



universidad  
de león



**FACULTAD DE DERECHO  
UNIVERSIDAD DE LEÓN  
CURSO 2021/2022**

**LA RECTIFICACIÓN DE LA TASA  
FISCAL DEL JUEGO EN CASTILLA Y  
LEÓN DEBIDO A LA CRISIS  
SANITARIA**

**THE RECTIFICATION OF THE GAMING  
FISCAL RATE IN CASTILLA Y LEÓN  
DUE TO THE HEALTH CRISIS**

**MÁSTER EN ABOGACÍA**

**AUTORA: DÑA. ALBA FRANCO MARTÍNEZ**

**TUTORA: DRA. MARTA GONZÁLEZ APARICIO**

# ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS .....</b>	<b>4</b>
<b>RESUMEN .....</b>	<b>5</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>6</b>
<b>OBJETO.....</b>	<b>7</b>
<b>METODOLOGÍA.....</b>	<b>8</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>10</b>
<b>2. LA TASA COMO CATEGORÍA TRIBUTARIA.....</b>	<b>11</b>
2.1. EL TRIBUTO .....	11
2.2. LA CLASIFICACIÓN TRIPARTITA TRIBUTARIA: IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES. ....	13
2.2.1. Impuestos .....	13
2.2.2. Tasas.....	15
2.2.3. Contribuciones especiales .....	17
<b>3. LA CONCEPTUALIZACIÓN DEL JUEGO EN MÁQUINAS “TIPO B” A EFECTOS DE SU TRIBUTACIÓN Y SU REGULACIÓN ACTUAL.....</b>	<b>19</b>
<b>4. LA TASA FISCAL DEL JUEGO .....</b>	<b>24</b>
4.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	24
4.2. RÉGIMEN JURÍDICO .....	25
4.2.1. LA TASA FISCAL DEL JUEGO EN SU REGULACIÓN ACTUAL ESTATAL.....	25
4.2.2. LA TASA FISCAL DEL JUEGO EN SU REGULACIÓN ACTUAL EN LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN.....	26
4.3. HECHO IMPONIBLE Y DEVENGO DEL TRIBUTO.....	28
4.4. SUJETO PASIVO Y RESPONSABLES SOLIDARIOS.....	32
4.5. LA CONTROVERTIDA NATURALEZA JURÍDICA DE LA TASA FISCAL DEL JUEGO .....	33

<b>5. LA SITUACIÓN DE LA TASA FISCAL DE JUEGO ANTE EL CIERRE DE LA HOSTELERÍA PROVOCADO POR LA COVID-19 .....</b>	<b>36</b>
5.1. MEDIDAS ADOPTADAS POR LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ESTATALES Y DE CASTILLA Y LEÓN EN LOS EJERCICIOS 2020 - 2021 DERIVADAS DE LA SITUACIÓN SANITARIA PROVOCADA POR EL COVID-19 .....	36
5.2. MEDIDAS ADOPTADAS DURANTE EL AÑO 2020 POR EL ESTADO Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN RELACIÓN A LA FISCALIDAD DEL JUEGO.....	41
5.2.1. Medidas adoptadas a nivel estatal .....	41
5.2.2. Medidas adoptadas a nivel autonómico .....	41
5.3. POSIBILIDADES PARA LA RECTIFICACIÓN DE LA TASA FISCAL DEL JUEGO EN CASTILLA Y LEÓN.....	44
<b>6. CONCLUSIONES .....</b>	<b>47</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>52</b>

## ABREVIATURAS

Castilla y León.....	CyL
Constitución Española.....	CE
Comunidad Autónoma.....	CA
Comunidades Autónomas.....	CCAA
Empresa operadora.....	E.O
Junta de Castilla y León.....	JCyL
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	IRPF
Ley General Tributaria.....	.LGT
Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas .....	LOFCA
Ley de Regulación del Juego.....	LRJ
Ley de Tasas y Precios Públicos.....	LTPP
Ley Reguladora de las Haciendas Locales.....	LRHL
Número.....	núm.
Obra citada.....	.....ob. cit.
Organización Nacional de Ciegos Españoles.....	ONCE
Página.....	pág.
Sentencia del Tribunal Constitucional.....	STC
Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.....	STSJ
Sentencia del Tribunal Supremo.....	STS
Trabajo de Fin de Máster.....	.TFM
Tribunal Supremo.....	TS

## RESUMEN

El presente trabajo centra su estudio en la tasa fiscal del juego, un tributo que ha generado diversos debates jurídicos y problemáticas desde la legalización del juego que motivó su creación.

El trabajo está dividido tres grandes bloques en relación con el estudio de la mencionada tasa. En primer lugar, se realiza un estudio de los tributos en general, sus características y diferencias para poder, en el siguiente apartado, examinar en profundidad la tasa objeto del presente Trabajo de Fin de Master ( en adelante, TFM).

En segundo lugar, se analiza, la conceptualización del juego y los tributos que genera este sector, para posteriormente, y en profundidad, centrar la atención del estudio en las características, antecedentes históricos, hecho imponible, sujetos intervinientes y naturaleza jurídica de la tasa fiscal del juego para llegar a la conclusión, a través de un estudio jurisprudencial, de que la tasa del juego no es una verdadera tasa.

En tercer lugar, se realizará un resumen de las medidas que las diversas Administraciones públicas de España (estatales y autonómicas) tomaron debido a la crisis sanitaria provocada por la COVID-19 para comprobar, cuál de estas medidas afectaron, y de qué forma, al subsector del juego que trabaja las máquinas “tipo B” de hostelería. Se centrarán los efectos que sufrió el sector, especialmente, en Castilla y León, ya que es la única Comunidad Autónoma, que no tomó medidas para suavizar los efectos de la crisis sanitaria que supusieron un gran impacto para estos empresarios.

Como elemento final del presente TFM, se realizarán las conclusiones que el propio trabajo ha ido generando debido al estudio de la tasa fiscal del juego y se analizará la posible rectificación de la tasa fiscal del juego en Castilla y León debido a las consecuencias de la crisis sanitaria provocada por la COVID 19.

**Palabras clave:** Tasa fiscal del Juego, Ley General Tributaria, Rectificación, Covid-19, Tributo.

## **ABSTRACT**

The present work focuses its study on the gaming tax rate, a tax that has generated various legal debates and problems since the legalization of gaming and its creation.

The work is divided into three large blocks in relation to the study of the aforementioned rate. In the first place, a study of taxes in general, their characteristics and differences is carried out in order to be able, in the following section, to examine in depth the rate that is the object of this.

Secondly, the conceptualization of the game and the taxes generated by this sector are analyzed, to later, and in depth, focus the attention of the study on the characteristics, historical background, taxable event, intervening subjects and legal nature of the tax rate. of the game to reach the conclusion, through a jurisprudential study, that the rate is not a true rate.

Thirdly, a summary will be made of the measures that the various public administrations in Spain (state and regional) took due to the health crisis caused by COVID 19 to verify which of these measures affected, and in what way, the subsector. of the game that works the Type B machines for the hotel industry. The effects suffered by the sector will be focused, especially in Castilla y León, hereinafter C.A., since it is the only Autonomous Community, hereinafter C.A. that it did not take measures to soften the effects of the health crisis.

As a final element of the present, the conclusions that the work itself has been generating due to the study of the tax rate of the game will be made and the possible rectification of the tax rate of the game in the C.A. will be analyzed Castilla y León, due to the consequences of the health crisis caused by COVID 19.

**Key Words:** Gambling tax rate, General Tax Law, Adjustment, Covid 19, Tax.

## **OBJETO**

El presente TFM tiene por **OBJETIVO PRINCIPAL**, el estudio y análisis de la tasa fiscal del juego. Se trata de una categoría tributaria que se analizará de forma teórica con apoyo doctrinal y jurisprudencial, a través de los diversos textos normativos y de la jurisprudencia estatal que lo nos permitirá determinar cuáles son sus características, naturaleza jurídica y hecho imponible.

Los **OBJETIVOS ESPECÍFICOS** perseguidos por este trabajo son:

1. Estudiar las características y diferencias que hay entre los impuestos, contribuciones especiales, y tasas.
2. Analizar el sector del juego, su conceptualización, y los tributos a los que hace frente.
3. Exponer las características que tienen las Máquinas “tipo B” para hostelería desde el punto de vista de su tributación.
4. Enumerar y resumir, las medidas sociosanitarias tomadas por las Administraciones Públicas estatales y autonómicas en el ejercicio de 2020 para comprobar como afectaron a la tasa fiscal del juego y que Comunidades Autónomas tomaron medidas al respecto, y de qué tipo, para suavizar los efectos que la crisis sanitaria provocó a las empresas operadoras, afectadas por la tasa.
5. Estudiar la posible rectificación de la tasa fiscal del juego en Castilla y León debido a la crisis sociosanitaria, y a través de qué procesos y con fundamento en qué normas y jurisprudencia se podría conseguir.

## **METODOLOGÍA**

La **metodología** empleada para realizar el presente trabajo y alcanzar los objetivos perseguidos por el mismo, se enmarca en el método de investigación propio de las Ciencias Jurídicas. Esto es, analizando el contenido de las disposiciones legales aplicables al objeto del trabajo y, de forma subsidiaria, analizando la jurisprudencia sobre el tema.

En relación con la ejecución material del TFM, el procedimiento de elaboración a seguido las siguientes **fases**:

### **I. Obtención de información y documentación.**

Se han utilizado diferentes fuentes para la obtención de información y documentación, fuentes legales, doctrinales, jurisprudenciales y documentación propia del sector del juego que en este caso resulta relevante.

En lo referente a las fuentes legales, se ha estudiado la normativa tributaria referente al juego a nivel estatal y autonómico, así como la normativa de cuando se despenalizó el juego en España y las propuestas de ley futuras presentadas en Castilla y León.

Respecto a las fuentes doctrinales se han utilizado diversas bases de datos, monografías, manuales y artículos de revista especializados en Derecho Tributario y en especial, en la tributación del sector del juego, y la tasa fiscal del juego.

De la misma forma, las fuentes jurisprudenciales empleadas provienen del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en su inmensa mayoría.

### **II. Precisión del objeto del trabajo y su itinerario.**

Tras la lectura y estudio de las fuentes mencionadas en el epígrafe anterior, se elaboró un índice provisional que incluiría el contenido que el trabajo finalmente recogería y un itinerario.



En el mencionado índice se definieron las cuestiones controvertidas que serían objeto de análisis y el objeto principal y objetivos secundarios que se querían alcanzar.

### **III. Redacción del trabajo y conclusiones.**

La fase final del TFM, fue la redacción, comprobación y corrección del trabajo. La redacción se realizó siguiendo las pautas establecidas para los TFM en la Facultad de Derecho de la Universidad de León, incluyendo la información y documentación que anteriormente había recopilado e introduciendo valoraciones propias, especialmente en la parte final del trabajo. La redacción e información, se ha ido modificando según las correcciones de la tutora, que, a su vez, ha indicado de qué forma deberían matizarse ciertos aspectos del contenido y de la redacción del trabajo.

Finalmente, me gustaría agradecer a la tutora Dña. Marta González Aparicio por su disposición, comunicación y eficacia para ayudar a la realización del presente TFM.

## 1. INTRODUCCIÓN

En este trabajo se analiza la regulación, conceptualización y características de la tasa fiscal del juego para Máquinas “tipo B” (para hostelería), así como las posibilidades para su posible rectificación como deriva de la crisis sanitaria, y sin lugar a dudas, también económica y social, en la que España se encuentra inmersa. Esta crisis ha afectado particularmente al sector de la hostelería, pero también a otros sectores que dependen, directa o indirectamente de ésta última, como ocurre con el sector del juego, y muy en particular, el juego desarrollado en los locales en los que se desempeñan tales actividades hosteleras.

Para efectuar este estudio se parte del examen general de las tasas para posteriormente estudiar exhaustivamente a la tasa fiscal del juego. Junto a ello, se analizan las consecuencias jurídicas y “de facto”, que la declaración del Estado de alarma, y sus sucesivas prórrogas, han generado respecto a esta realidad, así como los efectos que las legislaciones territoriales de las diversas Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), han provocado sobre la exigibilidad de esta tasa.

El núcleo de este trabajo es, por lo tanto el sector del juego privado para hostelería, dado que resulta ser un sector muy específico con unas consecuencias económico-tributarias, altamente reseñables, habida cuenta de que mientras en la generalidad de actividades económicas la regla es la tributación en función de ingresos y gastos, en el sector del que se ocupa este TFM se tributa “a tanto alzado”, a través de lo que jurisprudencialmente, se considera una “*mal llamada tasa*” como se evidencia en el apartado 3.2.del presente estudio.

Es por ello que, dadas las circunstancias que en España llevan concurriendo desde el año 2020 y su incidencia sobre el sector del juego, ésta resulta ser una materia idónea para su análisis, con el objetivo último de sustentar la posible rectificación de la tasa fiscal anual del juego en los ejercicios 2020 – 2021 para lo que se realizará un análisis doctrinal y jurisprudencial de la naturaleza de la tasa fiscal del juego en conexión con el estudio de las medidas que las Administraciones Públicas tomaron durante los ejercicios 2020 – 2021 para regular la situación provocada por la crisis sanitaria que estamos viviendo en nuestro País.

## **2. LA TASA COMO CATEGORÍA TRIBUTARIA**

Como punto de partida al estudio que se expone, es preciso delimitar el concepto de tasa como uno de los tipos de tributos recogidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>1</sup> (en adelante, LGT), para lo que se tomará inicialmente el propio concepto de tributo, a fin de ir descendiendo en la triple calificación de esta categoría.

### **2.1. EL TRIBUTO**

El tributo es una categoría jurídica que se aplica a hechos lícitos y que manifiestan capacidad económica, está establecido por la Ley, es debido a un ente público o a otro sujeto que realiza actividades públicas y se concreta en una prestación dineraria. Su finalidad es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es, por otra parte, el mecanismo para hacer frente al deber de contribuir en los ordenamientos con carácter constitucional<sup>2</sup>.

