

CAPÍTULO 7

FISCALIDAD DEL JUEGO ONLINE

IRUNE SUBERBIOLA GARMENDIA

Profesora de Derecho Financiero y Tributario

Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

1. CONTEXTUALIZACIÓN

En primer lugar quisiera agradecer a la organización de esta jornada, a, Manuel, Tomás y Andrés, la invitación para participar en mesa, acompañada de personas tan cualificadas para hablaros sobre la tributación de lo que es presente pero, sobre todo, futuro, de la industria del juego en España, de la tributación del juego online. Para ello me vais a permitir retrotraerme en el tiempo de forma que podáis entender las razones que fundamentan la estructura de los tributos que en la actualidad gravan este tipo de servicios, el Impuesto sobre Actividades de Juego y la tasa por la gestión administrativa del mismo.

Así, sin necesidad de desplazarnos a civilizaciones mesopotámicas, al tiempo del Ordenamiento de Tafurerías, al de Carlos V o a las Cortes decimonónicas y analizar el tratamiento que el juego les merecía lo que quiero que entendáis es que el juego es algo atávico, consustancial a la esencia humana. Jugamos desde que existimos, como sociedad y como individuos. Jugando de niños interactuamos con nuestros semejantes; adoptamos roles que nos permiten desarrollar las aptitudes para nuestras futuras profesiones. En nuestra edad adulta seguimos jugando; para socializar; para llenar nuestro tiempo de ocio; por el puro placer de hacerlo; porque, en el caso de los juegos de azar nos aportan algo de adrenalina que recorre nuestro cuerpo cuando no sabemos si vamos a ganar o perder lo apostado. Pues bien, a nadie se le escapa que son precisamente estas características del juego de azar, la ociosidad; su absoluta improductividad; el riesgo que entrañan para el patrimonio personal y familiar las que conculcan virtudes moralmente tan arraigadas el trabajo, el esfuerzo y el sacrificio. Precisamente por ello los distintos ordenamientos jurídicos que se han sucedido a lo largo de la historia se han debatido entre su prohibición absoluta y su tácito o expreso consentimiento como mal menor que debía acotarse a determinados juegos y recintos.

Insisto en que no vamos a retrotraernos a tiempos inmemoriales para hablar del juego sino a nuestra historia más reciente, a la Transición, un momento en el que España se abre a nuevas realidades sociales, políticas y económicas. En concreto la máquina del tiempo nos va a llevar a una fecha específica, el 25 de febrero de 1977, fecha en la que se aprueba el Real Decreto Ley 16/1977 por el que se despenaliza la práctica del juego en nuestra nación. Pues bien, la aprobación de este Real Decreto Ley supone, por un lado, no solo la lícita práctica de los juegos de azar, de forma que se pueda prestar este servicio en establecimientos hosteleros a través de máquinas recreativas, en bingos e incluso en casinos, sino que, por otro, supone, también, el adveni-

miento de una nueva fuente de financiación para el erario público: la creación de lo que podríamos señalar como antecedente directo del Impuesto sobre Actividades de Juego, la “tasa” fiscal sobre juegos de suerte envite o azar.

Llegados a este punto conviene hacer un alto en el camino y reflexionar sobre distintas cuestiones. En primer lugar, conviene recordar que en el momento de su despenalización el marco normativo existente era completamente distinto al que tenemos en la actualidad: la Constitución no se había aprobado; no existían las CCAA; y aún quedaban casi dos lustros para que fuéramos parte de los que entonces era la Comunidad Económica Europea. En segundo lugar, tras la legalización del juego el desarrollo de esta actividad ha sido parejo, por un lado, al desarrollo normativo llevado a cabo por nuestro ordenamiento dentro del nuevo marco constitucional, autonómico y europeo, y, por otro, al desarrollo y avance tecnológicos aplicables en la materia.

