of certainty in EU adjudication", *E. Stein Working Paper*, nº 1, 2011.

- GUEDEA MARTÍN, M., “El Consejo de Políticas del Juego como órgano de coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas y las competencias del Ministerio de Economía y Hacienda en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego”, en HERRÁIZ SERRANO, O. (Coord), *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, pp. 365-386.
- GUILLÉN CARAMÉS, J., “La Ley de Garantía de la Unidad de Mercado tras la STC de 22 de junio de 2017: la inconstitucionalidad del principio de eficacia nacional”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 933, 2017, pp. 14-14.
- HERRERA MOLINA P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- HERRERA MOLINA, P.M., “STC 96/2002, de 25 de abril, inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)”, *Crónica Tributaria*, nº 110, 2004, pp. 169-176.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “Tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas”, *Revista De Estudios Regionales*, nº 66, 2003, pp. 201-226.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L., “El marco constitucional del reparto de competencias en materia de juegos de azar”, *Álea*, nº 10, 1997, pp. 3-7.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L., “El monopolio público de las loterías ante el Derecho Comunitario (comentario de la STJCEE de 24 de marzo de 1994, asunto Shindler)”, *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (III): XVIII Jornadas de estudio*, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Madrid, 1999, pp. 501-520.
- HERNÁNDEZ GUERRERO, V., “Aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a regímenes tributarios: reflexiones al hilo de los casos gibraltareños”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, nº 19, 2004, pp. 869-903.
- HERRÁIZ SERRANO, O., “Oportunidad y necesidad de una nueva ley estatal del juego: Antecedentes”, en HERRAIZ SERRANO, O. (Coord), *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 43-112.
- HERRERA MOLINA, P.M., “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 67, 1990, pp. 393-431.
- HERRERA MOLINA, P.M., “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos”, *Impuestos*, nº 12, 1996, pp. 1033-1049.
- HERRERA MOLINA, P.M., “El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el derecho español”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 150, 1997, pp. 37-42.

- HERRERA MOLINA P.M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- HÖRNLE, J.; ZAMMIT, B. *Cross-border online gambling law and policy*, Edward Elgar Pub, Cheltenham/Northampton, 2010.
- HUESCA BOADILLA, R., “La constitucionalidad del gravamen complementario de la tasa del juego. Año 1983”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n° 61, 1989, pp. 109-141.
- HUMPHREY H., Harmonization of the UE gaming laws, why gaming laws should be an exclusive competence of the UE, *Gaming Law Review and Economics*, vol. 20, n° 10, 2016, pp. 832-837.
- IZU BELLOSO, M.J., “Los juegos de azar en el derecho histórico y en el derecho actual de Navarra”, *Revista Jurídica de Navarra*, n° 17, 1994, pp. 69-80.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994.
- JIMÉNEZ RAMOS, E.; VICENTE MATILLA, J., “Tributación de las apuestas y de los juegos desarrollados a través de Internet desde la perspectiva de la fiscalidad internacional”, *Cuadernos de Formación IEF*, n° 10, 2010, pp. 55-97.
- KEULEERS E., “Gambelli, The Need for a European Framework for Remote Gaming” *Gaming Law Review*, vol. 9, n° 2, 2005, pp. 134-135.
- KEULEERS E., “From Gambelli to Placanica to a European framework for remote gaming”, *Computer Law & Security Review*, vol. 21, n° 5, 2005, pp. 427-431.
- KOKOTT, J.; SOBOTTA, CH., The Charter of Fundamental Rights of the European Union after Lisbon, *EU Working Papers, AEL*, n° 6, 2010.
- KOKOTT J.; OST, H., “Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht”, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, 2011, pp. 496-503.
- LABAYLE, H; SUDRE, F., “L’avis 2/13 de la Cour de justice sur l’adhésion de l’Union européenne à la Convention européenne des droits de l’homme: pavane pour une adhésion défunte?”, *Rèvue Française de Droit Administratif*, n° 1, 2015, pp. 3-20.
- LAGO MONTERO, J.M^a., *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2000.
- LALANDA FERNÁNDEZ, C., “Comentario a la sentencia del tribunal constitucional de 31 de octubre de 1996 acerca del gravamen complementario sobre la Tasa fiscal sobre el juego”, *Álea*, n° 5, 1996, pp. 15-17.

- LALANDA FERNÁNDEZ, C., “El gravamen complementario "cabalga de nuevo"”, *Álea*, nº 9, 1997, pp. 21-22.
- LALANDA FERNÁNDEZ, C., “Los avatares del real decreto ley 16/1977, regulador de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas: ¿hacia una nueva ley estatal del juego?”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 15, 2005, pp. 561-579.
- LALANDA FERNÁNDEZ, C. “Los avatares del real decreto ley 16/1977, regulador de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas: ¿hacia una nueva ley estatal del juego?” *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 16, 2006, pp. 567-585.
- LALANDA FERNÁNDEZ, C., “Las competencias sobre el juego a raíz de la reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 17, 2006, pp. 573-579.
- LALANDA FERNÁNDEZ, C.; MARTÍN MARTÍN, F. “La aplicación de las actividades de juego en España de la directiva comunitaria relativa a los servicios en el mercado interior (Directiva Bolkestein): Su trascendencia en la oferta empresarial de explotación de las máquinas recreativas del tipo "A", y de las combinaciones aleatorias”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 30, 2010, pp. 53-63.
- LENAERTS, K.; GUTIÉRREZ-FONS, J.A., “The constitutional allocation of powers and general principles of EU law”, *CMLR*, nº 47, 2010, pp. 1629–1669.
- LITTLER A.; FIJNAUT C. (Ed.), *The Regulation of Gambling: European and National Perspective*, Martinus Nijhoff Publishers, Den Haag, 2006.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a., “Una posible vía de aplicabilidad en materia tributaria de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, nº 11, 2010, pp. 47-62.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a., “El derecho de propiedad desde la perspectiva tributaria en un Estado social y democrático de derecho: España en Europa”, *Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UPTC Derecho y Realidad*, nº 20, 2012, pp. 215-258.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a., “La difícil interpretación del derecho de la propiedad como límite en materia impositiva”, *Crónica Tributaria*, nº 145, 2012, pp. 149-179.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a., “La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el tratado de Funcionamiento de la Unión Europea”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 361, 2013, pp. 85-124.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a., “Imposte indirette, equità fiscale e tutela del diritto di proprietà nell’ordinamento europeo”, *Rassegna tributaria*, nº 1, 2016, pp. 122-144.