La Constitución de 1978, (en adelante CE), establece en el artículo 31.3. que sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales y personales con arreglo a la ley, lo que no supone considerar como sinónimos los tributos y las prestaciones patrimoniales de carácter público a pesar de que en este precepto constitucional se apunta una especie de equiparación.

Ya la Ley General Tributaria de 1963<sup>3</sup>, definía en su artículo 2 los tributos como los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por la Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. En su apartado segundo este mismo artículo los definía también como medios para obtener los recursos necesarios para sostener los gastos públicos.

Por otro lado, ha sido la jurisprudencia la que ha matizado que ambos conceptos, como señalábamos con anterioridad, no son sinónimos. Así, la Sentencia del Tribunal

---

<sup>1</sup> BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

<sup>2</sup> *Cfr.* CALVO ORTEGA, R.: “Tributo: concepto y tipos.”, en CALVO ORTEGA, R., y CALVO VERGEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero. I Derecho tributario. Parte general y Parte especial*, 20ed., Editorial Civitas, Madrid, pág. 111 y ss.

<sup>3</sup> Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, publicada en el BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1963.

Constitucional (en adelante STC), núm. 185/1995<sup>4</sup> declaró que la aplicación de la Constitución de forma sistemática obliga a no considerar estos conceptos sinónimos según lo artículos 31.3 y 131 de la CE; por su parte, la STC núm.182/1997 de 28 de octubre de 1997 también estableció a este respecto que *“los tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen directa o indirectamente a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (Artículo 31.1. de la Constitución Española). Por el contrario, las prestaciones patrimoniales no tributarias carecen de la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, e incluso los particulares pueden ser sus destinatarios, como ocurre con el pago que los empresarios deben efectuar en favor de los trabajadores en supuestos de incapacidad laboral transitoria derivada de enfermedad o accidente laboral<sup>5</sup>”*.

Aclarada la necesaria separación conceptual debemos evidenciar que la concepción moderna del tributo, que tiene su exponente en los conceptos señalados de nuestro Alto órgano Constitucional, tuvo su comienzo con el constitucionalismo liberal y la separación de poderes en la medida en que las Constituciones liberales del siglo XIX atribuyeron al Parlamento la función de establecer impuestos y contribuciones. Precisamente se atribuye a la doctrina alemana la creación de los *“derechos de injerencia”* que conciben el tributo como una relación de poder, cuyo fundamento nacía del Parlamento como un principio democrático y no como un principio monárquico nacido del rey<sup>6</sup>. No obstante, y a pesar de que fue en este momento cuando el tributo adquiere su conceptualización tal y como lo entendemos hoy, la primera vez que el término tasa se incorporó a nuestro ordenamiento jurídico no fue hasta la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958<sup>7</sup>.

Así las cosas, la LGT de 1963, ya mencionada, categoriza los tributos en varios tipos- Impuestos, tasas y contribuciones especiales además de las exacciones parafiscales- clasificación que ha permanecido hasta nuestros días y que nos obliga, antes de proceder al análisis de La Tasa Fiscal del Juego, a analizar brevemente esta categorización del tributo con especial hincapié en los impuestos y las tasas.

---

<sup>4</sup> STC núm. 185/1995, de 14 de diciembre publicada en el BOE núm. 11, de 12 de enero de 1996.

<sup>5</sup> STC 182/1997, de 28 de octubre de 1997, publicada en el BOE. Núm. 285, de 28 de noviembre de 1997.

<sup>6</sup> Cfr. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario*, 2º edición, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2017 pág. 46.

<sup>7</sup> Ley de 26 de diciembre de 1958 reguladora de tasas y exacciones parafiscales, publicado en el BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1958.

## 2.2. LA CLASIFICACIÓN TRIPARTITA TRIBUTARIA: IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

La LGT vigente recoge tres tipos de tributos; tasas, impuestos y contribuciones especiales. Aunque expondremos el concepto de cada una de estas categorías tributarias, nos detendremos en especial en los impuestos y las tasas, por tener mayor incidencia sobre el tema objeto de estudio de este trabajo, dado que precisamente uno de los problemas que se examinarán en relación a la tasa fiscal del juego, es si su calificación como tasa es correcta, o se trata de otro tributo.

### 2.2.1. IMPUESTOS

El artículo 2 de la LGT define el impuesto como aquellos tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Pero lo que define al impuesto es el fundamento de su hecho imponible ya que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. De tal manera, *“el hecho imponible es un hecho realizado por el propio contribuyente, dado que son sus propios hechos los que en la generalidad de los casos pongan de relieve o exterioricen su capacidad económica; no obstante, no cabe excluir que hechos de terceros –incluso de la propia Administración– sean manifestativos de la capacidad económica de un tercero”*.<sup>8</sup>

De la misma manera que la LGT define impuesto como aquellos tributos exigidos sin contraprestación lo que impone añadir el matiz, como señala Eserverri Martínez de que *“su pago como “prestación” no genera a la Administración una obligación de “contraprestación”*”<sup>9</sup> a diferencia de lo que ocurre con otras categorías tributarias. Tal y como indica Menéndez Moreno<sup>10</sup> *“se puede definir el impuesto como una obligación legal y pecuniaria establecida en favor de un ente público en régimen de derecho*

---

<sup>8</sup> Cfr. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit. pág. 134.

<sup>9</sup> Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.L., y DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho tributario. Parte general*, 7ª Edición, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia 2021, pág. 86.

<sup>10</sup> Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte general* 22º edición, Aranzadi-Thomson-Reuters, 2021, en concreto en la Lección 6 dedicada al estudio de esta categoría.

*público, cuyo deudor manifiesta una capacidad económica caracterizada negativamente por la ausencia de actuación administrativa y positivamente por gravar su renta, patrimonio o consumo. Esta definición permite reconocer [...] que la manifestación de capacidad económica gravada genuinamente en los impuestos tiene una dimensión negativa, en cuanto que en la misma no se produce actividad alguna por parte de los entes públicos, como acontece en cambio en las contribuciones especiales y en las tasas”.*

Los impuestos se pueden clasificar de diversas formas, según atienda a su objeto, al hecho imponible, a su configuración temporal, a los criterios para cuantificar la deuda, o a su clasificación presupuestaria<sup>11</sup>.

En cuanto a las Entidades que pueden establecer impuestos, únicamente tienen esta potestad el Estado y las CC.AA. Estas últimas pueden establecer impuestos propios, como establece el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas<sup>12</sup> (en adelante, LOFCA), pero también pueden ser titulares de impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, es decir, tributos establecidos y regulados por el Estado cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma. La cesión es total si se cede la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate. No obstante sería parcial si se cede la de alguno o algunos de los mencionados hechos imposables, o parte de la recaudación correspondiente a un tributo. En ambos casos, la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley que regule la cesión de tributos. En las CC.AA. de Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla hay peculiaridades debido al derecho histórico de su régimen foral<sup>13</sup>.

El artículo 11 de la LOFCA señala qué impuestos pueden ser cedidos, y el alcance y contenido de la cesión lo desarrollan los artículos 25 y siguientes de la Ley por la que

---

<sup>11</sup> Vid. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. “Categorías de tributos”, en SIMÓN ACOSTA, E. (Dir.), VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (Dir.), SOMÍN YARZA, M.E. (Dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 2º ed., Editorial Aranzadi, 2017, págs. 108-129.

<sup>12</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, publicada en el BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980.

<sup>13</sup> Cfr. RUIZ GARIJO, M. “Tributos Autonómicos”, en CAZORLA PRIETO, L.M (Dir.), CHICO DE LA CAMARA, P. (Dir.) *Introducción al Sistema Tributario*, 5º edición, Editorial Aranzadi, 2020, págs. 733-739 y también en, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.L., y DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho tributario. Parte general*, págs. 165 y ss.

se regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias<sup>14</sup>.

### 2.2.2. TASAS

En este apartado se analizará el concepto de tasa, su regulación y características, para posteriormente, diferenciarla de otra categoría que aparece muy vinculada a las tasas, los precios públicos.

Las tasas según el artículo 2.2ª a) de la LGT son un tributo 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<sup>15</sup>. Parte de la doctrina, con base en la jurisprudencia, considera que esta definición es insuficiente ya que, en relación STC 168/2004 de 6 de octubre de 2004<sup>16</sup>- que resuelve el recurso de inconstitucionalidad contra los artículos de la Ley del Parlamento de Cataluña 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña, que establecen un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil- se puede determinar que el principio de provocación del gasto es el elemento distintivo de las tasas, es decir, el objeto del tributo y no que su hecho imponible sea la realización de una actividad administrativa<sup>17</sup>.

Las tasas tienen tres características generales:

- En primer lugar, deben responder al deber de contribuir, si bien en las tasas es difícil aplicar el principio de capacidad económica, ya que como establece el artículo 8 de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos de 13 de

---

<sup>14</sup> 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, publicado en el BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009.

<sup>15</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, JM, Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 30ª ed., Editorial Tecnos, Madrid, 2019, pág.83.

<sup>16</sup> STC 168/2004, de 6 de octubre de 2004. Recurso de inconstitucionalidad 3726/1997 publicada en el BOE núm. 270, de 9 de noviembre de 2004.

<sup>17</sup> En SIMÓN ACOSTA, E. "El tributo llamado tasa". *Actualidad Jurídica Aranzadi.*, Núm.970/2021, págs. 20 a 22.

abril<sup>18</sup>(en adelante, LTPP), para fijación de las tasas se tendrá en cuenta este principio cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas. Por tanto, se trata de un mandato constitucional que el legislador subordina al principio de equivalencia, de ahí los términos no imperativos. El resultado es que las tasas no cumplen, o lo hacen de modo deficiente, con el principio de capacidad económica.

- En segundo lugar, las tasas deben de ser exigidas por una Administración Pública, es decir, la potestad de exigir tributos corresponde a las Entidades Públicas.

- Por último, su fin primordial es obtener fondos para el mantenimiento del gasto público, pero no su fin exclusivo<sup>19</sup>.

A tenor de lo anterior, el régimen jurídico de las tasas del Estado se regula en la LTPP, que indica en el artículo 10 que tanto el establecimiento de las tasas, como su regulación debe realizarse con arreglo a la Ley, aunque esto no excluye que ésta autorice para que la norma reglamentaria concrete las cuantías exigibles para cada tasa.

Tanto los precios públicos como, las tasas aparecen regulados en la LTPP, siendo figuras que presentan puntos de conexión, por lo que requieren ser diferenciados. Según Vázquez del Rey Villanueva “*los precios públicos son las contraprestaciones pecuniarias que se satisfacen por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público, cuando prestándose tales servicios o actividades también por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados. Los ciudadanos los asumen libre y voluntariamente y no están sometidos a reserva de Ley*”.<sup>20</sup> Desde el punto de vista jurídico, el criterio fundamental para distinguir las tasas y los precios públicos<sup>21</sup> se encuentra en la fuente de la

---

<sup>18</sup> BOE núm. 90, de 15 de abril de 1989.

<sup>19</sup> Cfr. VILLAR ROJAS, F.J. “Dictamen sobre el concepto de tasa de la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable.” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2005, págs. 102 a 117.

<sup>20</sup> Cfr. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit. pág. 134.

<sup>21</sup> Abunda sobre esta cuestión MORENO SEIJAS, J.M.: *La tasa y el precio público como instrumentos de financiación* Papeles de Trabajo IEF, Núm. 7, 1998, pág. 18 y ss., y AGUALLO AVILÉS, A.: *La Dicotomía Prestación Espontánea-Prestación Impuesta. En Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons, Madrid, 1991.



obligación que en el primer caso sería la ley, y en el segundo la voluntad negocial de las partes, es decir, el contrato<sup>22</sup>.

La existencia de los precios públicos se debe a una doble razón. En primer lugar, son utilizados por las Administraciones para gravar prestaciones de servicios no esenciales en régimen de competencia con los sujetos privados. En segundo lugar, esta figura es conveniente para las Administraciones Públicas para no someter esta categoría al régimen más estricto y formal de las tasas (concretamente, mayor extensión en éstas de la reserva de ley y del principio de capacidad económica)<sup>23</sup>. En definitiva, es una forma de no aplicar el régimen tributario a actividades no esencialmente públicas y sí otro más rápido y flexible y que sea más próximo al mercado<sup>24</sup>.

### 2.2.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Para finalizar, en este epígrafe se analizarán las contribuciones especiales relacionado sus características con las de las tasas e impuestos ya que estas categorías, como veremos más adelante, en este trabajo están estrechamente relacionadas, sin presentar grandes afinidades con la que ahora nos ocupa.

La definición que establece la regulación actual, en el artículo 2.2. b) de la LGT, en relación con el artículo 28 del texto refundido de la Ley 2/2004, de 5 de marzo, reguladora de Las Haciendas Locales<sup>25</sup>, (en adelante LRHL), y en el artículo 8.1. de la LOFCA es que las contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. la regulación de las contribuciones especiales la encontramos a nivel local en los artículos 28 a 37 de la LHL, en las CCAA, se contempla en el artículo 8 de la LOFCA en relación con el

---

<sup>22</sup>Cfr. SIMÓN ACOSTA E., “Tasas, Tarifas y Precios Públicos.”, *Revista Quincena Fiscal*.2020, núm.14/2020, págs. 84-99.

<sup>23</sup> Sobre este particular remitimos a HERRERA MOLINA, P.M.: *Los Precios Públicos como Recurso Financiero*. Cuadernos CIVITAS. Editorial Civitas, 1991.

<sup>24</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R. y CALVO VERGEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero*, ob. cit. pág. 87-96.