Por tanto, la evolución normativa en materia de juego es reflejo de la evolución político-territorial de nuestro país, tanto desde un punto de vista estrictamente administrativo como también tributario. El RDL 16/1977, al tratarse de una norma preconstitucional 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. Los artículos 148 y 149 no señalan nada al respecto, por lo que el juego se integraría dentro del concepto de materia residual que proporciona una de las válvulas de cierre de la 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, lo cual ha permitido que antes o después todas y cada una de ellas asuman la competencia sobre el juego privado dentro de sus estatutos. De este modo, son las propias CCAA las competentes para el otorgamiento de las licencias y autorizaciones requeridas para la práctica del juego en su territorio, circunstancia que, como veremos, está directamente ligada 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 restantes Comunidades Autónomas. 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 la 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.

Desde un punto de vista práctico, la imagen que nos devuelve ese panorama normativo resulta un tanto deslavazada y poco operativa para las empresas que ofrecen estos de servicios; administrativamente nos encontramos con 18 autoridades competentes en materia de juego.

Por su parte, en cuanto a la competencia tributaria en la materia, decíamos que el RDL 16/1977 despenaliza el juego y establece las bases de la tributación de los juegos de suerte, envite o azar. En este sentido, la “tasa” fiscal que crea pretende ser heredera de la Tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias regulada en los artículos 36 a 41 del Real Decreto Ley 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tasas Fiscales, ampliando el hecho imponible de la misma. Las razones que justifican la introducción de un nuevo hecho imponible como una ampliación de otro existente mediante este instrumento normativo derivan de la prohibición de crear nuevos tributos mediante real decreto ley establecida en el Texto Refundido de las Leyes Fundamentales, aprobado por Decreto 779/1967, de 20 de abril. Así, 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, esto es, juegos de casino, bingo y máquinas recreativas y de azar. Ello no obstante, en la actualidad, y tras diversos pronunciamientos por parte del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, está generalmente aceptado que se trata de dos figuras tributarias distintas, incluso en su naturaleza.

El camino iniciado con la creación de la “tasa” fiscal que grava la actividad de máquinas de juego se ve jalonado por distintos hitos normativos que van modificando esta figura tributaria hasta llegar a su configuración actual, una configuración en la que se imbrican por un lado, la regulación contenida en el RDL 16/1977 para un ámbito estatal, y cuyo hecho imponible y sujeto pasivo sirve como punto de partida, como fundamento, para la regulación autonómica que, por otro, se desarrolla por las distintas Comunidades Autónomas y Territorios Forales en cuanto al juego territorializado, aquel que se despliega dentro de su ámbito territorial.

Como comentábamos, tras la aprobación de la Constitución a la distribución de competencias sustantivas entre el Estado y las Autonomías, se le suma la atribución de determinadas potestades financieras a las Comunidades con las que nutrir las competencias asumidas en sus respectivos estatutos de autonomía. En la materia que nos ocupa son tres los aspectos a destacar, la propia cesión de la “tasa” fiscal sobre el juego, los recargos autonómicos generados sobre la misma y los tributos propios que gravan la actividad. Así, el germen de la distribución competencial en materia de tributos sobre el juego lo encontramos en la propia Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas cuyo artículo 11 les atribuye la posibilidad de que el producto de las tasas y demás exacciones sobre el juego pueda serles cedido. Tal cesión se limita al rendimiento obtenido en el territorio de las mismas, entendiendo 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 territorio, esto es, cuando el juego se autorice por el Gobernador Civil de la provincia donde haya de practicarse o simplemente cuando se practique en el mismo, incluso, sin autorización.