- LÓPEZ MARTÍN, M.C.; RÍOS BERJILLOS, A.L.; PÉREZ HERNÁNDEZ, P.P., “Ingresos autonómicos: La tributación sobre el juego privado en Andalucía”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº 55, 2009, pp. 103-120.
- LOVEJOY K.A., “A busted flush: Regulation of online Gambling in European Union”, *Fordham International Law Journal*, vol. 37, nº 5, 2014, pp. 1525-1574.
- LOZANO CUTANDA, B., “La nueva ley de regulación del juego: Un panorama de incertidumbres”, *Diario La Ley*, 7645, 2011.
- LOZANO CUTANDA, B.; FERNÁNDEZ PUYOL, I., “Sentencia del Tribunal Constitucional 79/2017 sobre la Ley de Garantía de la Unidad de Mercado: Anulación de la licencia única”, *Diario La Ley*, nº 9058, 2017.
- LOZANO SERRANO, C., “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 97, 1998, pp. 25-52.
- LUCAS DURÁN, M., “Impuestos especiales y aduaneros”, en Merino Jara, I. (Dir), *Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, (2017) pp. 433-472.
- LYCKA, M., “Online Gambling: Towards a Transnational Regulation?”, *Gaming Law Review And Economics*, vol. 15, nº 4, 2011, pp. 179-195.
- LYCKA, M., “The Danish State Aid Case: Application of EU State Aid Rules to Differences in Taxation of Online and Offline Gambling”, *Gaming Law Review And Economics*, vol. 16, nº 4, 2012, pp. 184-192.
- LYCKA, M., “Taxation of Gambling in Europe-Barrier to Entry into New Markets?”, *Gaming Law Review and Economics*, vol. 18, nº 3, 2014, pp. 288-296.
- MANGAS MARTÍN A. (Dir), *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Comentario artículo por artículo*, BBVA, Bilbao, 2008.
- MANTECA VALDELANDE, V., “Regulación del juego en la Unión Europea (I)”, *Unión Europea Aranzadi*, nº 1, 2011, pp. 7-17.
- MANTECA VALDELANDE, V., “Regulación del juego en la Unión Europea (y II)”, *Unión Europea Aranzadi*, nº 2, 2011, pp. 15-26.
- MANTECA VALDELANDE, V., “El régimen del juego en el ámbito de la unión europea”, en HERRÁIZ SERRANO, O. (Coord.), *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 725-865.
- MANZANO SILVA, M^a.E., “Aproximación a la tributación autonómica sobre el juego”, *Nueva Fiscalidad*, nº 11, 2005, pp. 81-134.
- MARFELS, C., “The Monopoly Issue in the Gaming Industry Revisited: The Case of German Casino Gaming” *Gaming Law Review And Economics*, vol. 15, nº 4, 2011, pp. 175-178.

- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Tributos Locales*, nº 112, 2013, pp. 105-118.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, nº 409, 2017, pp. 5-44.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 106, 2000, pp. 181-212.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 109-110, 2001, pp. 111-161.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso Gilly”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, 2009, pp. 291-320.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Situaciones internas y Derecho de la UE. Nuevas perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE2”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 163, 2014, pp. 43-90.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Situaciones tributarias internas y Derecho de la UE: nuevas perspectivas sobre la interpretación del TJUE”, en MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. (Dir), *Impuestos directos y libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 23-88.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., (Dir), *Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016.
- MARTÍN QUERALT, J.B., “La ordenación constitucional del decreto-ley en materia tributaria”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 24, 1979, pp. 553-564.
- MARTÍN QUERALT, J.B., “Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución”, *Palau 14*, nº 4, 1988, pp. 1-28.
- MARTÍN QUERALT, J.B., “En torno a la constitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar”, *Tribuna Fiscal. Revista Tributaria y Financiera*, nº 1, 1990, pp. 55-63.
- MARTÍN QUERALT, J.B., “Recurso de amparo en materia tributaria (Acotaciones al auto del Tribunal Constitucional de 22 de febrero de 1993)”, *Palau 14*, nº 18, 1992, p. 133 y ss.
- MARTÍN QUERALT, J.B., “La fiscalidad del juego y la construcción del Derecho Público”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 28, 1993, pp. 53-57.

- MARTÍN QUERALT, J.B., “El recurso de amparo en materia tributaria”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 150, 2003, pp. 3-5.
- MARTÍN QUERALT J.B., “Una vuelta de tuerca sobre los pilares del sistema tributario”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 211, 2008, pp. 4-7.
- MARTÍN QUERALT, J.B., “Los tributos propios autonómicos y el principio de territorialidad”. En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; ZORNOZA PÉREZ, J.J. (Ed.), *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al Profesor Juan Ramallo Massanet*, Marcial Pons, Madrid, 2014, pp. 261-280.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, G., “Las conclusiones de los abogados generales del tribunal de justicia europeo en asuntos relativos a la selectividad territorial de las medidas fiscales regionales: Del Abogado General Saggio en la cuestión prejudicial sobre el País Vasco (1999) al Abogado General Jääskinen en el Asunto Gibraltar (2011)”, *Forum Fiscal de Gipuzkoa*, nº 182, 2012, pp. 17-31.
- MARTÍNEZ CABALLERO, R.; RUIZ ALMENDRAL, V., “Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Civitas. Revista Española de Derecho Europeo*, nº 20, 2006, pp. 593-640.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 55, 1987, pp. 379-435.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A., "Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 60, 1988, pp. 605-646.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “La Tasa sobre los Juegos de suerte, envite o azar: Comentario a la STC 296/1994, de 10 de noviembre”, *Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*, nº 81, 1996, pp. 19-30.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi, Cizur Menor 2002.
- MATA SIERRA, M^a.T., *El principio de igualdad tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2009.
- MATEO RODRÍGUEZ, L., “Tributación de los beneficios derivados del juego”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 137, 1978, pp. 1221-1261.
- MATEO RODRÍGUEZ, L., “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 39, 1985, pp. 344-364.
- MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho de propiedad y derecho tributario: Una inveterada relación de amor/odio”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 2017, pp. 13-22.
- MIGUEL KÜHN, W. “La conformidad con el Derecho Europeo de la integración de las disposiciones nacionales relativas a la explotación económica de juegos de azar:

Un análisis de la jurisprudencia supranacional europea”, *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 24, 2007, pp. 485-517.

- MORENO GONZÁLEZ, S., “Regional fiscal autonomy from a state aid perspective: The ECJ's judgment in Portugal v. Commission”, *European Taxation*, vol. 47, nº 7, 2007, pp. 328-338.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “La prohibición general de ayudas de estado y el poder tributario de las Comunidades Autónomas de régimen común: ¿es aplicable la jurisprudencia Azores?”, *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, vol. 27, nº 14, 2011, pp. 13-44.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “STJCE 6.9.2006, República Portuguesa/Comisión, as. C-88/03. Ayudas de Estado. Selectividad geográfica y autonomía fiscal”, *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013, pp. 249-258.
- MOSCHETTI, F., “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 269, 2003, pp. 513-562.
- MULDER J., “A new chapter in the European Court of Justice gambling saga: a stacked deck?”, *Legal issues of economic integration*, vol. 38, nº 3, 2011, pp. 243-262.
- MUÑOZ MACHADO, S., “En los confines del Estado de Derecho: La ordenación de los juegos de azar”, *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 49, 1986, pp. 5-18.
- NÁJERA CERRILLO, A., “El juego en Euskadi”, *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, nº 6, 1992, pp. 37-42.
- NIETO MONTERO, J.J., “Los recargos autonómicos sobre tributos estatales”, *Revista de Información Fiscal*, nº 35, 1999, pp. 71-98.
- OLMEDA DIAZ, M., “La tributación sobre el juego: Paternalismo y afectación”, *Palau 14*, nº 2, 1987, pp. 53-76.
- OÑATE RUBALCABA, P., “Las políticas públicas del juego como intervención pública”, en OÑATE RUBALCABA P.; GUSANO SERRANO, G. (Eds.), *La consolidación del juego on line: Realidades y deseos*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pp. 19-22.
- ORDEÑANA GUEZURAGA, I. (Dir), *La Carta de los derechos fundamentales de la unión europea y su reflejo en el ordenamiento jurídico español*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2014.
- ORÓN MORATAL, G., “Notas en torno a la fiscalidad sobre el juego en Francia, Portugal y Suiza”, *Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 2, 1987, pp. 77-90.
- ORÓN MORATAL, G., “Los tributos propios de las Comunidades Autónomas sobre juegos de azar”, *CISS Comunicación*, nº 69 y nº 70, 1989, pp. 44-54 y 34-44.
- ORÓN MORATAL, G., *Régimen fiscal del juego en España*, Tecnos, Madrid, 1990.