<sup>25</sup> 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, publicado en el BOE núm. 59., de 09/03/2004.

artículo 157.1 b) de la CE, y a nivel Estatal en la LGT y en el artículo 5.2. de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.<sup>26</sup>

Falcón y Tella<sup>27</sup> apunta que, dentro de las diferentes categorías de tributo, la contribución especial es la más problemática. La distinción entre la tasa y el impuesto es clara a la luz de su hecho imponible, ya que mientras en la primera el hecho imponible es una actividad administrativa (o la utilización del dominio público), en el impuesto son circunstancias relacionadas con el contribuyente, normalmente demostrativas de su capacidad contributiva, sin que esté presente ninguna actividad administrativa. A tenor de esta definición hay parte de la doctrina que considera que la naturaleza jurídica de las contribuciones especiales es una tasa por enriquecimiento que se obtiene en las plusvalías inmobiliarias procuradas por trabajos públicos y otra parte, defiende que la contribución posee una naturaleza de un impuesto especial que responde a la necesidad de que existan aportaciones suplementarias junto a las generales de sostenimiento de servicios públicos<sup>28</sup>.

Igual que sucede con las tasas el fundamento de las contribuciones especiales está en el principio de provocación de costes. Dentro de este ámbito, el principio de capacidad económica juega un papel secundario, en la medida en que sirve como fundamento de la exención del pago para quienes carecen de recursos<sup>29</sup>.

En definitiva, para completar este apartado del trabajo y hacer una última diferenciación entre los tres tipos de tributos encontramos que, en los impuestos, por un lado, y en las tasas y contribuciones especiales, por otro, nos topamos con una acción de los Poderes públicos que afecta a los ciudadanos. Ocurre, sin embargo, que tal acción reviste características distintas en uno y otro caso. La regla general en el impuesto, aunque con alguna excepción, es que la acción de los poderes públicos se destine en principio a todos los ciudadanos de modo general e indeterminado; por el contrario, en la tasa y en la contribución especial tal acción pública afecta de una forma concreta a ciertos ciudadanos en particular; la diferencia entre una y otra reside en que en la tasa la

---

<sup>26</sup> Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, publicada en el BOE núm. 284, de 27/11/2003.

<sup>27</sup> Cfr. FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*. 5.ª edición, servicio de publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, 2016, págs. 254-290.

<sup>28</sup> Cfr. MORENO INOCENCIO, Á.: “La consideración de los espacios naturales protegidos como «servicio público» y sus consecuencias jurídico-tributarias: las contribuciones especiales”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 13/2016, págs. 93-125.

<sup>29</sup> VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: *Lo esencial de Derecho Financiero... Ob., cit.,* pág. 134.

afectación a la que nos referimos se produce de un modo buscado y a propósito, y en la contribución especial de un modo incidental y sin responder a un designio previo y querido<sup>30</sup>. Esta distinción deberá ser tenida en cuenta en el estudio de la tasa del juego que aquí se efectuará.

### **3. LA CONCEPTUALIZACIÓN DEL JUEGO EN MÁQUINAS “TIPO B” A EFECTOS DE SU TRIBUTACIÓN Y SU REGULACIÓN ACTUAL**

El precedente a la regulación del juego se encuentra en la supresión de la prohibición del juego efectuada en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero<sup>31</sup>, donde se permitió la posibilidad de realizar juegos de envite o azar, pero sin posibilidad de autorización por el Servicio Nacional de Lotería Nacional, Organización Nacional de Ciegos, (en adelante ONCE), y otras apuestas que se regularan con normas privativas, despenalizando en el Código Penal la práctica del juego, dejando solo como delito el juego no autorizado<sup>32</sup>.

La generalidad de la doctrina española entiende que, en el ámbito de Derecho privado, la distinción entre apuesta y juego carece de trascendencia ya que ambas modalidades de contrato aleatorio producen idénticos efectos. Se entiende, por lo tanto, que aquellas apuestas en las que el acontecimiento incierto consista en algo diferente de un resultado deportivo, o en general del resultado de un espectáculo, pueden configurarse como juegos de azar, y por tanto estarán sometidas a esta normativa<sup>33</sup>.

La normativa que regula el juego es La Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del Juego<sup>34</sup> (en adelante, LRJ), que regula todos los aspectos del juego, incluido su régimen fiscal a nivel estatal<sup>35</sup>, aunque como veremos posteriormente, son las CC.AA.

---

<sup>30</sup> Cfr. CAZORLA PRIETO, L.M.: *Los conceptos y categorías propios del Derecho Tributario (I)*, 10 edición, editorial Aranzadi S.A.U., 2015, págs. 173-174.

<sup>31</sup> Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, publicado en el BOE núm. 56, de 7 de marzo de 1977.

<sup>32</sup> Vid. BANACLOCHE PALAO, C. “Tributos sobre juegos de suerte, envite o azar. ¿Tasa o impuesto?” *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Núm. 23, 2006, págs.345-429.

<sup>33</sup> Cfr. MATEO RODRÍGUEZ, Luis. “Tributación de los beneficios derivados del juego”. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. 1978. Vol. XXVIII. Núm. 137-Septiembre-Octubre 1978.

<sup>34</sup> Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, publicada en el BOE Núm. 127, de 28 de mayo de 2011.

<sup>35</sup> Cfr. LOZANO CUTANDA, B.: “La nueva regulación del juego. Un panorama de incertidumbres”, *Diario La Ley*, Núm. .7644, 2011.

las que regulan el juego en su territorio. Desde la legalización de los juegos de azar en 1977, la Administración ha visto en ellos una importante fuente de financiación, realizada por una continuada proliferación de los mismos en sus diversas modalidades<sup>36</sup>.

La Ley 4/1998, de 24 de junio<sup>37</sup> define máquinas de juego como aquellos “aparatos manuales o automáticos que, a cambio de un precio fijo, ofrecen al usuario el mero entretenimiento o la posibilidad de obtener un premio” y dentro de ellas, se dividen en diversos grupos, entre los que están las máquinas “tipo B”<sup>38</sup>, que son , también según la ley, aquellas máquinas con premio que a cambio del precio de la partida o jugada conceden al usuario un tiempo de uso o de juego, y eventualmente, un premio en metálico de acuerdo con el programa de juego.

Los establecimientos de hostelería son los únicos establecimientos diferentes a los establecimientos específicos del juego en los que la normativa actual permite instalar máquinas de juego “tipo B” a las Empresas Operadoras del Sector y así lo establece el la Ley 4/1998, de 24 de junio y el Decreto 12/2005, de 3 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento regulador de las máquinas de juego y de los salones recreativos y de juego de la Comunidad de Castilla y León<sup>39</sup>. Por ello, las limitaciones en el ejercicio de la actividad que han sido impuestas a los establecimientos de hostelería en los que se explotaban las máquinas de las empresas operadoras, (en adelante, E.O) que han impedido la actividad objeto de su tributación.

Por lo que se refiere a la tributación del juego, encontramos en el Título VII el Régimen Fiscal del juego<sup>40</sup> que este régimen está compuesto por diferentes tributos: el impuesto sobre las actividades del juego, la tasa por la gestión administrativa del juego, y las denominadas tasas complementarias, dentro de las que se encuentran la tasa fiscal del juego y la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. En los

---

<sup>36</sup> BANACLOCHE PALAO, C. “Tributos sobre juegos de suerte, envite o azar. ¿Tasa o impuesto?” En: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, ob. cit.

<sup>37</sup> Ley 4/1998, de 24 de junio, reguladora del Juego y de las Apuestas de Castilla y León, publicado en el BOCYL núm. 123, de 01/07/1998, «BOE» núm. 197, de 18/08/1998.

<sup>38</sup> También llamadas comúnmente: “Máquinas tragaperras”.

<sup>39</sup> Decreto 12/2005, de 3 de febrero por el que se aprueba el Reglamento de máquinas de juego y de salones recreativos y de juego de Castilla y León publicado en el BOCYL núm. 27, de 09/02/2005.

<sup>40</sup> Cfr. PADROL, H. , TALEGÓN VÁZQUEZ, J., CALDERÓN CARRERO J.M.: “La fiscalidad de la Ley del juego” *Diario La Ley*, Núm. 7644, 2011 y GONZÁLEZ ESPEJO, P., LOPEZ VELAZQUEZ, D.: “La nueva ley del juego”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 30, 2011, págs. 39-45; también con carácter anterior a esta Ley puede verse en MAZÓN HERNÁNDEZ, M.: *Análisis económico, jurídico y fiscal del juego*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007 y ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego en España*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990.

siguientes apartados desarrollaremos brevemente el contenido de cada uno de estos tributos, antes de adentrarnos en la tasa fiscal del juego, que representa el núcleo de este trabajo.

- **El impuesto sobre las actividades del juego.**

Este impuesto es un tributo cedido a las CC.AA, lo que supone que corresponda a las mismas la recaudación obtenida por el gravamen correspondiente a los ingresos por el juego de los residentes de cada CC.AA, y en el que el Estado se reserva lo recaudado por los jugadores no residentes en España y por lo que corresponda a las apuestas mutuas deportivas e hípicas estatales<sup>41</sup>.

El hecho imponible de este impuesto es *“la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal, reguladas en el apartado 1 del artículo 2, (actividades de juego de loterías, apuestas y otras actividades que arriesguen cantidades de dinero sobre resultados futuros y permitan su transferencia entre los participantes con independencia de la destreza del jugador o sean juegos de suerte, envite o azar, las rifas y concursos, los juegos de carácter ocasional, y las actividades de juego transfronterizas, incluyendo entre estas actividades, las de publicidad, promoción y patrocinio de las mismas) así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, asimismo, de ámbito estatal, pese a la exclusión del concepto de juego, reguladas en la letra c) del apartado 2 del mismo artículo, 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”* (Art. 48 de la Ley de Regulación del Juego).

La aplicación de este impuesto, no supuso la derogación de las tasas complementarias que posteriormente estudiaremos, sino simplemente su integración en el mismo<sup>42</sup>.

- **La tasa por la gestión administrativa del juego.**

---

<sup>41</sup> Cfr. DE LA HUCHA CELADOR, F. “Las tasas, los tributos sobre el juego y otros recursos tributarios” en, LÓPEZ LÓPEZ, H. MARTÍNEZ CABALLERO, R. IBÁÑEZ GARCÍA, R. *“Practicum Fiscal”, 1ª edición*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2015, págs. 322-343.

<sup>42</sup> Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J.A. “La «tasa» que grava las máquinas recreativas. Configuración jurídica y problemas de inconstitucionalidad.”, *Crónica Tributaria*, Núm. 151, 2014, págs. 147-190.

El hecho imponible de la tasa por la gestión administrativa del juego es la emisión de certificaciones registrales, dictámenes técnicos de evaluación de conformidad con los sistemas de juego, solicitudes de licencias y autorizaciones, inscripciones en el Registro General de Licencias de Juego, las actuaciones inspectoras o de comprobación técnica de carácter obligatorio establecidas en la ley u otras disposiciones de rasgo legal y las actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego sobre actividades de juego desarrolladas por operadores habilitados y sujetas a supervisión de esta entidad, destinadas a sufragar los gastos de esta Comisión. (Art. 49.2. de la Ley de Regulación del Juego).

Debe señalarse que el hecho imponible relativo a «*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*», ha planteado dudas desde el punto de vista de si nos encontramos realmente ante una tasa. Y ello porque la finalidad de la tasa en este caso es la de sufragar los gastos que derivan de la actividad que lleva a cabo dicha Comisión, no obstante, el pago de la tasa es obligatorio para cualquier operador aun cuando éstos no hayan contribuido al gasto generado por la Comisión Nacional del Juego por lo que la doctrina ha señalado que la naturaleza de este tributo es impositiva en este supuesto, del mismo modo que ocurre con la tasa sobre juegos de suerte, envite y azar<sup>43</sup>.

- **Las tasas complementarias.**

Junto a estos tributos, se establecen dos tasas complementarias:

- La tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar (casinos, bingos, máquinas o aparatos autonómicos), también nombrada “tasa fiscal del juego” establecida en el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos Penales, Administrativos y Fiscales de los Juegos de Suerte, Envite o Azar y Apuestas<sup>44</sup>, aunque su desarrollo normativo se implanta en el Real Decreto 2221/1984, por el que se regula la tasa que grava la autorización u la organización o celebración de juegos de suerte, envite o

---

<sup>43</sup> Cfr. OÑATE RUBALCABA P.; GUSANO SERRANO G.: “La consolidación del juego online: Realidades y Deseos” Conferencias Fundación Codere, Valencia 2011.

<sup>44</sup> Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, publicado en el BOE núm. 56, de 7 de marzo de 1977.

azar<sup>45</sup>. 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.

- La tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, regulada en el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tasas Fiscales<sup>46</sup>. Esta tasa grava las apuestas y combinaciones aleatorias salvo que estuvieras sujetas al Impuesto sobre Actividades del Juego, se exigen por todo el territorio nacional y su exacción corresponderá a la concreta C.A. cuando el ámbito territorial de participación no exceda del suyo propio, en otro caso al Estado cuando el ámbito territorial de participación sea estatal. En las rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias, la tasa se devenga al concederse la autorización y en las apuestas y en las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales la tasa se devengará en el momento en que se inicie su celebración u organización. Además, se declaran exentas de esta tasa las apuestas y sorteos celebrados por el sector público, incluyendo ONCE y Cruz Roja. Asimismo, se mencionan los sorteos de amortización y capitalización legalmente autorizados y las tómbolas diocesanas de caridad. Los sujetos pasivos son sujetos pasivos de las tasas los organizadores de rifas y tómbolas y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de apuestas o desarrollen combinaciones aleatorias con fines publicitarios.<sup>47</sup>

Por lo que se refiere a la regulación autonómica del juego<sup>48</sup>, en Castilla y León la Ley 4/1998, de 24 de junio, reguladora del Juego y de las Apuestas de

---

<sup>45</sup> 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, publicado en el BOE núm. 304, de 20 de diciembre de 1984.