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 1992-1996. En esta fase, la ausencia de mayores prerrogativas tributarias obliga a las Comuni-

dades Autónomas a la búsqueda de nuevas fuentes de financiación, entre ellas una de las concedidas por el artículo 157.1 de la Constitución, el recargo sobre impuestos estatales, y ello aun cuando, *a priori*, pudiera parecer una contradicción en sí misma la aplicación de un recargo sobre una “tasa” estatal. La controversia suscitada por la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan establecer recargos sobre la “tasa” fiscal que grava el juego, son solventadas por la STC 296/1994, de 10 de noviembre, en la que el Tribunal Constitucional subraya la naturaleza impositiva de esta figura, lo cual permite que el recurso del recargo autonómico en el ámbito de los Tributos sobre el Juego haya sido ampliamente utilizado como fuente de financiación por los entes autonómicos. Nace así en este periodo toda una batería de normas autonómicas que crean recargos sobre la “tasa” estatal sobre el juego que, ello no obstante, salvo en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, son derogadas, a partir del quinquenio 1997-2001, con la entrada en vigor de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias que transfiera las CCAA la competencia normativa sobre todos los elementos esenciales del tributo a excepción del hecho imponible y sujeto pasivo, cuya regulación sigue estando en manos del Gobierno Central. De esta forma las CCAA pasan a “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”. En definitiva, a la vista de las competencias asumidas, “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.

El sistema de distribución competencial en la materia se consolida con los modelos de financiación autonómica de 2001 y 2009 pero, sin embargo 2 años más tarde, la publicación de la Ley 13/2011, que aprueba el Impuesto sobre Actividades de Juego y la Tasa por la Gestión Administrativa del mismo, supone una alteración sobrevenida en el desarrollo de la cesión de competencias en materia de tributos sobre el juego, nos explicamos pero, nuevamente haciendo uso de esa máquina del tiempo. En efecto, el mismo día en el que se publica la ley que regula el sistema de financiación de las CCAA, se publica, también, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y de orden social, cuya Disposición Adicional Vigésima atribuye al Estado competencias en materia de apuestas, (incluso telemáticas) cuando éstas se desarrollen en un ámbito territorial supra-autonómico. En esencia, esta Disposición Adicional 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 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 dicho precepto Disposición Adicional Vigésima de la Ley 24/2001 se declare inconstitucional más adelante 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 Información, 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 este último inciso, finalmente, no llega a concretarse en la Ley 13/2011 que predica su ámbito de aplicación respecto de los juegos desarrollados con un ámbito estatal, no ya en más de una Comunidad Autónoma.

Pues bien, esta atribución de la competencia en materia sustantiva deriva, asimismo, en una suerte de recuperación de la competencia tributaria para el Estado toda vez que el punto número 4 de la misma disposición le conmina 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. De este modo 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*. En esta tesitura, el último eslabón normativo se fragua mediante Ley 13/2011, que además de recuperar para el Estado la competencia en materia de juego cuando este se desarrolla en un ámbito estatal, crea dos nuevos tributos, el Impuesto sobre Actividades de Juego y la Tasa por la gestión administrativa del mismo.

2. IAJ Y TASA POR LA GESTIÓN ADMINISTRATIVA DEL JUEGO

En lo que atañe al primero la gestión, recaudación, liquidación e inspección del impuesto corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien hay que aclarar 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 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 un recargo hasta llegar a un tipo del 20%, lo que en puridad vendría a ser la única competencia normativa cedida a las Comunidades en esta materia.

A mayor abundamiento, la Ley 13/2011 introduce un nuevo cambio en la “tasa” fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar excluyendo de su hecho imponible aquellos que estuvieran sujetos al Impuesto sobre Actividades de Juego, esto es, aquellos que se desarrollan por medios telemáticos en un ámbito estatal. Llegados a este punto, como Ramos Prieto, podríamos indicar que esta modificación ha derivado en un cambio 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”.

Bien, antes de avanzar con el contenido de los tributos que gravan el juego online conviene, de nuevo, que realicemos un alto en el camino para hacer una reflexión sobre las autoridades competentes en la materia de juego tras la aprobación de la Ley 13/2011, pues la existencia de esta nueva ley plantea la presencia de una pluralidad de autoridades competentes cuya determinación en el caso concreto dependerá 1) del ámbito territorial en el que se desarrolla el juego y 2) de su naturaleza virtual o presencial, del canal por el que se presta la actividad.