- ORÓN MORATAL, G., “La cuantificación de la "tasa" estatal sobre máquinas recreativas con premio y de azar”, *Fiscal Mes a Mes*, nº 1, 1995, pp. 26-29.
- ORÓN MORATAL, G., “Los juegos de azar en el sistema tributario”, *Carta Tributaria*, nº 237, 1995, pp.1-15.
- ORÓN MORATAL, G., “Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 97, 1998, pp. 53-98.
- ORÓN MORATAL, G., “Es hora de arrumbar la tasa sobre el juego”, *Álea*, nº 17, 2000, p. 3.
- ORÓN MORATAL, G., *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas, Práctica del Derecho*, Madrid, 2001.
- ORÓN MORATAL, G., (Dir.), *Poder Tributario y competencia fiscal: en especial el caso de La Rioja*, Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, 2003.
- ORÓN MORATAL, G., “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en RAMALLO MASSANET J.; MARÍN-BARNEVO FABO, D. (Coords). *Los tributos locales*, Civitas- Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pp. 687-770.
- ORÓN MORATAL, G., “Régimen fiscal del juego remoto”, en OÑATE RUBALCABA, P.; GUSANO SERRANO G. (Eds.), *La consolidación del Juego online: realidades y deseos*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pp. 83-99.
- ORÓN MORATAL, G., “Poder financiero, constitución y Unión Europea”, en ORDÓÑEZ SOLÍS, D. (Coord.) *La recepción del derecho de la Unión Europea en España: derechos, mercado único y armonización fiscal en Europa: Liber amicorum en homenaje a Antonio Martínez Lafuente*, La Ley, Madrid, 2013, pp. 453-474.
- PADROL, H.; TALEGÓN VÁZQUEZ, J.; CALDERÓN CARRERO, J.M., “La fiscalidad de la Ley de Regulación del Juego”, *Diario-La Ley*, nº 7644, 2011.
- PADRÓS REIG, C., “El tahúr de Luxemburgo. la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia sobre juegos y apuestas”, *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 26, 2008, pp. 151-190.
- PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en AAVV Estudios homenaje al Profesor Federico de Castro, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, pp. 377-462.
- PALAO TABOADA, C. “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario” en *La hacienda pública en la constitución española*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 277-320.

- PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, 1995, pp. 629-642.
- PALAO TABOADA, C., “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, vol.124, 2005, pp. 767-783.
- PALAO TABOADA, C., “La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, nº 370, 2014, pp. 51-96.
- PALAO TABOADA, C., “La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (Dir.); ZORNOZA PÉREZ, J.J. (Eds.), *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al Profesor Juan Ramallo Massanet*. Marcial Pons, Madrid, 2014, pp. 611-647.
- PALOMAR OLMEDA, A., “La delimitación de la actividad de juego y las actividades asimiladas. régimen administrativo y distribución competencial” En PALOMAR OLMEDA A. (Dir.) *El juego on line*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 265-366.
- PALOMAR OLMEDA, A., “Sobre la nueva regulación del juego”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 10, 2011, pp. 49-62.
- PALOMAR OLMEDA, A., “Un apunte sobre la responsabilidad pública de regulación y control de la actividad de juego en España”, *IDP: Revista de Internet, Derecho y Política = Revista d'Internet, Dret i Política*, nº 15, 2012, pp. 50-60.
- PALOMAR OLMEDA, A., “La regulación del mercado del juego en España: Justificación, modelo previsto y perspectivas de futuro”, *En torno al juego de azar: Actividad, regulación y actores*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pp. 31-122.
- PÉREZ ARRAIZ, J., “La cesión de los tributos sobre el juego”, *Nueva Fiscalidad*, nº 6, 2006, pp. 31-87.
- PÉREZ BERNABEU, B., “El criterio de la selectividad de facto en las ayudas de estado (aplicación en relación con las medidas forales fiscales)”, *Crónica Tributaria*, nº 138, 2011, pp. 135-142.
- PÉREZ DE AYALA, J.L., “Las cargas públicas: principios para su distribución”, *Hacienda Pública Española*, nº 59, 1979, pp. 87-112.
- PÉREZ ROYO, F., “Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional”, en AAVV *La Hacienda Pública en la Constitución Española* Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 13-50.
- PÉREZ ROYO, F., “Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria.” *Revista Española de Derecho Constitucional*, vol. 5, nº 13, 1985, pp. 41-70.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Cívitas, Madrid, 2000.

- PÉREZ ROYO, F., “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derecho Humanos”, *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 109/110, 2001, pp. 23-44.
- PÉREZ ROYO, F., “Cuestiones sobre el poder tributario de las CCAA: La relación entre las disposiciones sobre financiación en los estatutos y la ley orgánica del artículo 157.3”, en PITA GRANDAL, A.M^a., *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pp. 231-238.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., "La fiscalidad en el proyecto de ley de regulación del juego", *Carta Tributaria. Monografías*, nº 10, 2011, pp. 3-16.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., Tributación actual del juego en España, *Carta tributaria. Revista de opinión*, nº 23, 2017, pp. 47-51.
- PESET REIG, M., “Breve historia de los impuestos sobre juegos”, *Palau 14*, nº 2, 1987, pp. 1-11.
- PETURSSON, G.T., *The scope of application EU Fundamental Rights on Member States' action: In search of certainty in EU adjudication*, E. Stein Working Paper, nº 1, 2011.
- PETITBÒ I JUAN, A., “Juego y competencia”, *Estudios de Derecho Judicial*, nº 48, 2003, pp. 301-318.
- PINO ABAD, M., “La regulación penal de los juegos de suerte, envite o azar en su evolución histórica”, *Rudimentos Legales: Revista de Historia del Derecho*, nº 5, 2003, pp. 127-212.
- PINTO, M., “El turismo del juego a comienzos del siglo XX en España, el caso de San Sebastián”, *International Journal of Scientific Management and Tourism*, vol. 3, nº 1, 2017, pp. 269-281.
- PIÑA GARRIDO, L., “Impuestos estatales sobre el juego cedidos a las CCAA: Situación tras la ley 13/2011, de 27 de mayo, de Regulación del Juego”, *Crónica Tributaria*, nº 1, 2012, pp. 27-37.
- POELMANN, E., “Some fiscal issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union”, *Intertax*, vol. 43, nº 2, 2015, pp. 173-178.
- POMED SÁNCHEZ, L.A., “Fundamentos competenciales de la ley estatal del juego” en HERRAIZ SERRANO, O. (Coord.), *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 113-149.
- PONS ALBENTOSA, L., “La tributación del juego en el marco autonómico: Incidencia impositiva y política tributaria”, *Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº2, 1987, pp. 29-52.
- RAMALLO LÓPEZ, F.E., “Las competencias autonómicas en materia de casinos y juegos: El principio de territorialidad. una controversia planteada a propósito de la

sentencia del tribunal supremo 1166/2009”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 27, 2009, pp. 579-588.

RAMALLO MASSANET, J., ”Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 20, 1978, pp. 605-650.

RAMALLO MASSANET, J.; DE LA HUCHA CELADOR, F.; ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Aspectos fiscales de la libre circulación de capitales en la Comunidad Europea”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, nº 38, 1992, pp. 30-98.