<sup>46</sup> Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de Tasas Fiscales, publicado en el BOE núm. núm. 302, de 19 de diciembre de 1966.

<sup>47</sup> En BUENO MALUENDA, M.C. “El Impuesto estatal y las tasas sobre el Juego”, en MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A.M. (Dirs.), *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*. 14º edición, Editorial Aranzadi, 2017, págs. 941 y ss.

<sup>48</sup> Una idea general de lo que atañe al conjunto de las CCAA puede verse en HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: “Tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas”, *Revista de Estudios Regionales*, Núm. 66, 2003, págs. 201-226 y con posterioridad a la Ley de 2011 en PIÑA GARRIDO, L.:

Castilla y León<sup>49</sup>, indica en su artículo 3 que en esta Comunidad habrá distintos tipos de juegos, los cuales pueden ser gravados. Así, se citan los juegos de bingo, los que se desarrollen mediante el empleo de máquinas de juego incluidas en la Ley, el juego de boletos, rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias, las distintas modalidades de apuestas, el juego de las chapas, los juegos exclusivos de los casinos de juego y las loterías.). Atendiendo a esta amplia tipología, en este trabajo, se abordará la tasa del juego de las máquinas recreativas “tipo B” para hostelería.

#### **4. LA TASA FISCAL DEL JUEGO**

Nos detendremos particularmente en este tributo, que forma parte de las denominadas “tasas complementarias”, por ser el que más controversia está generando en los últimos tiempos debido a su controvertida naturaleza jurídica.

##### **4.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS**

Los antecedentes históricos del régimen jurídico de la tasa del juego lo encontramos en el artículo 52 del Decreto 396/1960, de 3 de marzo por el que se aprueba Impuesto del Timbre<sup>50</sup>, en el que se gravan los billetes de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. Se observa que no ha existido una imposición autónoma sobre el juego en España si no que ha sido gravado a lo largo de la historia de distinta forma, que en ocasiones incidían en una misma capacidad económica o, en último término, en un mismo destinatario o jugador y ello a través de distintas personas (el ganador, su organizador, el fabricante...) <sup>51</sup>.

---

“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*, Núm. 1, 2012, págs. 27-37

<sup>49</sup> BOCL núm. 123 de 01 de Julio de 1998 y BOE núm. 197 de 18 de Agosto de 1998 BOCL núm. 123 de 1 de Julio de 1998 y BOE núm. 197 de 18 de Agosto de 1998.

<sup>50</sup> Decreto 396/1960, de 3 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley y Tarifas de Timbre del Estado, publicado en el BOE núm. 62, de 12 de marzo de 1960.

<sup>51</sup> *Cfr.* SUBERBIOLA GARBIZU, I. *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, Universidad del País Vasco, Donostia, 2017.



Así como la tasa que grava las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias apareció en la reforma tributaria de 1957<sup>52</sup>, sustituyendo el Impuesto industrial y el Impuesto del Timbre antes mencionado, la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar surgió en paralelo a la legalización general de los juegos de azar llevada a cabo durante la transición política, como se ha explicado en el apartado anterior, y se unió, así, a la preexistente tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. En su origen, ambas figuras gravitaban sobre el juego privado ya que los juegos de azar promovidos por el sector público (o asimilado), como las loterías, quinielas, etc., quedaban al margen de la tributación, dada su gestión en régimen de monopolio. Respecto a estos últimos, la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego<sup>53</sup> introduce unos nuevos mecanismos de regulación del juego, alejados de este concepto monopolístico, del que quizás quede sólo como recuerdo el mantenimiento de la reserva en exclusiva de la actividad del juego de loterías de ámbito estatal a favor de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y de la ONCE<sup>54</sup>.

## **4.2. RÉGIMEN JURÍDICO**

Debido a las particularidades de este tributo, para delimitar su régimen jurídico, habrá que atender a la normativa estatal y a la normativa autonómica aplicable al efecto.

### **4.2.1. LA TASA FISCAL DEL JUEGO EN SU REGULACIÓN ACTUAL ESTATAL.**

Establecidos los antecedentes del tributo, en este apartado se expondrán las que normas regulan la tasa fiscal del juego.

En el ámbito estatal, las normas que regulan el juego son:

- La Ley 13/2011, de 27 de mayo de regulación del juego, (en adelante, LRJ).
- El Real Decreto Ley 16/1977 de 25 de febrero en el que se Publicado en BOCL núm. 27 de 09 de Febrero de 2005 regulan los aspectos

---

<sup>52</sup> Ley de 26 de diciembre de 1957 por la que se aprueban para el bienio económico 1958-1959, y reformas tributarias, publicada en el BOE núm. 323, de 27 de diciembre de 1957.

<sup>53</sup> BOE núm. 127, de 28 de mayo de 2011.

<sup>54</sup> Cfr. BUENO MALUENDA, M.C. "El Impuesto estatal y las tasas sobre el Juego", ob. cit., págs. 941-951.

penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas.

- 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.

Actualmente los arriba mencionados Reales Decretos-leyes y la Ley de Regulación del Juego, son los textos normativos que regulan los aspectos referidos al juego en concreto.

#### **4.2.2. LA TASA FISCAL DEL JUEGO EN SU REGULACIÓN ACTUAL EN LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN.**

Junto con la regulación estatal, enumerada en el apartado anterior, se debe hacer referencia a la normativa autonómica por la que se rige la fiscalidad del juego, por tratarse de una competencia parcialmente cedida a las CCAA. En Castilla y León el sector del juego se encuentra regulado en la mencionada Ley 4/1998, de 24 de junio, reguladora del Juego y de las Apuestas de Castilla y León (en adelante LRJ) y por el Reglamento de máquinas de juego y de salones recreativos y de juego de Castilla y León<sup>55</sup>. La LRJ de Castilla y León se verá modificada por una nueva ley, que aún no se ha aprobado y está en fase (ya cerrada) de sugerencias<sup>56</sup>.

En el ámbito autonómico, la tasa fiscal de los juegos de envite, suerte o azar, se encuentra cedida a esta Comunidad en el Título 1, Capítulo 5 del Decreto Ley 1/2013<sup>57</sup> que establece los impuestos cedidos, encontrándose dentro del catálogo de tributos cedidos a la CCAA de Castilla y León (Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas<sup>58</sup> modificada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades

---

<sup>55</sup> BOCL núm. 27 de 9 de Febrero de 2005.

<sup>56</sup> Este proceso puede verse en[(2021/07) Procedimiento para la elaboración del Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 4/1998, de 24 de junio, reguladora del juego y las apuestas en la Comunidad de CyL. (Cerrado)] [02/02/2022] (2021/07) Procedimiento para la elaboración del Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 4/1998, de 24 de junio, reguladora del juego y las apuestas en la Comunidad de CyL. (Cerrado): Popular (21 sugerencias) – Espacio de participación de la Junta de Castilla y León (jcy.es)

<sup>57</sup> 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, publicado en el BOE núm. 180, de 18 de septiembre de 2013.

<sup>58</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, publicada en el BOE núm. 236, de 01/10/1980.

Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias<sup>59</sup>). En concreto, el Estatuto de Autonomía de Castilla y León, reformado por la Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre<sup>60</sup>, regula en el apartado 1 de la Disposición adicional primera los tributos que se ceden a la Comunidad de Castilla y León por la Ley 30/2010, de 16 de julio<sup>61</sup>, 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.

Pues bien, resulta de especial mención a los efectos de este TFM que en nuestra Comunidad Autónoma se introducen en el año 2021 diferentes modificaciones sobre la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar, en relación el devengo y el pago; también se determina como está constituida la base imponible para las máquinas que oferten juegos en servidores informáticos, a través de La ley 1/2021, de 22 de febrero, de Medidas Tributarias, Financieras y Administrativas<sup>62</sup>. Es importante destacar desde un primer momento que el fin principal de las modificaciones normativas que se provocan en la regulación de la tasa es adaptarla a la Ley 6/2017, de 20 de octubre, de medidas de reducción de cargas administrativas para la dinamización empresarial<sup>63</sup>.

La Ley 1/2021, se ocupa en su artículo 30 de los tipos impositivos y cuotas, que en los casos de máquinas recreativas y de azar se determinarán en función de la clasificación de las máquinas establecida en la normativa reguladora del juego y de las apuestas de Castilla y León. En esta tónica, las máquinas recreativas y de azar de un solo jugador (las de hostelería), denominadas “tipo B”, devengarán 900 euros trimestrales, a no ser que estas se encuentren en situación administrativa de suspensión temporal de la explotación, la cuota correspondiente se reducirá al 20 %. (esto es, 180 euros trimestrales). Sobre su entrada en vigor, establece en su Disposición Final Vigésimoprimera que: *“capítulo I y II de la ley entrarán en vigor el día siguiente al de*

---

<sup>59</sup> 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, publicada en el BOE núm. 305, de 19/12/2009.

<sup>60</sup> Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León publicado en el BOE núm. 288 de 1 de diciembre.

<sup>61</sup> 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, publicado en el BOE núm. 173, de 1 de julio de 2010. .

<sup>62</sup> Ley 1/2021, de 22 de febrero, de Medidas Tributarias, Financieras y Administrativas, publicado en el BOCYL Núm.39 de 25 de febrero de 2021.

<sup>63</sup> Ley 6/2017, de 20 de octubre, de medidas de reducción de cargas administrativas para la dinamización empresarial, publicada en el BOE núm. 273, de 10 de noviembre de 2017.

*su publicación en el Boletín Oficial de Castilla y León. Con excepción de los apartados 6, 7 y 8 del artículo 1 por los que se modifican respectivamente los artículos 30, 32 y 33 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, respecto exclusivamente a la regulación para las máquinas recreativas o de azar, que entrarán en vigor el 1 de enero de 2022”, por lo que no nos afectan en los periodos tributarios tratados en este TFM.*

Por otro lado, es preciso indicar también que deberían de haberse aprobado nuevas medidas tributarias en el año 2022, pero éstas están en suspenso al no haber sido aprobado el Proyecto de Ley de Medidas Tributarias<sup>64</sup> al haberse desconvocado las cortes de Cortes de Castilla y León el día 21 de diciembre de 2021, anunciando elecciones anticipadas<sup>65</sup> lo que ralentiza lógicamente la aprobación de cualquier normativa.

### **4.3. HECHO IMPONIBLE Y DEVENGO DEL TRIBUTO**

Entrando ya en materia en este apartado se analizarán dos elementos controvertidos de este tributo como son el hecho imponible y su devengo.

El hecho imponible o presupuesto de hecho tributario es una categoría tributaria esencial que representa el concepto fundamental de la estructura del tributo; tanto es así que cabría decir que el hecho imponible en la teoría del tributo ocupa el mismo lugar que el tipo en la teoría del delito<sup>66</sup>. El artículo 20 de la LGT se ocupa de definir este elemento esencial del tributo señalando 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.

Precisamente la posibilidad de desarrollar lícitamente la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar, con peculiaridades propias, ocasionó la ampliación del hecho imponible de la tasa a este tipo de juegos (fundamentalmente los

---

<sup>64</sup>Vid: Proyecto de Ley de Medidas 2022 | Hacienda y finanzas públicas | Junta de Castilla y León (jcy.es)

<sup>65</sup> Candidaturas presentadas a las Elecciones a las Cortes de Castilla y León convocadas por Decreto 2/2021, de 20 de diciembre, del Presidente de la Junta de Castilla y León, publicado en el BOCYL núm.7. de 12/01/2022.

<sup>66</sup> Cfr. PÉREZ ROYO, F., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 30ª edición, Editorial Aranzadi, 2015, págs. 430-545.

desarrollados en los casinos, los bingos y las máquinas recreativas y de azar). La necesidad de autorización del juego, al menos en el momento inicial, constituyendo en un momento posterior el hecho imponible, la celebración u organización de los mismos, o en particular la explotación de las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos, originó la obligación de satisfacer la tasa fiscal sobre el juego, que constituye el núcleo de la intensa fiscalidad que va a gravar esta actividad económica<sup>67</sup>.

El Real Decreto-ley 16/1977 sobre aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar regula en el artículo 3 que el hecho imponible de la tasa del juego sobre juegos de envite, suerte o azar se constituye con la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar salvo que estas estuvieran sujetas al Impuesto sobre actividades de Juego. Esta interpretación integradora de la totalidad de la norma que contiene esa exacción, permite afirmar que, el elemento material del hecho imponible viene determinado por la celebración u organización del juego. Sin perjuicio de que el fundamento de esta tesis pueda desarrollarse mucho más, resulta determinante el hecho de que el pago del tributo no dependa tanto de la autorización administrativa del juego, como de un hecho ajeno a la intervención administrativa: la celebración u organización del juego. Como impuesto real, solo se tributará cuando el juego se realice en territorio español<sup>68</sup>.

La jurisprudencia y la doctrina han matizado lo establecido en la Ley en relación al hecho imponible, indicando que el hecho imponible no se realiza con la mera autorización, sino que es necesaria la explotación del juego. En este sentido, la STC 126/1987, de 16 de julio, en sus Fundamentos de Derecho octavo a duodécimo, perfila la naturaleza de este tributo, estableciendo que el hecho imponible de la tasa fiscal sobre juegos 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.<sup>69</sup> Por tanto, en la explotación de máquinas recreativas, el hecho imponible adquiere un carácter

---

<sup>67</sup> Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J.A. “La «tasa» que grava las máquinas recreativas. Configuración jurídica y problemas de inconstitucionalidad.” *Crónica Tributaria... ob. Cit.* (págs. 147-190).

<sup>68</sup> Cfr. BUENO MALUENDA, M.C. “El Impuesto estatal y las tasas sobre el Juego”, *ob. cit.*, pág. 941.