Las empresas operadoras de juego se han caracterizado siempre por su adaptación a los nuevos usos técnicos y a las costumbres de sus clientes, beneficiándose, en la actualidad, de las posibilidades ofrecidas por Internet, las máquinas auxiliares de apuestas sobre eventos virtuales o las máquinas basadas en servidor, en sus diferentes vertientes. De esta forma hace tiempo que los avances tecnológicos nos permiten distinguir entre juego territorializado, aquél que se desarrolla mediante aparatos o dispositivos físicos ubicados en establecimientos de un determinado territorio, y el juego deslocalizado, aquel otro que si bien se desarrolla, en principio, al amparo de una autorización otorgada por una Administración concreta, se despliega, también en principio, de forma distópica sin que pueda limitarse a un contexto territorial más allá del derivado de los usuarios que, como residentes del mismo, lo ligen a una jurisdicción puntual. En otras palabras, a diferencia del juego físico o territorializado, en el que solo participa una única Administración, el juego en línea plantea la posibilidad de que intervengan dos Administraciones; la primera en relación con la concesión de las licencias pertinentes (Estado o Comunidades Autónomas); la segunda, en relación con los usuarios de este tipo de servicios que pueden o no ser residentes del territorio en el que se faculta el juego *online*, lo que, en su caso, daría pie a la intervención de esa segunda autoridad. Pues bien, en teoría, la posibilidad de que aflore esta segunda Administración se limita 1) a los casos en los que el juego en línea se desarrolla en un ámbito estatal y no autonómico, de forma que la Administración central es la entidad autorizante y la residencia del destinatario del juego determina la Administración autonómica correspondiente a los efectos de aplicarles el recargo de hasta un 20% al que antes hemos hecho mención; y 2) a aquellos otros en los que, siendo el juego autorizado por una determinada Comunidad Autónoma, se desarrolla en más de una de ellas gracias a los acuerdos institucionales suscritos entre distintas Comunidades, lo que ya ha ocurrido, por ejemplo, en el caso de los terminales físicos *online* del bingo electrónico interconectado.

Dicho lo anterior, volviendo a la Ley 13/2011, pasamos, ahora a analizar el contenido concreto de los dos tributos que se regula, el IAJ y la Tasa por la gestión administrativa del mismo. Por ello conviene advertir que, salvo en lo relativo a los juegos sujetos a reserva, el resto de las 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 16/1977,

o a las recogidas en el Decreto 3059/1966 para las rifas, tómbolas o combinaciones aleatorias. 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 presenciales.

Comencemos con el *Impuesto sobre actividades de juego* analizándolo de forma un tanto sintética. En cuanto a su *hecho imponible*, el artículo 48 de la Ley 13/2011 lo delimita 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 con la única salvedad de su medio de comercialización. Esto obliga a que la Disposición final quinta de la Ley 13/2011 se vea obligada a modificar tanto el apartado 1º del artículo 3 del RDL 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. De no ser por esta especificación, cualquiera entendería que el juego telemático, 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 distinta.

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*.

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.

En lo que atañe al *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 su parte, en cuanto a los *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 LGT que operen, organicen o desarrollen las actividades gravadas por este impuesto. En este orden de asuntos son responsables solidarios del pago del impuesto, al menos si no constatan la existencia de los mencionados títulos habilitantes, 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. La norma reza “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 juego con los necesarios títulos habilitantes”. Pues bien, 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. Más aún, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2017 viene incluso a considerar no ya como responsable sino como sujeto pasivo del impuesto al grupo de comunicación audiovisual que se utiliza como plataforma para difundir un juego de rifas emitido por televisión por entender que existe una organización compartida del mismo entre el operador de juego y el operador del medio de comunicación que lo difunde.

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 cuanto a la base imponible, según cada tipo de juego, ésta podrá estar constituida:

- Por los ingresos brutos, 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 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.