RAMALLO MASSANET, J., “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 90, 1996, pp. 237-274.

RAMALLO MASSANET, J., “El decreto-ley en materia tributaria”, *Derecho Privado y Constitución*, nº 17, 2003, pp. 421-448.

RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Granada, Comares, 2001.

RAMOS PRIETO, J., *El Sistema Tributario en el Estado Autonómico. Análisis a la luz del Estatuto de Autonomía para Andalucía de 2007 y la reforma de la financiación autonómica de 2009*, Junta de Andalucía, Sevilla, 2012.

RODRIGO RUIZ, M. A., “Notas sobre el Concierto Económico de 2002 y sobre la prórroga del anterior concierto”, *Nueva Fiscalidad*, nº 8, 2003, pp. 71-119.

RODRIGO RUIZ, M.A., “El desarrollo del principio constitucional de coordinación financiera en los sistemas tributarios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco”. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Madrid, 2005, pp. 1911-1936.

RODRIGO RUIZ, M.A., *Las fuentes del derecho Financiero en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2006.

RODRÍGUEZ BEREIJO A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, 1998, pp. 593-626.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “La Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 192, 2001, pp. 9-22.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El deber de contribuir como deber constitucional: Su significado jurídico”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 125, 2005, pp. 5-40.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica: Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 142, 2009, pp. 379-401.

- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (igualdad tributaria del art. 31.1. CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: El problema del recurso de amparo en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2011.
- RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T., “La imposición directa sobre el comercio electrónico: El límite de los conceptos fiscales tradicionales”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, nº 2, 2015. pp. 1-100.
- RODRIGUEZ BEREIJO, A., *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2016.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La Sentencia del TJUE en el caso "Ivo Taricco y otros" y la aplicación extensiva del principio de efectividad en relación con la persecución del fraude en el IVA”. *Civitas. Revista Española de Derecho Europeo*, nº 58, 2016, pp. 171-198.
- RODRÍGUEZ-IZQUIERDO SERRANO, M., “Condiciones de interpretación para las disposiciones procedimentales estatales en la aplicación del Derecho Europeo: Primacía, efectos colaterales, efecto mariposa”, en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I.; JÁUREGUI BERECIARTU, G., (*Derecho constitucional europeo: actas del VIII Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España*, 2011, pp. 199-217.
- RODRÍGUEZ-IZQUIERDO SERRANO, M., “La posición de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Sistema Constitucional de Fuentes,” *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 39, 2017, pp. 483-514.
- RODRÍGUEZ-IZQUIERDO SERRANO, M., “Pluralidad de jurisdicciones y tutela de derechos: los efectos de la integración europea sobre la relación entre el juez ordinario y el tribunal constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, 2017, pp. 117-150.
- ROMERO RODRÍGUEZ, J.R., “Una perspectiva histórica y actual del derecho de los juegos de azar, loterías y apuestas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 14, 2005, pp. 561-580.
- ROSAS, A.; ARMATI, L., *EU Constitutional Law. An Introduction*, Oxford and Portland Hart Publishing, Oxford, 2010, pp. 278 y 296.
- RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La necesaria eliminación de la tributación especial sobre el juego en España”, en PALOMAR OLMEDA, A. (Dir), *Régimen del juego en España*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pp. 217-256.
- RUIZ ALMENDRAL, V., “¿Vuelta a la casilla de salida?: el Concierto Económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Europeo*, nº 28, 2008, pp. 499-528.
- RUIZ ALMENDRAL, V.; MARTÍNEZ CABALLERO, R., “¿Todo debe cambiar para que todo siga igual?: El irresuelto problema de la incompatibilidad del concierto

económico vasco y el Derecho comunitario”, *Anuario jurídico de La Rioja*, nº 13, 2008, pp. 115-150.

RUIZ ALMENDRAL, V., “Poder financiero foral y Unión Europea: apunte de problemas pendientes” en GORDILLO PÉREZ, L.I. (Coord.), *El poder normativo de Bizkaia en un contexto multinivel y transnacional: retos y desafíos*, Universidad de Deusto, Bilbao, 2012, pp. 159-178.

RUIZ ALMENDRAL, V., “Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: consecuencias de un federalismo fiscal inacabado”, *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 64, 2017, pp. 17-55.

RUIZ GARIJO, M., “STC 111/2001, de 7 de mayo: gravamen complementario a la tasa Fiscal sobre el Juego supuesta vulneración de los derechos a la igualdad y a la tutela judicial efectiva en relación a la tributación de las máquinas tragaperras”, *Crónica Tributaria*, nº 107, 2003, pp. 166-169.

RUIZ-NAVARRO PINAR, J.L., “La libre prestación de servicios de juegos de azar: La normativa europea y reflexiones sobre la futura legislación española del juego online”, *Asamblea: Revista Parlamentaria de La Asamblea de Madrid*, nº 19, 2008, pp. 213-270.

SÁIZ ARNAIZ, A., *La apertura constitucional al Derecho internacional y europeo de los derechos humanos: el artículo 10.2 de la Constitución Española*, CGPJ, Madrid, 1999.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “La legitimidad constitucional de la tasa sobre el juego” en GUIROLA LÓPEZ J.M. (Ed.), *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: Ponencias y comunicaciones españolas : XV jornadas latinoamericanas de derecho tributario* (15. 1991. Caracas), Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1991, pp. 503-526.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 153, 2012, pp. 123-164.

SANZ CABALLERO, S., “Los Derechos fundamentales en el Tratado de Amsterdam: una reforma tímida pero positiva de los Tratados constitutivos”, *Boletín europeo de la Universidad de La Rioja*, nº 4, 1998, pp. 58-77.

SANZ CLAVIJO, A., “La exención de los premios de loterías y juegos de azar en el IRPF desde la perspectiva comunitaria: Notas sobre su reforma y posible incidencia en otros beneficios fiscales”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 231, 2009, pp. 14-24.

SCHNEIDER S., “Point of Consumption vs. Location of Server; UK vs. Gibraltar”, *Gaming Law Review and Economics*, vol. 18, nº 6, 2014, pp. 525-526.

SCHNEIDER S., “The Fight Over Point-of-Consumption vs. Point-of-Supply Taxation in the UK Heats Up”, *Gaming Law Review and Economics*, vol. 18, nº 8, 2014, pp. 791-792.