<sup>69</sup>STC núm. 126/1987, de 16 de Julio, Pleno del Tribunal Constitucional. RTC 1987/126, publicado en el BOE núm. 191, de 11 de agosto de 1987. Corrección de errores en el texto de la Sentencia número 126/1987, de 16 de julio, del Tribunal Constitucional, publicada en el suplemento al «Boletín Oficial del Estado» número 191, de 11 de agosto, publicado en el BOE núm. 251, de 20 de octubre de 1987.

duradero, pues el elemento temporal forma parte del hecho imponible, consistiendo no sólo en la autorización, sino también en la celebración u organización del juego; asimismo, tiene como característica una duración prolongada que 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.

Así, el Fundamento de Derecho octavo de la mencionada Sentencia establece que la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas es un elemento determinante de la cuantía del tributo (es decir, los rendimientos obtenidos), lo que le aleja de la categoría de las tasas y la acerca cada vez más a un impuesto. Establece, en este sentido, que en el Decreto Ley 16/1977, la cuota se terminaba teniendo en cuenta las cantidades jugadas y aunque con el paso del tiempo esta cuota paso a ser fija, han estado presentes los rendimientos obtenidos, es decir, la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas o aparatos automáticos. *“La dificultad de interpretar el hecho imponible así definido, unida 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 y, en este sentido, cabe configurarla como un elemento necesario para la realización del hecho imponible, pero nunca como hecho imponible en sí.”*

De igual forma, el Fundamento de Derecho duodécimo indica que las características que configuran este tributo, dan lugar a un hecho imponible de duración prolongada y, por tanto, es integrante su dimensión temporal. Este supuesto de hecho, hace deducir que es necesario establecer el periodo de tiempo en el que debe quedar circunscrita la situación del hecho del objeto impuesto.<sup>70</sup> Esta caracterización del aspecto temporal provoca que estemos frente a un impuesto periódico<sup>71</sup>.

En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia, (en adelante, STSJ) de Madrid 118/2012 de 1 de marzo<sup>72</sup>, establece que el abono de las cuotas derivadas de la tasa fiscal no está unida al hecho de la explotación de las máquinas

---

<sup>70</sup> Cfr. ACHILLE DONATO, G. *Istituzioni di diritto tributario*. Séptima Edición. Milán: Editorial Giuffrè, Milán, 1972.

<sup>71</sup> Vid. MATEO RODRÍGUEZ, L. “Tributación de los beneficios derivados del juego”. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, ob. cit. págs.1221-1261.

<sup>72</sup> STSJ, núm. 118/2012 de 1 de marzo, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 9ª. JT 2012/498.

recreativas, como pretende la Administración, sino al hecho de que cuenten con la debida autorización para su explotación. En este sentido, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3, primero, del Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero, constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar. De tal manera que si el hecho imponible de la tasa referida concurre cuando las máquinas recreativas por las que se va a exigir la tasa se encuentran debidamente autorizadas, ello implica que, si carecen de autorización para su funcionamiento, como es el caso, no concurre el hecho imponible y por tanto no se tiene obligación de abonar la citada tasa pues no concurre el hecho imponible que justifica su exacción. Todo lo anterior, sin perjuicio de que tener una máquina instalada y en funcionamiento careciendo de autorización pueda ser objeto de otros expedientes sancionadores, pero no de la infracción consistente en dejar de ingresar las cuotas tributarias relativas a la citada Tasa Fiscal porque no se tenía obligación de hacerlo<sup>73</sup>

Esta definición del hecho imponible que matiza la jurisprudencia entronca con la problemática en la determinación de la naturaleza jurídica de este tributo, que posteriormente se abordará.

El Tribunal Supremo, (en adelante, TS), por su parte, ha perfilado este tributo principalmente en dos sentencias que, aunque marcan el camino, lo hacen en líneas muy generales, al estudiar únicamente lo relativo a las cuestiones de inconstitucionalidad que están resolviendo. Las sentencias, por tanto, que el TS ha dictado en referencia a la tasa, suelen tratar sobre asuntos muy similares relacionados con reclamaciones frente al gravamen<sup>74</sup>.

A tenor de lo anterior, la naturaleza impositiva de esa figura fiscal sobre la que se establece el recargo, ya apuntada en la STC 126/87 reiteradamente declarada por el TS y coincidente con la opinión generalmente admitida por la doctrina resulta de la configuración que al hecho imponible confiere el art. 3 del RDL 16/77 que si bien incluye, al lado de la organización y celebración del juego, la autorización administrativa, son aquellas dos actividades de los particulares las que determinan el sujeto pasivo, es decir, los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la

---

<sup>73</sup> *Ídem*.

<sup>74</sup> Entre otras las STS 1947/1998 14 de marzo de 1998 o la de 17 de diciembre DE 1998 del mismo Tribunal.

celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar y es el producto de la actividad de juego lo que constituye la base del tributo.

Respecto del devengo de este tributo, dispone el art. 3.5.2 del Real Decreto-ley que regula los aspectos administrativos, penales y fiscales de los juegos de suerte envite o azar que tratándose de máquinas o aparatos automáticos 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. En el primer año el devengo coincidirá con la autorización, abonándose en su entera cuantía según los importes fijados en el apartado 4o anterior, salvo que aquélla se otorgue después del 1 de julio, en cuyo caso, por ese año, se abonará solamente el 50 por 100 de la tasa*”. Aunque este régimen de devengo se asemeja más al propio de una tasa, la base imponible de este tributo acerca más su naturaleza jurídica a la de un auténtico impuesto<sup>75</sup>.

#### **4.4. SUJETO PASIVO Y RESPONSABLES SOLIDARIOS**

A colación del apartado anterior y según lo establecido en el artículo tercero Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por un lado, serán sujetos pasivos de la tasa los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar. Por otro lado, serán responsables solidarios de la tasa los dueños y empresarios de los locales donde se celebren.

No plantea grandes problemas interpretativos esta definición. Pero sí se debe matizar que es necesario estar en posesión de autorización administrativa para ser sujeto pasivo por dos razones, en primer lugar, disipa la posible confusión en aquellos casos donde la persona física o jurídica organizadora del juego sea distinta al titular del local donde se celebre, y, en segundo lugar, esta puntualización ratifica la anteriormente mencionada, configuración del hecho imponible<sup>76</sup>.

La única problemática posible la encontramos de la mano de los “responsables solidarios” en algunos casos. Por ejemplo, en los establecimientos hosteleros en los que hay máquinas de juego, el dueño del negocio, participa de forma efectiva y real en la

---

<sup>75</sup> Cfr. HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. “Tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas.” *Revista de Estudios Regionales*. Núm. 66, año 2003 mayo-agosto, págs. 201-226.

<sup>76</sup> Cfr. MATEO RODRÍGUEZ, L. Tributación de los beneficios derivados del juego. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, ob. cit. págs. 1221-1261.



celebración del juego. Tanto el titular de la empresa operadora como el empresario hostelero participan en la explotación de la máquina cada uno de ellos, aportando aspectos esenciales para el desarrollo de la misma<sup>77</sup>. Aunque haya parte de la doctrina, que considere que por tanto, el empresario hostelero no es solo un “responsable solidario”, zanjó esta polémica el TS en la Sentencia de 3 de marzo de 1984, estableciendo que no hay lesión al derecho fundamental de igualdad, al no resultar gravados por el Real Decreto los dueños de los locales donde se instalan las máquinas, si no que los dueños de los establecimientos en los que se sitúan las máquinas de juego, tienen una relación de derecho privado ajena a la relación tributaria, el hecho gravado se basa en la titularidad de la máquina, no en la cesión de sus locales para poder instalar las máquinas<sup>78</sup>.

#### **4.5. LA CONTROVERTIDA NATURALEZA JURÍDICA DE LA TASA FISCAL DEL JUEGO**

A lo largo del trabajo se han ido haciendo advertencias sobre lo que la jurisprudencia y doctrina ha establecido sobre el impuesto, o mal llamada tasa del juego, en atención a su discutida naturaleza jurídica<sup>79</sup>.

El debate de la naturaleza jurídica de este tributo, comienza en una posible violación del artículo 157.1.a) de la CE, ya que responden al “*nomen iuris*” de tasas, una categoría que la Constitución no prevé la cesión a las CC.AA. de estos tributos. Pero, aunque la doctrina fue unánime en cuanto a que la tasa no violaba el artículo 157 CE, el verdadero análisis fue la naturaleza jurídica de la tasa, como realmente una tasa o un impuesto.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> Cfr. SUBERBIOLA GARBIZU, I. *Lectura crítica de la configuración jurídica de los tributos que gravan la actividad de máquinas de juego conforme a su normativa de influencia*, ob. cit.

<sup>78</sup> Vid. STS 1364/1984, de 3 de marzo de 1984. Sala de lo Contencioso Administrativo.

<sup>79</sup> Cfr. MORENO, S.: La TASA FISCAL aplicable a las MÁQUINAS DE JUEGO y el COVID-19 en <https://www.azarplus.com/la-tasa-fiscal-aplicable-a-las-maquinas-de-juego-y-el-covid-19/> (consultado el 2 de febrero de 2022)

<sup>80</sup> Cfr. HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. “Tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas”, *Revista de Estudios Regionales*, ob. cit. págs. 201-226.

Ha sido la jurisprudencia del TC, la que, analizando las características de la llamada tasa fiscal del juego, para finalmente afirmar que realmente, su naturaleza jurídica no es de tasa, si no que verdaderamente es un impuesto.

La STC 296/1994, de 10 de noviembre<sup>81</sup>, se pronuncia en este sentido para resolver una cuestión de inconstitucionalidad relativa a la creación de un recargo autonómico de la Tasa, por parte de Cataluña en el año 1987. En esta sentencia el TC afirma ya claramente que no constituye una tasa, sino un auténtico impuesto estatal que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios estableciendo que no se pretende con la tasa una contraprestación proporcional del coste de un servicio o la realización de una actividad en régimen de Derecho Público, si no 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.*” Y para más, esta misma sentencia establece en el FD.4º que este tributo solo tiene de tasa su denominación legal, ya que establece que sería más allá de su denominación legal, su naturaleza propia y específica es la que determinará a que régimen jurídico están sometidas. Continúa la sentencia, haciendo referencia a la modificación que sufrió el apartado a) del artículo 26 de la LGT por la disposición adicional 1º de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Esta ley contiene la definición de tasa y de impuesto, derivando de estas definiciones que el hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Administración Pública y el del impuesto se relaciona con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo, es decir, actividad privada<sup>82</sup>.

De acuerdo con esas ideas diferenciadoras, que no pretenden en modo alguno ser rigurosamente exhaustivas, resulta evidente que el régimen jurídico de la figura impositiva, establecido en el RDL 16/77 y completado por disposiciones posteriores, especialmente los Reales Decretos Leyes 9/80 y 2221/84 se estructura como un "impuesto estatal", y en tal condición ha sido cedido a la Comunidad Autónoma de Cataluña por la Ley 41/81 y en general al resto de las Comunidades por la Ley 30/83.

---

<sup>81</sup> STC núm. 296/1994 de 10 noviembre, Pleno del Tribunal Constitucional. RTC 1994\296, publicada en el BOE núm. 298, de 14 de diciembre de 1994.

<sup>82</sup> Cfr. 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 Aranzadi*, Compendio 1996.

Todo ello nos conduce a la conclusión de que el tributo sobre el juego creado por el art. 3 del RDL 16/77 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, el tributo de referencia, pese a su denominación legal, es un verdadero impuesto estatal, cedido a la Generalidad de Cataluña por la Ley 41/81 y de manera general a todas las Comunidades Autónomas por la Ley 38/83 sobre el cual la Comunidad de Cataluña en ejercicio legítimo del poder tributario que le confieren los arts. 133,2 y 157,1 a) CE, 44,6 de su Estatuto de Autonomía, 4,1 c) y d), 11,1 f) y 12,1 LOFCA, puede imponer el recargo fiscal aquí cuestionado, que pasa a integrar la Hacienda autonómica como recurso tributario propio plenamente constitucional<sup>83</sup>.

En la misma línea que el TC se reafirman dos sentencias del TS, En primer lugar la STS 3688/1988, de 17 de mayo<sup>84</sup>, apuntando en el Fundamento jurídico tercero que el hecho imponible constituido por; como he venido diciendo a lo largo del trabajo, la celebración u organización de juegos, no es equivalente a la prestación o realización de un servicio o actividad por la Administración, y esto: *“les separa del concepto estricto de tasa, como contraprestación, para aproximarlo a una exacción más parecida a un impuesto”*.

Así las cosas, y siguiendo la misma línea jurisprudencial, establece la STS 14 de marzo de 1998<sup>85</sup> en su Fundamento de Derecho tercero que: *“El tributo sobre el juego es, en definitiva, una figura fiscal distinta de la categoría de las tasas, y, por tanto, no puede soportar válidamente una actualización nacida para las simples tasas.”*

Así pues, como es de sobra conocido, existe jurisprudencia que equipara la tasa fija anual del juego a un impuesto, por lo que su exigibilidad en el momento actual conculcaría frontalmente con el principio de capacidad contributiva (recogido en el artículo 31. 3 de la CE) que es exigible en todos los tributos, lo que implica que el

---

<sup>83</sup> Cfr. CASCAJERO SÁNCHEZ, M.A.: La "tasa" fiscal sobre el juego que grava las máquinas recreativas "Tipo B" y los recargos autonómicos”, *Nueva Fiscalidad*, Núm. 1, 2003, págs.. 45 y ss. .

<sup>84</sup> STS 3688/1988, de 17 de mayo de 1988. (VLEX 211945823).

<sup>85</sup> STS 14 de marzo de 1998. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2º. (RJ 1998\1947).

hecho imponible (la autorización, y en su defecto, la celebración del juego), simplemente, no se realiza; por tanto, la tasa fiscal sobre el juego no se puede exigir cuando las máquinas de juego no se han podido explotar por mandato legal.