Respecto a las cuotas a pagar, éstas vienen a ser el resultado de la aplicación del tipo de gravamen correspondiente (del 5% al 22%) en función, también, de la modalidad de juego sin que existan, a diferencia del RDL 16/1977, cuotas fijas. Finalmente, como 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.

Para terminar con este impuesto indicar que 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.

Dejando a un lado el IAJ, el segundo tributo regulado por la Ley 13/2011 es la *Tasa por la gestión administrativa del juego*. Al tratarse de un tributo vinculado, en principio, a la actividad de la Administración, en concreto a la actividad ejercida por 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 en ella dispuesto, así como por las demás fuentes normativas establecidas por la Ley 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. El presupuesto para que ello pueda realizarse es que dicho servicio sea divisible, de suerte que se pueda imputar a un sujeto concreto. Pues bien, 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 arduamente podría encuadrarse este supuesto dentro de la figura tributaria denominada tasa.

Contraviene, hemos dicho, la LGT pero es que también conculca la propia Ley de Tasas y Precios Públicos, cuando señala que su cuantía no puede exceder del coste que supone al ente público prestar el servicio o la actividad. 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 de la tasa se fije en función de los ingresos brutos de la explotación del sujeto pasivo contraviene, claramente dicho mandato. Todo lo cual 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.

3. OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS

Bien, vamos a dejar a un lado la Tasa por la gestión administrativa del juego para centrarnos en otras figuras tributarias que puedan tener incidencia sobre el juego online, en concreto os comentaré dos cuestiones relativas al IRNR, y a la incidencia que pueda tener el Brexit en este tipo de servicios.

La relación juego territorializado – IRNR hace tiempo que fue aclarada por vía pretoriana. Por ejemplo, a los efectos de este impuesto, 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, 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. 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 requiere que este servidor central de juego, aquél que a sus efectos pudiera considerarse EP, esté ubicado en España.

Para la adjudicación de licencias de juego únicamente se exige 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.

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). 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. 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 significativa en los términos recogidos en la propuesta de la Acción 1, “Abordar los retos de la economía digital para la imposición” del Plan BEPS así como en la propuesta de Directiva comunitaria para regular la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa presentada por la Comisión Europea el pasado 21 de marzo de 2018.

De este modo, 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 país, 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. Debemos recordar que el TRLIRNR acoge en el ordenamiento patrio la definición de EP contenida genéricamente en el MCOCDE cuyo artículo 5 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 (7, 10, 11, 12, 13 y 21). 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, 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 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 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 por la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional permitiría llegar a esa conclusión, reconociendo a aquellos operadores de juego con establecimiento permanente la posibilidad de beneficiarse de las bondades de dicho régimen.

Dejando a un lado la consideración que los tributos sobre el juego tienen a efectos del IRNR, conviene ahora analizar el alcance que desde un punto de vista fiscal pueda llegar a tener un acontecimiento de gran relevancia para la industria del juego, el Brexit, habida cuenta de la importancia que tienen en el mercado *online* español significativas operadoras inglesas o con sede en Gibraltar. Sin entrar en mayores detalles, al día de la fecha se contemplan, aún, dos escena-

rios posibles; un Brexit “blando” con acuerdo respecto a los plazos y relaciones a mantener entre el Reino Unido y la UE tras la salida de la misma del primero, y un Brexit “duro” en el que dicha salida se produciría sin acuerdo, de forma abrupta. Respecto al primero, el último acuerdo negociado (y todavía no aprobado por el Parlamento británico) no recoge medidas particulares en materia de tributación directa, en la que, como hemos dicho, encuadraría el IAJ, y, si bien se refleja un periodo transitorio con medidas de adaptación a adoptar en Reino Unido y Unión Europea, lo cierto es que aunque se pierda la cobertura y ventajas por ser miembro de UE, el Convenio de Doble Imposición suscrito entre el Reino Unido y el Reino de España sería aún aplicable. Por su parte, en caso de Brexit “duro”, en sede del IRNR el efecto salida de la UE implicaría la pérdida de ciertas ventajas, pero a pesar de que no formar parte de los Estados miembros supondría la no exención doméstica de intereses, cánones y dividendos, el CDI daría cobertura (aunque aplicando un tipo del 10% en lugar del 5%) y se perdería el tipo bonificado del 19% para pasar al 24%. Con la salida del Reino Unido de la UE, no solo se verían afectadas empresas de juego británicas como Bet 365, 888, William Hill o GVC del mismo modo, Europa perdería un referente pionero en materia de regulación del juego y se abundaría en las diferencias legales, competitivas y burocráticas que harían difícil la equiparación de los escenarios comunes que son necesarios para un tratamiento global de este tipo de servicios.