- SCHNEIDER, S., “Taxation in Regulated I-Gaming Jurisdictions”, *Gaming Law Review and Economics*, vol. 20, nº 1, 2016, pp. 7-8.
- SEMPERE RODRÍGUEZ, F., “La tasa sobre el juego y el gravamen complementario en relación con las máquinas o aparatos de juego”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 35, nº 175, 1985, pp. 69-104.
- SEMPERE RODRÍGUEZ, F., “Nueva Sentencia del Tribunal Supremo sobre la Tasa de Juego (Sentencia de 26 de abril de 1995: Ponente: Sr. A. Llorente Calama). *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 13, nº 2, 1997, pp. 944-960.
- SEMPERE SAMANIEGO, J., “Comentarios al proyecto de ley de regulación del juego” *Datospersonales.Org: La Revista de la Agencia de Protección de Datos de la Comunidad de Madrid*, nº 50, 2011.
- SERRANO GAZTELUURRUTIA, S., *El Concierto Económico Vasco ante el Juez Comunitario*, IVAP, Oñati, 2012.
- SIMÓN ACOSTA, E.A., “Reflexiones sobre las tasas de las haciendas locales”, *Hacienda Pública Española*, nº 35, 1975, pp. 253-304.
- SIMÓN ACOSTA, E.A., “El Convenio Económico”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 98, 1998, pp. 213-246.
- SIMÓN ACOSTA, E.A., *Las tasas de las entidades locales: (el hecho imponible)*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 1999.
- SIMÓN ACOSTA, E.A., “Modelos singulares de financiación autonómica: El régimen foral”, *El sistema de financiación territorial en los modelos de Estado español y alemán*, Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid, 2000, pp. 217-256.
- SIMÓN ACOSTA, E.A., “Cuestiones actuales sobre el Convenio Económico”, *Presente y futuro del régimen foral de Navarra*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pp. 21-42.
- SIMÓN ACOSTA, E.A., “El Convenio y el Concierto”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 744, 2008, p. 19.
- SIMÓN ACOSTA, E.A., “Coordinación del poder tributario de Navarra y del Estado”, en LASARTE ÁLVAREZ (Ed.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pp. 1867-1898.
- SIMÓN ACOSTA, E.A., “El poder tributario de las instituciones forales”, en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 81-90.
- SIMÓN ACOSTA, E.A., “Principios de moderación y no confiscatoriedad. La perspectiva española” en AMATUCCI, F.; ALFANO, R. (Coords.) *Ordinamenti*

tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali. Italia, Spagna e Colombia. Ediz. italiana e spagnola, Giappichelli, Torino, 2017, pp. 25-45.

- SOLER ROCH, M^a.T., “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 2006, pp. 13-23.
- SOLER ROCH, M^a.T., *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*. Universal de Alicante, Lección Inaugural. Curso académico 2011-2012, Universidad de Alicante, Alicante, 2011.
- SORRENTINO, F., “La tutela multilivello dei diritti”, *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, nº 1, 2005, pp. 79-98.
- SOTRES MENÉNDEZ, R., “La Tasa fiscal sobre el juego ¿Impuesto sobre el volumen de negocios?”, *Álea*, nº 11, 1998, pp. 11-15.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Estado actual de la financiación autonómica”, *Revista de Información Fiscal*, nº 21, 1997, pp. 7-37.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “La tributación de los no residentes con establecimiento permanente”, *Responsa iurisperitorum digesta Universidad de Salamanca*, vol. 4, 2000, pp. 299-322.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, *Revista de Estudios Jurídicos*, nº 4, 2003, pp. 275-312.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Madrid, 2005, pp. 1959-2006.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “La financiación de las Comunidades Autónomas: Notas para un balance”, en AAVV, *25 años de financiación autonómica Parlamento de Cantabria*, Universidad de Cantabria, Santander, 2005, pp. 21-40.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “La discriminación tributaria por razón de la residencia en la Unión Europea”, *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 147-186.
- TERRA, B.J.M.; WATTEL, P.J., *European Tax Law*, Kluwer Law International, 2012.
- TORRALBA MENDIOLA, E.C., “Prestadores extranjeros y aplicación extraterritorial de la ley de regulación del juego. Problemas de Derecho Internacional Privado”, en HERRÁIZ SERRANO, O. (Coord), *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 239-272.
- TRAVERSA, E., “Is There Still Tax Room Left in EU Law for Tax Autonomy of Member States’ Regional and Local Authorities?”, *EC Tax Review*, vol. 20, nº 1, 2011, pp. 4-15.

- TRIANA REYES, B., “Límites a los decretos leyes: STC 73/2017, de 8 de junio, sobre la amnistía fiscal”, *Actualidad Administrativa*, nº 9, 2017.
- UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I., *El Derecho Comunitario y el legislador de los Derechos Fundamentales*, IVAP, Oñati, 2001.
- UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA J.I., “La eficacia entre particulares de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia”, *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 39, 2017, pp. 361-386.
- UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I.; RIPOL CARULLA, S., *El Tribunal Constitucional en la encrucijada de los Derechos Fundamentales*, IVAP, Oñati, 2017.
- VALDÉS RUBIO, J. M., "Informe presentado al congreso con motivo del proyecto de ley para reglamentar los juegos de suerte, envite o azar", *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, nº 121, 1912.
- VAN DEN BOGAERT, S.; CUYVERS, A., “Money for nothing?: The case law of the EU Court of Justice on the regulation of gambling”, *Common Market Law Review*, vol. 48, nº 4, pp. 1175-1213.
- VENTURA ESCACENA J., “La tributación sobre el juego en Andalucía” en LASARTE ÁLVAREZ, J. (Ed.), *El debate sobre el Sistema de Financiación Autonómica. Jornadas de Estudio Organizadas Por el Parlamento de Andalucía. XX Aniversario del Estatuto*,. Parlamento de Andalucía / Comares, Granada, 2003, pp. 723-739
- VENTURA ESCACENA, J.; CUBERO TRUYO, A.M., “Vicios en la utilización del decreto-ley en materia tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 123, 2004, pp. 517-558.
- VERBEKE, A.L., “Gambling Regulation in Europe: Moving beyond Ambiguity and Hypocrisy”, en LITTLER, A.; HOEKX, N.; FIJNAUT, C.; VERBEKE, A.L. (Eds), *In the Shadow of Luxembourg. EU and National Developments in the Regulation of Gambling*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2011, pp. 251-259.
- VERBIEST T.; KEULEERS E. “Gambelli Case Makes it Harder for Nations to Restrict Gaming”, *Gaming Law Review*, vol. 8, nº1, 2004, pp. 9-13.
- VILLAR EZCURRA, M., “La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas; consideraciones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el gravamen complementario de las tasas de máquinas de azar”, *Quincena Fiscal*, nº 6, 1997, pp. 35-45.
- VLAEMMINCK, P.; DE WAEL, P. “The European Union Regulatory Approach of Online Gambling and its Impact on the Global Gaming Industry”, *Gambling Law Review*, vol. 7, nº 3, 2004, pp. 177-184.

- VLAEMMINCK P.; VERBEKE, R.; GUZIK B.; VAN DEN BON, J., “Gambling and European Law”, en ROHSLER, C. *The Gambling Law Review*, The Law Review, London, 2017, pp. 11-21.
- VON BOGDANDY, A. *ET ALII*, “Cómo proteger los derechos fundamentales europeos frente a los Estados miembros”, en VON BOGDANDY, A.; UGARTEMENDIA, J.A.; SAIZ ARNAIZ, A.; MORALES, M. (Coords.), *La tutela jurisdiccional de los derechos. Del constitucionalismo histórico al constitucionalismo de la integración*, IVAP/MPI, Oñati 2012, pp. 135-166.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA P., Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria, *Hacienda Pública Española* nº 32, 1975, pp. 145-185.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J.; DE LA HUCHA CELADOR, F. “Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Cuadernos de Actualidad*, nº 8, 1990, pp. 20-27.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., *Los recursos de las Comunidades Autónomas*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996.
- ZORZONA PÉREZ, J.J., “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, nº 232, 1992, pp. 477-488.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J.; GARCÍA CAMPOS, M. “La tasa sobre el juego y su gravamen complementario como impuestos sobre el volumen de negocios”, *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 10, 1997, pp. 523-536.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., “El gravamen complementario de la tasa sobre el juego como impuesto sobre el volumen de negocios”, *Álea*, nº 2, 1995, pp. 3-5.
- ZORNOZA PÉREZ J.J., “El Sistema Español de Tributación del Juego mediante Máquinas”, *Álea*, nº 3, 1996, pp. 8-14.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.; BÁEZ MORENO, A. “La fiscalidad del juego remoto y la nueva ley de regulación del juego. Un análisis constitucional y comunitario del impuesto sobre actividades de juego” en PALOMAR OLMEDA, A. (Coord.), *El juego on line*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 585-616.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La tributación sobre el juego en el nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001”, *Álea*, nº 5, 1996, pp. 3-6.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., “El sistema español de tributación del juego mediante máquinas”, *Álea*, nº 3, 1996, pp. 8-14.
- ZORNOZA PÉREZ J.J., “La tasa sobre el juego y su gravamen complementario: Naturaleza y compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, *Álea*, nº 11, 1997, pp. 17-20.

- ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La tributación del juego de azar: Una reforma necesaria”, *Álea*, nº 18, 2000, p. 10.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La tributación sobre el juego tras la asunción de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas”, *Álea*, nº 11, 1998, pp. 3-6.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., “El régimen tributario del juego remoto”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, nº 27, 2009, pp. 29-43.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., "Notas sobre el concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en la sexta directiva", *Noticias CEE*, nº 19, 1989, pp. 31-37.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Unión europea y monopolios nacionales” en GUSANO SERRANO G.; CASES MÉNDEZ P. (Eds.), *La industria del juego*, Aranzadi-Thomson Reuters, Pamplona, 2009, pp.65-78.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J.; ORTIZ CALLE, E., “Las tasas”, en RAMALLO MASSANET J. (Ed.), *Los tributos locales*, 2ª ed. Civitas- Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pp. 791-917.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J.; BÁEZ MORENO, A. “El impuesto sobre actividades de juego” en HERRÁIZ SERRANO, O. (Coord.) *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la ley estatal 13/2011, de regulación del juego*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 623-670.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Sistema constitucional y modelos de financiación de las CCAA”. En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (Dir.), y ZORNOZA PÉREZ, J.J. (Eds.) *La distribución del poder financiero en España: Homenaje al Profesor Juan Ramallo Massanet.*, Marcial Pons, Madrid, 2014, pp. 19-38.

JURISPRUDENCIA MENCIONADA

Audiencia Nacional

- SAN de 20 de abril de 2015.
- SAN de 15 de junio de 2015.

Audiencias Provinciales

- SAP de Burgos de 18 de abril de 2001.
- SAP de Zamora de 26 de diciembre de 2002.
- SAP de Valencia de 10 de septiembre de 2003.
- SAP de Murcia de 8 de marzo de 2005.
- SAP de Barcelona de 29 de junio de 2005.
- SAP de Islas Baleares de 26 de junio de 2006.
- SAP de Asturias de 21 de septiembre de 2007.
- SAP de Pontevedra de 21 de febrero de 2008.
- SAP de Madrid de 16 de febrero de 2010.
- SAP de Madrid de 6 de junio de 2012.
- SAP de Asturias de 4 de febrero de 2013.

Tribunal Constitucional

- STC 9/1981 de 14 de abril de 1981.
- STC 27/1981 de 20 de julio de 1981.
- STC 37/1981 de 16 de noviembre de 1981.
- STC 3/1983 de 25 de enero de 1983.
- STC 75/1983 de 3 de agosto de 1983.
- STC 114/1983 de 6 de diciembre de 1983.
- ATC 230/1984 de 11 de abril de 1984.
- STC 110/1984 de 26 de noviembre de 1984.
- STC 86/1985 de 10 de julio de 1985.
- STC 98/1985 de 29 de julio de 1985.
- ATC 392/1985 de 26 de noviembre de 1985.
- STC 8/1986 de 14 de enero de 1986.
- STC 34/1987 de 21 de enero de 1987.
- STC 19/1987 de 17 de febrero de 1987.
- STC 37/1987 de 26 de marzo de 1987.
- STC 42/1987 de 7 de abril de 1987.
- STC 52/1987 de 7 de mayo de 1987.
- STC 126/1987 de 16 de julio de 1987.
- STC 19/1988 de 16 de febrero de 1988.
- STC 64/1988 de 12 de abril de 1988.
- STC 109/1988 de 25 de junio de 1988.
- STC 209/1988 de 10 de noviembre de 1988.
- STC 12/1989 de 25 de enero de 1989.
- STC 19/1989 de 31 de enero de 1989.

- STC 45/1989 de 20 de febrero de 1989.
- STC 75/1990 de 26 de abril de 1990.
- STC 76/1990 de 26 de abril de 1990.
- STC 150/1990 de 4 de octubre de 1990.
- STC 111/1991 de 20 de mayo de 1991.
- STC 149/1991 de 4 de julio de 1991.
- STC 150/1991 de 4 de julio de 1991.
- STC 216/1991 de 14 de noviembre de 1991.
- STC 221/1992 de 11 de diciembre de 1992.
- STC 28/1992 de 9 de marzo de 1992.
- STC 53/1993 de 15 de febrero de 1993.
- STC 54/1993 de 15 de febrero de 1993.
- STC 97/1993 de 22 de marzo de 1993.
- STC 183/1993 de 7 de junio de 1993.
- STC 186/1993 de 7 de junio de 1993.
- STC 116/1994 de 18 de abril de 1994.
- STC 146/1994 de 12 de mayo de 1994.
- STC 163/1994 de 26 de mayo de 1994.
- STC 164/1994 de 26 de mayo de 1994.
- STC 214/1994 de 14 de julio de 1994.
- STC 216/1994 de 14 de julio de 1994.
- STC 243/1994 de 21 de julio de 1994.
- STC 296/1994 de 10 de noviembre de 1994.
- STC 308/1994 de 21 de noviembre de 1994.
- STC 49/1995 de 16 de febrero de 1995.
- STC 146/1995 de 5 de octubre de 1995.
- STC 164/1995 de 13 de noviembre de 1995.
- STC 74/1996 de 25 de marzo de 1996.
- STC 134/1996 de 22 de julio de 1996.
- STC 173/1996 de 31 de octubre de 1996.
- STC 80/1997 de 21 de abril de 1997.
- STC 123/1997 de 1 de julio de 1997.
- STC 159/1997 de 2 de octubre de 1997.
- STC 182/1997 de 28 de octubre de 1997.
- STC 183/1997 de 28 de octubre de 1997.
- STC 14/1998 de 22 de enero de 1998.
- STC 55/1998 de 16 de marzo de 1998.
- STC 55/1998 de 16 de marzo de 1998.
- STC 71/1998 de 30 de marzo de 1998.
- STC 137/1998 de 29 de junio de 1998.
- STC 171/1998 de 23 de julio de 1998.
- STC 36/1999 de 22 de marzo de 1999.
- STC 200/1999 de 8 de noviembre de 1999.
- STC 233/1999 de 16 de diciembre de 1999.
- STC 242/1999 de 21 de diciembre de 1999.
- ATC 194/2000 de 20 de julio de 2000.
- STC 1/2000 de 22 de julio de 2000.