## **5. LA SITUACIÓN DE LA TASA FISCAL DE JUEGO ANTE EL CIERRE DE LA HOSTELERÍA PROVOCADO POR LA COVID-19**

A la controvertida naturaleza jurídica de la tasa fiscal del juego se ha añadido, recientemente, un problema adicional, provocado por la situación de crisis sanitaria en la que España se encuentra inmersa desde el año 2020 y, particularmente, por las medidas que se han adoptado por parte de los organismos estatales y autonómicos para paliar esta situación. En concreto, los días en que los establecimientos de hostelería han estado cerrados o con una actividad muy limitada han incidido de manera directa en la actividad del juego, repercutiendo en esta tasa. Aunque algunas autonomías, como señalaremos, han adoptado medidas al respecto, no en todas ha sido así, lo que plantea una situación ya no solo de inadecuación de este tributo, también de evidente desigualdad territorial.

Es por ello que en este epígrafe se expondrán, en primer lugar, las medidas adoptadas por las Administraciones estatales y autonómicas que suponen el cierre de la hostelería, la incidencia del cierre en la tasa fiscal del juego, las medidas adoptadas a nivel estatal y autonómico en relación a la fiscalidad del juego y, finalmente, cómo puede el contribuyente recurrir ante aquellas autonomías que no han adoptado medidas paliativas en este sentido o que han establecido medidas insuficientes.

### **5.1. MEDIDAS ADOPTADAS POR LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ESTATALES Y DE CASTILLA Y LEÓN EN LOS EJERCICIOS 2020 - 2021 DERIVADAS DE LA SITUACIÓN SANITARIA PROVOCADA POR EL COVID-19**

En diciembre de 2019, se detectó por primera vez en la ciudad de Wuhan, provincia de Hubei, en China un nuevo tipo de coronavirus, el SARS-CoV-2. El virus se

conoce como Coronavirus SARS-CoV-2 y la enfermedad que causa se denomina COVID-19.<sup>86</sup>

Esta enfermedad se extendió velozmente por todo el mundo provocando en la mayoría de los países, incluido España, que se tuvieron que tomar medidas legales excepcionales para controlar la situación sanitaria. Estas medidas de contención de la enfermedad que se establecieron a lo largo del año 2020 por trimestres afectaron al uso de las máquinas recreativas y, con ello, también la tasa fiscal del juego. La exposición se realizará de manera cronológica para facilitar su comprensión al lector, incluyéndose un anexo de recapitulación al final de este trabajo.

Las primeras medidas de contención de la enfermedad se tomaron el 14 de marzo del año 2020, afectando a 18 días del primer trimestre. La medida principal que afectó al cierre total de establecimientos, salvo los de primera necesidad (entre los que no se encontraban los establecimientos de hostelería), confinamiento total fue el Real decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, se decreta el confinamiento total y cierre de todas las actividades no esenciales.<sup>87</sup>

En Castilla y León la autorización de explotación de máquinas “tipo B” para hostelería, no fue objeto de suspensión legal.

Las medidas derivadas del confinamiento total, supusieron el cierre total de muchas actividades empresariales y mercantiles, y se mantuvo con diferentes modificaciones conforme a diversa legislación (estatal y autonómica, que se contiene en el ANEXO I), entre otros, Reales Decretos, (en adelante RD), como el RD 465/2020, de 17 de marzo Modifica el Re463/2020, de 14 de marzo 2020 (RCL 2020\376), por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> Vid. VV.AA. ¿Qué es el Coronavirus SARS-CoVs-2? [15/11/2021]

[<https://www.clinicbarcelona.org/asistencia/enfermedades/covid-19/definicion>]

<sup>87</sup> Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, publicado en el BOE núm. 67, de 14 de marzo de 2020.

<sup>88</sup> Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, publicado en el BOE núm. 73, de 18 de marzo de 2020.

Las prórrogas a través de Reales Decretos del confinamiento ya mencionados total fueron siete, hasta el RD 537/2020, de 22 de mayo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19<sup>89</sup> y en el que a mayores de una prórroga hasta el 7 de junio de 2020, establece un procedimiento de desescalada para las Comunidades Autónomas basado en una fase 0 o preliminar y tres fases con diversas medidas que permitan cada vez más actividades. Estas fases acercarían a las Comunidades Autónomas; que cada una avanzó según el registro de casos diarios por habitante, a la nueva normalidad. Por lo tanto, a fecha 7 de junio de 2020, las máquinas recreativas y el resto de juegos de envite, suerte o azar, estaban sin posibilidad de realizar su actividad económica.

Cabe mencionar, el Acuerdo 7/2020, de 14 de junio, del Presidente de la Junta de Castilla y León, por el que se establecen medidas específicas en el ámbito territorial de la Comunidad de Castilla y León correspondientes a la fase 3 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad<sup>90</sup>. En este acuerdo se impusieron restricciones adicionales durante la fase 3 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad, que impedían la utilización de las máquinas de juego de hostelería al estar autorizado únicamente el servicio en mesa, y también se prohibía la reapertura al público de los establecimientos y locales de juegos y apuestas; de todo ello cabe concluir, por consiguiente, que dichas máquinas de juego han estado en una situación de inactividad forzosa, por causas absolutamente ajenas a la voluntad del sujeto pasivo (la empresa operadora exponente) y sin generar ningún rendimiento ni ingreso desde el 14 de marzo hasta el 20 de junio de 2020, inclusive, fecha en la que finalizó el estado de alarma.

En resumen, y debido a las diferentes medidas establecidas por las administraciones, las máquinas estuvieron sin funcionamiento durante 81 días del segundo trimestre del año 2020.

---

<sup>89</sup> Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, publicado en el BOE núm. 145, de 23 de mayo de 2020.

<sup>90</sup> Acuerdo 7/2020, de 14 de junio, del Presidente de la Junta de Castilla y León, por el que se establecen medidas específicas en el ámbito territorial de la Comunidad de Castilla y León correspondientes a la fase 3 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad, publicado en el BOCYL n°117 de 14 de junio de 2020.

En el tercer trimestre, la pandemia estuvo más contenida y durante julio, agosto y septiembre de 2020, no hubo medidas restrictivas que afectaran a la hostelería ni al uso de las máquinas afectadas por la tasa fiscal del juego.

Por último, durante el cuarto trimestre, se volvió a declarar el estado de alarma a través del RD 926/2020 de 25 de octubre, que declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-COV2, hasta el 9 de noviembre de 2020.<sup>91</sup> Que se alargó hasta el 9 de mayo de 2021 desde el 9 de noviembre de 2020 con el RD 956/2020, de 3 de noviembre (BOE de 4 de noviembre), prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, desde las 00:00 horas del día 9 de noviembre de 2020 hasta las 00:00 horas del día 9 de mayo de 2021.<sup>92</sup>

Estamos otra vez, tras el Acuerdo 78/2020, de 3 de noviembre, de la Junta de Castilla y León, por el que se declara el nivel de alerta 4 para todo el territorio de la Comunidad de Castilla y León y se adoptan medidas sanitarias preventivas de carácter excepcional para la contención de la COVID-19 en la Comunidad de Castilla y León<sup>93</sup> en otro periodo que suspende todas las actividades de restauración, tanto en interiores como en terrazas, y las máquinas y juegos recreativos, vuelven a no tener actividad desde el 6 de noviembre.

Finalmente, tras varios acuerdos que prorrogan estas medidas hasta el Acuerdo 91/2020, de 3 de diciembre, de la Junta de Castilla y León, por el que se mantienen, en las provincias de Burgos, Palencia, Soria, Valladolid y Zamora, las medidas sanitarias preventivas de carácter excepcional para la contención de la COVID-19 en la Comunidad de Castilla y León adoptadas mediante el Acuerdo 78/2020, de 3 de noviembre, y el Acuerdo 80/2020, de 12 de noviembre.<sup>94</sup> Dejando sin restricciones

---

<sup>91</sup> Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, publicado en el BOE núm. 282, de 25 de octubre de 2020.

<sup>92</sup> Real Decreto 956/2020, de 3 de noviembre, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, publicado en el BOE núm. 291, de 4 de noviembre de 2020.

<sup>93</sup> Acuerdo 78/2020, de 3 de noviembre, de la Junta de Castilla y León, por el que se declara el nivel de alerta 4 para todo el territorio de la Comunidad de Castilla y León y se adoptan medidas sanitarias preventivas de carácter excepcional para la contención de la COVID-19 en la Comunidad de Castilla y León, publicado en el BOCYL núm. 229, de 4 de noviembre de 2020.

<sup>94</sup> Acuerdo 91/2020, de 3 de diciembre, de la Junta de Castilla y León, por el que se mantienen, en las provincias de Burgos, Palencia, Soria, Valladolid y Zamora, las medidas sanitarias preventivas de carácter excepcional para la contención de la COVID-19 en la Comunidad de Castilla y León adoptadas mediante el Acuerdo 78/2020, de 3 de noviembre, y el Acuerdo 80/2020, de 12 de noviembre, publicado en el BOCYL núm. 252, de 4 de diciembre de 2020.

primero a las provincias de León, Salamanca, Segovia y Ávila y manteniendo seis días más las medidas en el resto de provincias de la C.A.

Debido a la extensión del trabajo, en el anexo 1 indicaré todas las medidas que se tomaron en el ejercicio 2020 y 2021 para la Castilla y León, tanto a nivel estatal, como a nivel autonómico en Castilla y León.

En conclusión, las medidas tomadas por la Comunidad de Castilla y León y el Gobierno Central durante el año 2020 dieron lugar a que las máquinas de juego no tuvieran actividad de explotación, en términos materiales y económicos durante 18 días el primer trimestre, 81 días el segundo trimestre y durante el cuarto trimestre fue diferente según la provincia:

- En León, Salamanca, Segovia y Ávila, las máquinas estuvieron sin funcionamiento durante 28 días el cuarto trimestre del ejercicio de 2020. Por lo tanto, de 366 días (ya que 2020 fue un año bisiesto), en León, las máquinas estuvieron sin actividad 127 días.
- En Valladolid, Zamora, Palencia, Burgos y Soria, las medidas se alargaron más según el acuerdo 91/2020, de 3 de noviembre de la Junta de Castilla y León anteriormente citado del día 4 de noviembre al día 10. Siendo, por tanto, 35 días los que estuvieron sin actividad durante el cuarto trimestre de 2020. Totalizando 134 días sin actividad durante el ejercicio 2020.

Este periodo en que la actividad no se pudo realizar generó numerosas pérdidas, con especial incidencia en el sector del juego. En este sentido, el prestigioso Anuario de Juego en España 2021 de la Universidad de Madrid ha concluido que el juego presencial fue la vertiente o subsector del juego que más se redujo en el año 2020 a causa de la pandemia, que ha sido una de las actividades con mayor descenso económico y que ha reducido su asistencia a un 50% entre otras reflexiones.<sup>95</sup>

---

<sup>95</sup> Cfr. LALANDA FERNÁNDEZ J.A., GÓMEZ YÁÑEZ, C. *Anuario del Juego en España 2021*. Universidad Carlos III de Madrid, 2021.



## **5.2. MEDIDAS ADOPTADAS DURANTE EL AÑO 2020 POR EL ESTADO Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN RELACIÓN A LA FISCALIDAD DEL JUEGO**

Las medidas adoptadas con incidencia sobre la fiscalidad del juego han provenído tanto de ámbito estatal, como del ámbito autonómico, poseyendo las primeras un carácter más genérico, y las segundas un carácter específico, como a continuación se expondrá.

### **5.2.1. MEDIDAS ADOPTADAS A NIVEL ESTATAL**

El Gobierno ha tomado algunas medidas para paliar los efectos económicos negativos que las medidas impuestas en el estado de alarma para mejorar la situación de los empresarios.

La medida principal, la ha tomado respecto al pago de deudas tributarias correspondientes al pago de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones del artículo 65 de la LGT, cuyo plazo termine el 30 mayo de 2020, la Administración central decide concederles un aplazamiento, regido en el artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020 de 12 de marzo. Será un aplazamiento que duraría 6 meses y que no devengará intereses de demora durante los cuatro primeros meses.

Pero la tasa del juego, es un impuesto cedido a las CC.AA. y las medidas principales que han sido tomadas las han adoptado los gobiernos autonómicos.

### **5.2.2. MEDIDAS ADOPTADAS A NIVEL AUTONÓMICO**

En el ámbito autonómico adoptaron algunas medidas urgentes en relación con las cuotas fijas de las máquinas de juego en varias C.A, también como consecuencia del paro forzoso al que se veían sometidas. En general, aplazando o suspendiendo el pago trimestral que correspondía en el momento de la entrada en vigor del Estado de Alarma, pero también algunas más o menos importantes con respecto a la cuota fija.

Nos llama la atención, que Castilla y León fue la única C.A. que no tomó medidas, mientras que el resto de CC. AA se adoptaron las siguientes en el ejercicio 2020:

- En Andalucía se produjo una Bonificación del 50% de la Tasa devengada entre EL 1 de abril y el 30 de junio de 2020.<sup>96</sup>
- En Aragón se produjo una ampliación de 1 mes para el pago y presentación de los tributos desde el fin del estado de alarma.<sup>97</sup>
- En Asturias, se realizó una suspensión del plazo para el pago del tributo.<sup>98</sup>
- En Cantabria, se tomó como medida una ampliación del plazo por 1 mes.<sup>99</sup>
- En Castilla la Mancha, se realizó un porcentaje de bonificación equivalente al número de días en los que la explotación de máquinas no se pudo realizar.<sup>100</sup>
- En Cataluña, se suspendió el plazo y se estableció una bonificación de la cuota de la tasa fiscal sobre el juego en el primer y segundo trimestre del año. Siendo esta un 50% en establecimientos de hostelería y un 80% en establecimientos específicos de juego.<sup>101</sup>
- En Extremadura, una bonificación del 50%.<sup>102</sup>
- En la Comunidad Valenciana, se bonifico al 100% la cuota del primer y segundo trimestre del año.