Es precisamente en este contexto donde esas diferencias se materializan en la deslocalización de empresas de juego en busca de jurisdicciones más beneficiosas, no solo desde el punto de vista de la regulación puramente administrativa, sino, sobre todo, desde la perspectiva de la tributación aplicable a las licenciatarias de juego. Así, además de las deslocalizaciones impulsadas en territorio español hacia Ceuta y Melilla, dado que una de las condiciones básicas para operar en cualquier mercado regulado dentro de la UE es contar con una licencia de un país europeo, empresas como *888 Holdings* se han cubierto ante posibles escenarios críticos y durante 2018 han recibido licencias de juego, especialmente en jurisdicciones como Malta, para asegurar poder seguir ofreciendo sus servicios en los mercados del Espacio Económico Europeo (EEE) en los que opera. Junto con Malta, una de las localizaciones favoritas de las operadoras de juego online ha sido históricamente Gibraltar. Pues bien, el Brexit plantea multitud de incógnitas para las empresas llanitas licenciatarias de una autorización estatal de juego en línea en España, incertidumbres ligadas, sobre todo al ámbito fiscal.

Para tratar de solventarlas el pasado 4 de marzo de 2019 el Gobierno de España firmó "Ad referendum" un Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte. El acuerdo, pretende que el Peñón deje de ser en la práctica un paraíso fiscal y tiene como principal objetivo, además del establecimiento de los puntos de conexión que resuelvan de forma fehaciente los conflictos de residencia fiscal, eliminar el fraude fiscal y los efectos perjudiciales derivados de las características del régimen fiscal gibraltareño. Para ello establece un régimen reforzado de cooperación entre las respectivas administraciones tributarias que incluye el intercambio de información sobre determinadas categorías de rentas y activos de especial importancia para la lucha contra el fraude en la zona. Del mismo modo, se prevé la adaptación de este régimen a los

estándares de la UE y la OCDE en materia de transparencia, cooperación administrativa, prácticas fiscales perjudiciales y de lucha contra el blanqueo de capitales.

A los efectos que nos interesan, el artículo 2 de este acuerdo internacional recoge, entre otros, los criterios de residencia de las personas jurídicas gibraltareñas, señalando que ésta se establece en España cuando las mismas tengan una relación significativa con nuestro país. Al respecto se determinan cuatro supuestos a la hora de delimitar esa relación significativa: la localización de la mayoría de sus activos o la obtención de la mayor parte de sus ingresos en nuestro país, o bien que la mayoría de sus propietarios o sus directivos son residentes fiscales en España. En este sentido, aquellas licenciatarias gibraltareñas de juego *online* estatal que cumplan con lo recogido en este precepto quedarían exentas de lo antedicho respecto a la aplicación del IRNR en caso de Brexit duro, más aún, les sería de aplicación no sólo el IAJ (aplicable en cualquier caso siempre que tengan un EP en un Estado miembro que les habilite a tener la licencia) sino el Impuesto sobre Sociedades patrio.

4. ÚLTIMAS PALABRAS

Como veis son múltiples las incógnitas que se ciernen sobre la tributación del juego en línea, lo que, sin duda dará pie a que en un futuro podamos hablar de nuevos capítulos que acompañan a la historia de la tributación de los juegos de azar.

Muchas gracias