- STC 111/2001 de 7 de mayo de 2001.
- STC 96/2002 de 25 de abril de 2002.
- STC 173/2002 de 9 de octubre de 2002.
- STC 93/2004 de 24 de mayo de 2004.
- STC 108/2004 de 30 de junio de 2004.
- STC 168/2004 de 2 de octubre de 2004.
- STC 193/2004 de 4 de noviembre de 2004.
- STC 5/2005 de 17 de enero de 2005.
- ATC 24/2005 de 18 de enero de 2005.
- STC 10/2005 de 20 de enero de 2005.
- STC 33/2006 de 13 de febrero de 2006.
- STC 54/2006 de 27 de febrero de 2006.
- ATC 179/2006 de 7 de julio de 2006.
- ATC 407/2007 de 6 de noviembre de 2007.
- ATC 71/2008 de 26 de febrero de 2008.
- STC 120/2008 de 26 de mayo de 2008.
- STC 342/2008 de 28 de octubre de 2008.
- STC 7/2010 de 27 de abril de 2010.
- STC 19/2012 de 15 de febrero de 2012.
- STC 35/2012 de 12 de abril de 2012.
- STC 119/2012 de 4 de junio de 2012.
- STC 26/2017 de 16 de febrero de 2017.
- STC 37/2017 de 1 de marzo de 2017.
- STC 79/2017 de 22 de junio de 2017.
- STC 110/2017 de 5 de octubre de 2017.
- STC 111/2017 de 5 de octubre de 2017.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos

- STDEH de 23 de julio de 1968, *lingüístico belga*.
- STEDH de 7 de julio 1989, *Tre Traktörer AB v. Sweden*.
- STEDH de 23 de octubre 1990, *Darby contra Suecia*.
- STEDH de 16 de enero 1995, *Travers and others v. Italy*.
- STEDH de 23 de febrero 1995, *Gasus Dosier y Fördertechnik GmbH v. The Netherlands*.
- STEDH de 23 de octubre 1997, *The National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society v. United Kingdom*.
- STEDH de 22 de junio 1999, *Galeotti Ottieri y otros contra Italia*.
- STEDH de 6 de abril de 2000, *Thlimmenos contra Grecia*.
- STEDH de 14 de mayo 2003, *N.K.M. v. Hungary*.
- STEDH de 6 de marzo 2010, *Di Belmonte v. Italy*.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- STJCE de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg*, 30/59.
- STJCE de 12 de noviembre de 1969, *Stauder*, 29/69.

- STJCE de 17 de noviembre de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70.
- STJCE de 14 de mayo de 1974, *Nold*, C-4/73.
- STJCE de 2 de julio de 1974, *República Italiana/Comisión*, 173/73
- STJCE de 16 de enero de 1979, *Sukkerfabriken Nykoebing*, 151/78.
- STJCE de 27 de septiembre de 1979, *SpA Eridania y otros*, 230/49.
- STJCE de 13 de diciembre de 1979, *Hauer*, C-44/79.
- STJCE de 13 de noviembre de 1984, *Racke*, 283/83.
- STJCE de 4 de julio de 1985, *Berkholz*, C-168/84.
- STJCE de 12 de febrero de 1987, *Comisión/Bélgica*, C-221/85.
- STJCE de 3 de marzo de 1988, *Bergandi*, 252/86.
- STJCE de 13 de julio de 1989, *Wachauf*, 5/85.
- STJCE de 13 de noviembre de 1990, *FEDESA*, C-331/88.
- STJCE de 19 de marzo de 1991, *NV Giant*, 109/90.
- STJCE de 18 de junio de 1991, *ERT*, C-260/89.
- STJCE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90.
- STJCE de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, C-300/90.
- STJCE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92.
- STJCE de 24 de marzo de 1994, *Schindler*, C-275/92.
- STJCE de 4 de julio de 1994, *Century Oils Hellas/Comisión*, T-13/94.
- STJCE de 5 de octubre de 1994, *Comisión/Francia*, C-381/93.
- STJCE de 28 de marzo de 1995, *Kleinwort Benson*, C-346/93.
- STJCE de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, C-484/93.
- STJCE de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, C-55/94.
- STJCE de 17 de abril de 1997, *EARL*, C-15/95.
- STJCE de 29 de mayo de 1997, *Kremzow*, C-299/95.
- STJCE de 26 de junio de 1997, *Careda*, C-370/95; C-371/95 y C-372/95.
- STJCE de 26 de junio de 1997, *Familiapress*, C-368/95.
- STJCE de 17 de julio de 1997, *Leur Bloem*, C 28/95.
- STJCE de 18 de diciembre de 1997, *Annibaldi*, C-309/96.
- STJCE de 12 de mayo de 1998, *Esposos Gilly*, C-336/96.
- STJCE de 16 de julio de 1998, *ICI*, C-264/96.
- STJCE de 21 de septiembre de 1999, *Läärä y otros*, C-124/97.
- STJCE de 5 de octubre de 1999, *España/Comisión*, C-240/97.
- STJCE de 21 de octubre de 1999, *Zenatti*, C-67/98.
- STJCE de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, C-55/98.
- STJCE de 13 de abril de 2000, *Karlsson*, C-292/97.
- STJCE de 3 de octubre de 2000, *Danner*, C-136/00.
- STJCE de 22 de noviembre de 2000, *Ferring*, C-53/00.
- STJCE de 5 de diciembre de 2000, *Guimont*, C-448/98.
- STJCE de 22 de octubre de 2002, *Roquette Frères*, C-94/00.
- STJCE de 16 de enero de 2003, *Comisión/Italia*, C-388/01.
- STJCE de 11 de septiembre de 2003, *Anomar y otros*, C-6/01.
- STJCE de 12 de septiembre de 2003, *Konstantinides*, C-475/11.
- STJCE de 3 de octubre de 2003, *Banca Popolare di Cremona*, C-475/03
- STJCE de 6 de noviembre de 2003, *Gambelli*, C-243/01
- STJCE de 13 de noviembre de 2003, *Diana Elisabeth Lindman*, C-42/2002.
- STJCE de 29 de abril de 2004, *Comisión/Portugal*, C-171/02.

- STJCE de 3 de marzo de 2005, *Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck*, C-172/03.
- STJCE de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding*, C-471/04.
- STJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comisión*, C-88/03.
- STJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, C-88/2003.
- STJCE de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04.
- STJCE de 14 de noviembre de 2006, *Kerckhaert and Morres*, C-513/04.
- STJCE de 6 de marzo de 2007, *Placanica y otros*, C-338/04, C-359/04 y C-360/04.
- STJCE, de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04.
- STJCE de 30 de junio de 2007, *Comisión/Dinamarca*, C-150/04.
- STJCE 11 de octubre de 2007, *KÖGÁZ*, C-283/06.
- STJCE de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, C-379/05.
- STJCE de 13 de diciembre de 2007, *United Pan Europe Communications Belgium y otros*, C-250/06.
- STJCE de 18 de diciembre de 2008, *Comisión y España*, T-211/04.
- STJCE de 18 de diciembre de 2008, *Gobierno de Gibraltar y Reino Unido*, T-215/04.
- STJCE de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C-349/07.
- STJCE de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates Association/Comisión*, C-487/06.
- STJUE de 28 de abril de 2009, *Comisión/Italia*, C-518/06.
- STJUE de 8 de septiembre de 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International*, C-42/07.
- STJUE de 6 de octubre de 2009, *Comisión/Reino de España*, C-153/08.
- STJUE de 6 de octubre de 2009, *Comision vs. España*, C-153/08.
- STJUE de 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*, C 169/08.
- STJUE de 19 de enero de 2010, *Küçükdeveci*, C-555/07.
- STJUE de 11 de marzo de 2010, *Attanasio Group*, C-384/08.
- STJUE de 1 de junio de 2010, *Blanco Pérez y Chao Gómez*, C-570/07 y C-571/07.
- STJUE de 3 de junio de 2010, *Sporting Exchange*, C-203/08.
- STJUE de 3 de junio de 2010, *Ladbrokes Betting & Gaming Ltd and Ladbrokes International Ltd*, C-258/08.
- STJUE de 10 de junio de 2010, *Leo Libera*, C-58/09.
- STJUE de 8 de julio de 2010, *Sjoberg & Gerdin*, C-447/08.
- STJUE de 8 de septiembre de 2010, *Winner Wetten*, C-409/06.
- STJUE de 8 de septiembre de 2010, *Stoß y otros*, C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 y C-410/07.
- STJUE de 9 de septiembre de 2010, *Ernst Engelmann*, C-64/08.
- STJUE de 10 de septiembre de 2010, *Carmen Media Group*, C-46/08.
- STJUE de 23 de noviembre de 2010, *Tsakouridis*, C-145/09.
- STJUE de 22 de diciembre de 2010, *DEB*, C-279/09.
- STJUE de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos and Others*, C-78/08 a C-80/08.