---

<sup>96</sup> Decreto-ley 3/2020, de 16 de marzo, de medidas de apoyo financiero y tributario al sector económico, de agilización de actuaciones administrativas y de medidas de emergencia social, para luchar contra los efectos de la evolución del coronavirus (COVID-19), publicado en el BOJA extraordinario núm. 8 de 17/03/2020.

<sup>97</sup> Orden HAP/316/2020, de 14 de abril, por la que se adoptan medidas relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón motivadas por la vigencia del estado de alarma, publicado el BOA núm. 75 de 16/04/2020.

<sup>98</sup> Decreto 9/2020, de 23 de marzo, por el que se suspenden los términos y se interrumpen los plazos en los procedimientos tributarios gestionados por el Principado de Asturias durante el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 publicado en el BOPA núm.58 de 24 de marzo de 2020.

<sup>99</sup> Orden HAC/09/2020, de 20 de marzo de 2020, por la que se adoptan medidas temporales y excepcionales relativas a la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Cantabria, publicado en el BO de Cantabria núm. de 20/03/2020.

<sup>100</sup> Orden 43/2020, de 31 de marzo, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se adoptan medidas excepcionales en el ámbito de la gestión tributaria de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha publicado en el BO. De Castilla la Mancha núm. 8174 de 01/04/2020.

<sup>101</sup> Decreto ley 7/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes en materia de contratación pública, de salud y gestión de residuos sanitarios, de transparencia, de transporte público y en materia tributaria y económica, publicado en el Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña núm. 8089 de 19/03/2020.

<sup>102</sup> Decreto-ley 2/2020, de 25 de marzo, de medidas urgentes de carácter tributario para paliar los efectos del COVID-19 en la Comunidad Autónoma de Extremadura, publicado en el DOE núm. 61, de 27/03/2020.

- En Galicia se amplió el pago hasta el 30 de junio y se produjo una bonificación del 30%.<sup>103</sup>
- En las Islas Baleares, una ampliación de plazo y una bonificación del devengo de la tasa desde el inicio del estado de alarma hasta su final.<sup>104</sup>
- En las Islas Canarias, se redujo la cuota del primer y segundo trimestre con una bonificación del 50% y se amplió el plazo.<sup>105</sup>
- En la Rioja se amplió el plazo para el pago, pero no hubo medidas que afectaran a la tasa.<sup>106</sup>
- En Madrid, se amplió el plazo y hubo una bonificación del 25%.<sup>107</sup>
- En Ceuta y Melilla las medidas solo ampliaron el plazo, sin hacer bonificaciones.<sup>108</sup>
- En Murcia, se amplía plazo y bonifica al 100% la cuota del segundo trimestre.<sup>109</sup>
- En Navarra Se redujo la cuota proporcionalmente desde un 20% a un 100% y amplía el plazo.<sup>110</sup>
- En el País Vasco, cada provincia toma sus propias medidas. En Álava se amplía el plazo y se posibilita fraccionar en 6 cuotas el pago<sup>111</sup>. En

---

<sup>103</sup> Orden de 27 de marzo de 2020 por la que se adoptan medidas excepcionales y temporales relativas a la presentación de declaraciones y autoliquidaciones y al pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Galicia, publicada en el DOG. 61 bis de 27 de marzo 2020.

<sup>104</sup> Decreto de Presidencia del Consejo Insular de Formentera sobre medidas económicas y tributarias para hacer frente al impacto económico y social de la COVID-19, publicado en el BOIB núm. 49 de 2 de abril de 2020.

<sup>105</sup> Orden de 31 de marzo de 2020, que modifica y complementa la Orden de 20 de marzo de 2020, por la que se disponen y aclaran los plazos en el ámbito tributario por la situación de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, publicado en el BOC núm.65 de 1/04/2020 Y Decreto ley 4/2020, de 2 de abril, de medidas extraordinarias de carácter económico, financieras, fiscal y administrativas para afrontar la crisis provocada por el COVID-19 publicado en el BOC nº67 de 03/04/2020.

<sup>106</sup> Orden HAC/13/2020, de 31 de marzo, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de plazos de presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados para responder al impacto económico del COVID-19, publicado en el BOR. Núm 40 de 1/04/2020.

<sup>107</sup> Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid, publicado en el BOCM núm. 75, de 27/03/2020.

<sup>108</sup> Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, publicado en el BOE núm. 73, de 18 de marzo de 2020.

<sup>109</sup> Anuncio de ampliación del periodo voluntario de pago de diversos tributos, publicado en el BORM núm.66 de 20/03/2020.

<sup>110</sup> Decreto foral 2/2020, de 25 de marzo, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19), publicado en el BON. Núm. 65 de 26/03/2020.

Vizcaya<sup>112</sup>, se amplía el plazo del pago hasta el 25 de octubre de 2020 y en Guipúzcoa<sup>113</sup> se produce una ampliación del plazo y una bonificación del 15% en el primer trimestre y 100% en el segundo.

Como se puede comprobar, las medidas adoptadas por estas CCAA tienen por objeto evitar o minimizar la carga fiscal a los operadores del sector por el periodo en el que, por imperativo legal, no es posible la realización de los juegos objeto del tributo regulando los mecanismos necesarios para posibilitar que, en aras de la justicia tributaria, no resulte gravada una actividad que por imposición gubernamental, carece de funcionamiento.

De esta forma, la mayoría de las CC.AA. toman medidas de ampliación del periodo de devengo de la cuota de la tasa de los trimestres afectados, o una bonificación parcial o proporcional a los días de inactividad. Castilla y León, como se ha indicado, es la única que no se pronunció ni tomó medidas distintas de las estatales para reducir los efectos económicos a los empresarios; por ello, la importancia de la rectificación de la tasa en nuestra Comunidad, aspecto que abordaremos en el apartado siguiente.

### **5.3. POSIBILIDADES PARA LA RECTIFICACIÓN DE LA TASA FISCAL DEL JUEGO EN CASTILLA Y LEÓN**

El amplio periodo en el que la actividad de las máquinas “tipo b”, ha estado restringido a lo largo del año 2020 por imperativo de la Administración y la ausencia de medidas específicas paliativas en Castilla y León, obliga a plantearse las posibilidades de actuación de que dispone el contribuyente para rectificar esta situación. Conectando con la problemática previamente expuesta sobre la naturaleza jurídica de este tributo, se trata de determinar si la tasa fija anual del juego es un verdadero impuesto o una tasa,

---

<sup>111</sup> Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de marzo. Aprobar medidas tributarias urgentes para responder al impacto económico del COVID-1, publicado en el BOTA. núm. 33 de 20/02/2020.

<sup>112</sup> Decreto foral 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-1, publicado en el BOB. Núm. 54 de 18/03/2020.

<sup>113</sup> Decreto Foral-Norma 1/2020, de 24 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19, publicado en el BOG núm. 57 de 25/03/2020.

con las consecuencias que ello implica, y si el hecho imponible, esto es, la autorización de explotación de máquinas “tipo B”, sigue devengándose, pese a estar suspendido su ejercicio, *de facto*, o si sería necesaria la suspensión legal de dicha autorización de explotación por la Administración competente (en este caso la CCAA de Castilla y León)

Pues bien, las Sentencias que se han analizado a lo largo del trabajo, justifican la posible rectificación de la tasa del juego durante los periodos en los que la explotación de los aparatos, se ha visto suspendido “*de facto*” pese a que no existiera ninguna regulación específica al respecto en de Castilla y León y ello desde la máxima general de que no se puede someter a tributación una riqueza irreal o inexistente que, como tal, no puede ser objeto de gravamen, sin conculcar el Artículo 31.1 de la Constitución Española<sup>114</sup>.

Llama la atención, al respecto, las notas informativas emitidas por el Ministerio de Consumo (Administración General del Estado)<sup>115</sup> y la Dirección General de Relaciones Institucionales de la Junta de Castilla y León, en fechas 24 de mayo de 2020 y 5 de junio de 2020 respectivamente, en las que nada aclaran, y más confunden. El primer comunicado se limita a decir que los salones de juego, casinos, otros locales asimilables, etc., están totalmente incluidos en la suspensión de apertura del RD 463/2020 y que no son un olvido del legislador mientras que la nota emitida por la Dirección General de Relaciones Institucionales niega que la Consejería de Presidencia de Castilla y León pueda determinar qué actividades están sometidas a restricción y cuáles no.

Esta alta afectación a la actividad de la que nos ocupamos, unido a la consideración de que no se ha producido el hecho imponible (la autorización de explotación de máquinas, o empleando la terminología de la Ley: la organización y celebración del juego), entendemos que hace viable la solicitud de rectificación de la autoliquidación tributaria (mod. 045), buscando la aplicación de una tributación proporcional a los días efectivos de explotación de la autorización, correspondiente al periodo en que

---

<sup>114</sup> Cfr. entre otras las SSTC 194/2000, de 19 de julio de 2000; 26/2017, de 16 de febrero de 2017; 31 de octubre de 2019

<sup>115</sup> (24/05/2020) Nota aclaratoria en relación con a Orden SND/414/2020. Nota aclaratoria en relación con la Orden SND/414/2020 | *Directorate General for the Regulation of Gambling* (ordenacionjuego.es) (Consultado el 14 de febrero de 2022).

efectivamente, se dio cumplimiento a la preceptiva autorización de explotación de aquellos aparatos electrónicos o Máquinas “tipo B”.

Pero para fundamentar esta conclusión, debo mencionar la Sentencia del TC 148/2021, de 14 de julio de 2021, en relación con diversos preceptos del primer estado de alarma.<sup>116</sup> Esta sentencia, deniega la posibilidad de establecer reclamaciones patrimoniales de las pérdidas y deterioros que las medidas de contención de la pandemia han provocado a la economía en su F.D. 11, último párrafo: *“al tratarse de medidas que los ciudadanos tenían el deber jurídico de soportar, la inconstitucionalidad apreciada en esta sentencia no será por sí misma título para fundar reclamaciones de responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 3.2 de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio.”*

Reduciendo las posibilidades de los afectados para reclamar las pérdidas sufridas a través de una reclamación patrimonial, parece *a priori* tornarse viable la reclamación del exceso abonado mediante el 045 correspondiente a los días en los que se impidió el uso de las máquinas para hostelería. A pesar de que la STC reduce estas posibilidades, podrían incluso quedar estas reclamaciones enmarcadas en las del artículo 3.2. de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio<sup>117</sup>, que establece que los actos y disposiciones de la Administración durante el periodo de estado de alarma, excepción y sitio, serán impugnables judicialmente y los daños de quienes sufran, de forma directa sobre sus bienes, derechos o en su persona serán imputables y tendrán derecho a indemnización, si bien la acción de reclamación patrimonial es inviable tras dicha Sentencia.

---

<sup>116</sup>STC 148/2021, de 14 de julio de 2021. Recurso de inconstitucionalidad 2054-2020. Interpuesto por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Vox del Congreso de los Diputados en relación con diversos preceptos del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19; el Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modificó el anterior; los Reales Decretos 476/2020, de 27 de marzo, 487/2020, de 10 de abril, y 492/2020, de 24 de abril, por los que se prorrogó el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, y la Orden SND/298/2020, de 29 de marzo, por la que se establecieron medidas excepcionales en relación con los velatorios y ceremonias fúnebres para limitar la propagación y el contagio por el COVID-19. Estado de alarma: nulidad parcial de los preceptos que restringen la libertad de circulación y habilitan al ministro de Sanidad para variar las medidas de contención en establecimientos y actividades económicas; inadmisión del recurso en relación con la orden ministerial. Votos particulares, publicada en el BOE. Núm.182, de 31 de julio de 2021.

<sup>117</sup> Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio, publicado en el BOE núm. 134, de 05/06/1981.

## 6. CONCLUSIONES

Para concluir el trabajo, se expondrán las conclusiones obtenidas a lo largo de este estudio:

**Primera.** Respecto de la naturaleza jurídica de la tasa fiscal del juego, el estudio concluye que el mencionado tributo sobre el juego, es una figura totalmente distinta de la categoría de tasa, de la que solo contiene su nombre. No consigue esta tasa una contraprestación proporcional o aproximada al coste de realización de actividades de Derecho Público, sino que es un impuesto que, grava los rendimientos obtenidos por las E.O.

La tasa sobre el juego en máquinas recreativas se concreta en una cuota fija que se establece en virtud del tipo de máquina y en función de las cantidades que puedan jugarse en cada modelo de máquina, es decir, en atención a los posibles rendimientos capacidad económica que pueda generar la actividad de explotación, de esta forma, se comprueba que el verdadero fin de la tasa es gravar la capacidad contributiva manifestada por la adquisición de una renta.

Esta conclusión, está más que justificada tras el análisis realizado en las sentencias mencionadas a lo largo del trabajo, en especial la 296/1994. Estas sentencias, se pronuncian, primero, de forma más supletoria y finalmente de forma directa estableciendo que la tasa del juego es realmente un impuesto que grava los rendimientos obtenidos por los empresarios, por lo que, queda jurisprudencialmente sentado que la tasa del juego es un impuesto. Y aunque, cupiera duda, y se considerara, a pesar de lo expuesto que realmente fuera una tasa, su cesión a las CC.AA. sería completamente inconstitucional según el artículo 157 de la CE.

**Segunda.** A razón de las características que concurren en la configuración de este tributo, se trata más bien de un hecho imponible de duración prolongada y del que, por consiguiente, la temporalidad constituye un elemento determinante para su tributación. El hecho imponible de la tasa fiscal sobre juegos 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. Esto explica que, en el caso de estas máquinas o aparatos automáticos las cuotas sean exigibles por años. Cabe entender, pues, que la referida tasa fiscal es un tributo periódico, cuyo hecho imponible es duradero.

**Tercera.** Considerando las conclusiones anteriores, existe jurisprudencia que equipara la tasa fija anual del juego a un impuesto, por lo que su exigibilidad en el momento actual conculcaría frontalmente con el principio de capacidad contributiva (recogido en el artículo 31. 3 de la CE) que es exigible en todos los tributos, lo que implica que el hecho imponible, simplemente, no se realiza; por tanto, la tasa fiscal sobre el juego no se puede exigir cuando las máquinas de juego no se han podido explotar por mandato legal. Pero aún en el caso de que consideremos el gravamen como una tasa que grava una contraprestación, tampoco se debería abonar ya que la contraprestación tampoco se está recibiendo.

**Cuarta.** Aunque los locales de hostelería tienen un lugar estelar en las medidas tomadas para contener y combatir el virus, nada se dice en estas normas respecto de las máquinas de juego que en ellos se instalan. En ese entonces, normativamente la explotación de máquinas recreativas para hostelería, estaba suspendida, al incluirse los locales de hostelería en el Anexo al RD 463/2020 (Decreto de Alarma, actividades suspendidas). Pero a pesar de lo establecido, el juego que se practica en las máquinas recreativas instaladas en locales de hostelería no es, a los efectos de la normativa de los estados de alarma declarados en 2020 y 2021 una actividad de “Juegos y apuestas”, sino propia “De hostelería y restauración” (en la terminología establecida en el anexo del RD 463/2020.)

**Quinta.** Respecto de la rectificación de la tasa fiscal del juego por parte las Administraciones Públicas, estas siempre han encontrado en el juego, una materia que puede ayudar a la financiación de las mismas, con dos propósitos, por un lado, regular y controlar un juego desmedido y por otro, recaudar parte del beneficio que se pueda obtener.

Tras el estudio de la posible rectificación, se prevé que las administraciones puedan denegar esta rectificación, basando su negativa en que la autorización para la explotación nunca se suspendió, sino que simplemente, la realización y celebración



de estos juegos se suspendió por imperativo legal, aunque no su autorización. A pesar de eso y excluyendo cualquier análisis respecto a los juegos que tributan proporcionalmente, debe sostenerse firmemente que solo serían constitucionalmente exigibles las deudas tributarias cuando el juego se celebre realmente, esto es, cuando las máquinas de juego se exploten realmente.

Pese a esto, las sentencias del TC y TS analizadas a lo largo del trabajo, justificarían la rectificación de la tasa, estableciendo un descuento proporcional a los días de imposibilidad de explotación por considerar que el hecho imponible de la misma incluye “organización y celebración” de juego y no solo autorización. Pero, para el caso concreto referente a la crisis sanitaria producida por la pandemia, la STC 148/2021, de 14 de julio de 2021, que declara inconstitucionales algunos preceptos del primer estado de alarma deja cerrada la vía de la reclamación patrimonial. Dicta el TC que el Estado de Alarma constituyó la suspensión de obligaciones o deberes que el administrado tuvo el deber jurídico de soportar, como limitar la libertad de empresa, y esto supone que no estamos ante una “norma antijurídica”, que suele ser uno de los requisitos básicos de cualquier acción de responsabilidad patrimonial. Y en esto, se fundamenta el Constitucional para denegar la posibilidad de reclamar daños mediante la vía de la responsabilidad patrimonial. El voto particular emitido por el presidente del TC, González Rivas, discrepa de los efectos de denegar la indemnización de forma genérica ya que establece que, las indemnizaciones deben de ser autónomas y se basan en la constitucionalidad de los estados de alarma, excepción o sitio.

Al hacer una comparativa autonómica, se deriva que todas las CC.AA., excepto Castilla y León, han tomado medidas consistentes en exoneraciones, reducciones o bonificaciones que han minorado la carga impositiva que la tasa fiscal sobre el juego ha provocado cuando no se ha podido explotar su actividad económica. También han aplicado estos sistemas de reducción fiscal a otros impuestos, como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**Sexta.** Debido a la situación provocada por la crisis sanitaria se alargó durante los ejercicios 2020 y 2021, la posible rectificación de la tasa realizada en el ejercicio 2020, podría realizarse para el año 2021 debido a que se tomaron medidas de semejante naturaleza, limitando la libertad de empresa.

La extensión del presente, dificulta un análisis minucioso de las medidas tomadas en el ejercicio de 2021 ya que cuenta con una peculiaridad, parte de las medidas que tomaron las Administraciones afectaron de forma desigual a los diversos Ayuntamientos de la C.A. de Castilla y León, no incluyendo provincias enteras, si no que el cierre, apertura, y resto de medidas para combatir el COVID-19 se aplicaron de forma diferente según la localidad.

**Séptima.** El procedimiento para la solicitud de rectificación de la Autoliquidación de la Tasa Fija Anual de Juego, se inicia mediante solicitud dirigida a la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla y León (Dirección General de Tributos y Financiación autonómica) que dispone de un plazo de 6 meses para contestar. Trascurrido dicho plazo sin contestación, opera el silencio negativo, debiendo presentar la correspondiente reclamación económico-administrativa en el plazo de 1 mes ante el mismo órgano que no contestó y para su remisión al Tribunal Económico Administrativo de Castilla y León. (Artículo 126 y siguientes de la LGT)

Una vez resuelto por el TEAR o transcurrido el plazo de un año sin contestación), se deberá presentar el preceptivo recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo de Valladolid (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León), en el plazo de 2 meses. (Artículos Artículo 249 LGT, y 25 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa<sup>118</sup>.)

Dada la enjundia y la disparidad de criterios en relación al hecho imponible (autorización de explotación frente a la organización del juego), se presume que el asunto terminará en los más altos tribunales, bien a instancia de los afectados o bien a instancia de la propia Administración, y transcurrirán varios años, hasta que pueda redactar la conclusión final de este Trabajo.

**Octava.** Para las tasas de juego aplicadas a las máquinas de juego, se deberá tener en cuenta el denominado “Fondo Covid 19”, con el que el Estado intenta bonificar o reducir o incluso devolver las tasas a las CC.AA. mientras que las CC.AA. siguen abonándolas sin tener en cuenta la excepcionalidad de la situación.

---

<sup>118</sup> Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, publicado en el BOE núm. 167, de 14/07/1998.

Un argumento contundente para reclamar la rectificación de la Tasa en Castilla y León, única C.A. que no ha tomado medidas de bonificación o reducción de tasas.

**Novena.** Respecto de la posible aprobación de nuevas leyes en este ámbito, y el análisis de las que ya forman parte de la tributación del sector del juego, se concluye que, por un lado, la reforma producida con la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, podría haber sido aprovechada por el legislador para integrar en un solo texto y a un solo nivel todos los tributos de nivel estatal que recaen sobre el juego, ayudando así a su simplificación. Y, por otro lado, y respecto de las nuevas medidas tributarias del proyecto de ley, no entraran en vigor, ni serán aplicables hasta que se forme un nuevo gobierno en nuestra Comunidad Autónoma.

## BIBLIOGRAFÍA

ACHILLE DONATO, G. *Istituzioni di diritto tributario*. Séptima Edición. Milán: Editorial Giufrè, Milan, 1972.

AGUALLO AVILÉS, A.: *La Dicotomía Prestación Espontánea-Prestación Impuesta. En Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons, Madrid, 1991.

BANACLOCHE PALAO, C. “Tributos sobre juegos de suerte, envite o azar. ¿Tasa o impuesto?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Núm. 23, 2006.

BUENO MALUENDA, M.C. “El Impuesto estatal y las tasas sobre el Juego”, en MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A.M. (Dir.), *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*. 14º edición, Editorial Aranzadi, Cizur menor, 2017.

CALVO ORTEGA, R.: “Tributo: concepto y tipos.”, en CALVO ORTEGA, R., y CALVO VERGEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero. I Derecho tributario. Parte general y Parte especial*, 20ed., Editorial Civitas- Thomson -Reuters, Cizur menor, 2016.

CASCAJERO SÁNCHEZ, M.A.: La "tasa" fiscal sobre el juego que grava las máquinas recreativas "Tipo B" y los recargos autonómicos”, *Nueva Fiscalidad*, Núm. 1, 2003.

CAZORLA PRIETO, L.M. Los conceptos y categorías propios del Derecho Tributario, *Derecho financiero y tributario, Parte General*. 10 ed., Editorial Aranzadi, Cizur menor, 2015.

DE LA HUCHA CELADOR, F. “Las tasas, los tributos sobre el juego y otros recursos tributarios” en LÓPEZ LÓPEZ, H. MARTÍNEZ CABALLERO, R. IBÁÑEZ GARCÍA, R. “*Practicum Fiscal*”, 1º edición, Editorial Aranzadi, Cizur menor, 2015.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.L., y DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho tributario. Parte general*,. 7º Edición, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia 2021

FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*. 5.<sup>a</sup> edición, servicio de publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 2016.

GONZÁLEZ ESPEJO, P., LOPEZ VELAZQUEZ, D.: “La nueva ley del juego”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 30, 2011.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. “Tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas.” *Revista de Estudios Regionales*. Núm. 66, mayo-agosto 2003.

HERRERA MOLINA, P.M.: *Los Precios Públicos como Recurso Financiero*. Cuadernos CIVITAS. Editorial Civitas, 1991.

LALANDA FERNÁNDEZ J.A., GÓMEZ YÁÑEZ, C. *Anuario del Juego en España 2021*. Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2021.

LOZANO CUTANDA, B.: “La nueva regulación del juego. Un panorama de incertidumbres”, *Diario La Ley*, Num 7644, 2011

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, JM, Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 30<sup>a</sup> ed., Editorial Tecnos, Madrid, 2019.

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 Aranzadi*, Compendio 1996.

MATEO RODRÍGUEZ, Luis. “Tributación de los beneficios derivados del juego”. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. 1978. Vol. XXVIII. Núm. 137-septiembre-octubre 1978.

MAZÓN HERNÁNDEZ, M.: *Análisis económico, jurídico y fiscal del juego*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007.

MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte general* 22<sup>o</sup> edición, Aranzadi-Thomson-Reuters, 2021

MORENO INOCENCIO, Á. “La consideración de los espacios naturales protegidos como «servicio público» y sus consecuencias jurídico-tributarias: las contribuciones especiales”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 13, 2016.

MORENO SEIJAS,, J.M.: *La tasa y el precio público como instrumentos de financiación, Papeles de Trabajo IEF*, Núm. 7, 1998.

ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego en España*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990.

OÑATE RUBALCABA P.; GUSANO SERRANO G.: “La consolidación del juego online: Realidades y Deseos” Conferencias Fundación Codere, Valencia 2011.

PADROL, H. , TALEGÓN VÁZQUEZ, J., CALDERÓN CARRERO J.M.: “La fiscalidad de la Ley del juego” *Diario La Ley*, Núm. 7644, 2011.

PÉREZ ROYO, F., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 30ª edición, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2015.

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*, núm. 1, 2012.

RUIZ GARIJO, M. “Tributos Autonómicos”, en CAZORLA PRIETO, L.M (Dir.), CHICO DE LA CAMARA, P. (Dir.) *Introducción al Sistema Tributario*, 5ª edición, Editorial Aranzadi, 2020.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A. “La «tasa» que grava las máquinas recreativas. Configuración jurídica y problemas de inconstitucionalidad.”, *Crónica Tributaria*, Núm. 151/2014.

SIMÓN ACOSTA, E. “El tributo llamado tasa”. *Actualidad Jurídica Aranzadi.*, Núm.970, 2021.

SIMÓN ACOSTA E., “Tasas, Tarifas y Precios Públicos.”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm.14, 2020.

SUBERBIOLA GARBIZU, I. *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, Universidad del País Vasco, Donostia, 2017.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. “Categorías de tributos”, en: SIMÓN ACOSTA, E. (Dir.), VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEV., A. (Dir.), SOMÍN

YARZA, M.E. (Dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, edición 2ª, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario*, 2ª edición, Editorial Aranzadi, 2017.

VILLAR ROJAS, F.J. “Dictamen sobre el concepto de tasa de la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable.” *Quincena Fiscal*, Núm. 10, m2005.

VV.AA. “Capacidad contributiva, hecho imponible y devengo del Gravamen Complementario de la Tasa Fiscal que Grava los juegos de suerte, envite o azar [Comentario a la Res. TEAC 21 julio 1993 (JT 1993, 1265)]”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. 22, 1993.

## **WEBGRAFÍA**

MORENO, S.: La TASA FISCAL aplicable a las MÁQUINAS DE JUEGO y el COVID-19 en <https://www.azarplus.com/la-tasa-fiscal-aplicable-a-las-maquinas-de-juego-y-el-covid-19/>

VV.AA. Nota aclaratoria en relación con a Orden SND/414/2020. [Nota aclaratoria en relación con la Orden SND/414/2020 | Directorate General for the Regulation of Gambling \(ordenacionjuego.es\)](#).

VV.AA. ¿Qué es el Coronavirus SARS-CoVs-2? <https://www.clinicbarcelona.org/asistencia/enfermedades/covid-19/definicion>

## **JURISPRUDENCIA CITADA**

### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC núm. 126/1987, de 16 de Julio de 1987.

STC núm. 296/1994 de 10 noviembre de 1994.

STC núm. 185/1995, de 14 de diciembre de 1995.

STC 182/1997, de 28 de octubre de 1997

SSTC 194/2000, de 19 de julio de 2000.

STC 168/2004, de 6 de octubre de 2004.

STC 26/2017, de 16 de febrero de 2017

STC 31 de octubre de 2019

STC 148/2021, de 14 de julio de 2021. Recurso de inconstitucionalidad 2054-2020.

### TRIBUNAL SUPREMO

STS 1364/1984, de 3 de marzo de 1984.

STS 3688/1988, de 17 de mayo de 1988.

STS 1947/1998 14 de marzo de 1998.

STS 736/1997, de 15 de julio de 2000

STS 817 /2000, de 25 de noviembre de 2000.