- STJUE de 15 de septiembre de 2011, *Dickinger y Ömer*, C-347/09.
- STJUE de 13 de octubre de 2011, *DHL International*, C-148/10.
- STJUE de 8 de noviembre de 2011, *Adria Wien Pipeline*, C-143/99.
- STJUE de 15 de noviembre de 2011, *Dereci y otros*, C-256/11.
- STJUE de 16 de febrero de 2012, *Marcello Costa y Ugo Cifone*, C-72/ y C-77/10.
- STJUE de 10 de mayo de 2012, *Duomo Gpa y otros*, C-357/10 a C-359/10.
- STJUE de 7 de junio de 2012, *Vinkov*, C-27/11.
- STJUE de 12 de julio de 2012, *HIT et HIT LARIX*, C-176/2011.
- STJUE de 12 de julio de 2012, *Currà y otros*, C-466/11.
- STJUE de 19 de julio de 2012, *Garklands v. Rîgas dome*, C-470/11.
- STJUE de 24 de enero de 2013, *Stanleybet International y otros*, C-186/11 y C-209/11.
- STJUE de 21 de febrero de 2013, *Ordine degli Ingegneri di Verona e Provincia y otros*, C-111/12.
- STJUE de 26 de febrero de 2013, *Äkerberg*, C-617/10.
- STJUE de 8 de mayo de 2013, *Libert y otros*, C-197/11 y C-203/11.
- STJUE de 18 de julio de 2013, *Citroën Belux*, C-265/12.
- STJUE de 12 de septiembre de 2013, *Biasci y otros*, C-660/11.
- STJUE de 24 de octubre de 2013, *Metropol*, C-440/12.
- STJUE de 5 de diciembre de 2013, *Venturini y otros*, C-159/12 a C-161/12.
- STJUE de 25 de abril de 2014, *Comisión Europea vs Suecia*, C-480/10.
- STJUE de 30 de abril de 2014, *Pfleger*, C-390/12.
- STJUE de 26 de septiembre de 2014, *Dansk Automat*, T-601/11.
- STJUE de 26 de septiembre de 2014, *Royal Scandinavian Casino*, T-615/11.
- STJUE de 22 de octubre de 2014, *Blanco y Fabretti*, C-344/13 y C-367/13.
- STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12.
- STJUE de 22 de enero de 2015, *Stanley International Betting y Stanleybet Malta*, C-463/13.
- STJUE de 11 de junio de 2015, *Burlington Hungary and others*, C-98/14.
- STJUE de 16 de julio de 2015, *Chmielewski*, C-255/14.
- STJUE de 8 de septiembre de 2015, *Taricco*, C-105/14.
- STJUE de 6 de octubre de 2015, *Târșia*, C-69/14.
- STJUE de 17 de diciembre de 2015, *X Steuerberatungsgesellschaft*, C-342/14.
- STJUE de 28 de enero de 2016, *Rosanna Laezza*, C-375/14.
- STJUE de 23 de febrero de 2016, *Comisión vs Hungría*, C-179/14.
- STJUE de 30 de junio de 2016, *Admiral Casinos*, C-464/15.
- STJUE de 8 de septiembre de 2016, *Domenico Politanò*, C-225/15.
- STJUE de 7 de marzo de 2017, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, C-390/15.
- STJUE de 13 de junio de 2017, *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited*, C-591/15.
- STJUE de 5 de diciembre de 2017, *Taricco II*, C-42/17.

Tribunales Superiores de Justicia

- STSJ de Valencia de 27 de enero de 1998.
- STSJ de Valencia de 31 de julio de 1998.
- STSJ de Cataluña de 5 de octubre de 1999.

- STSJ de Valencia de 18 de abril de 2000.
- STSJ de Valencia de 18 de noviembre de 2004.
- STSJ de Madrid de 15 de junio de 2007.
- STSJ de Castilla La Mancha de 22 de septiembre de 2008.
- STSJ de País Vasco de 18 de mayo de 2009.
- STSJ de Madrid de 22 de abril de 2010.
- STSJ de Valencia de 22 de noviembre de 2010.
- STSJ de Valencia de 22 de febrero de 2011.

Tribunal Supremo

- STS de 30 de mayo de 1985.
- STS de 15 de enero de 1988.
- STS de 16 de enero de 1988.
- STS de 19 de enero de 1988.
- STS de 25 de enero de 1988.
- STS de 13 de febrero de 1988.
- STS de 18 de marzo de 1988.
- STS de 23 de marzo de 1988.
- STS de 29 de marzo de 1988.
- STS de 8 de abril de 1988.
- STS de 11 de abril de 1988.
- STS de 13 de abril de 1988.
- STS de 25 de abril de 1988.
- STS de 26 de abril de 1988.
- STS de 27 de abril de 1988.
- STS de 29 de abril de 1988.
- STS de 13 de mayo de 1988.
- STS de 17 de mayo de 1988.
- STS de 19 de mayo de 1988.
- STS de 20 de mayo de 1988.
- STS de 10 de junio de 1988.
- STS de 13 de junio de 1988.
- STS de 23 de julio de 1988.
- STS de 26 de julio de 1988.
- STS de 9 de septiembre de 1988.
- STS de 12 de septiembre de 1988.
- STS de 14 de septiembre de 1988.
- STS de 16 de septiembre de 1988.
- STS de 19 de septiembre de 1988.
- STS de 23 de septiembre de 1988.
- STS de 5 de mayo de 1990.
- STS de 19 de diciembre de 1990.
- STS de 10 de mayo de 1994.
- STS de 28 de diciembre de 1994.
- STS de 26 de abril de 1995.
- ATS de 3 de noviembre de 1997.

- STS de 31 de julio de 1998.
- ATS de 9 de febrero de 1998.
- ATS de 16 de febrero de 1998.
- ATS de 23 de febrero de 1998.
- ATS de 9 de marzo de 1998.
- STS de 14 de marzo de 1998.
- STS de 19 de noviembre de 1998.
- STS de 4 de diciembre de 1999.
- STS de 5 de enero de 1999.
- STS de 6 de noviembre de 1999.
- STS de 14 de junio de 1999.
- STS de 16 de noviembre de 1999.
- STS de 28 de junio de 1999.
- STS de 14 de junio de 1999.
- STS de 10 de julio de 1999.
- STS de 25 de noviembre de 2000.
- STS de 15 de julio de 2000.
- STS de 22 de septiembre de 2000.
- STS de 6 de octubre de 2005.