



# El sector del juego en Andalucía y su tributación

Montserrat Hermosín Álvarez (IP)

Mónica Arribas León

Jesús Ramos Prieto

José Francisco Sedeño López

María José Trigueros Martín

tra  
ba  
jo  
de  
in  
ves



ti  
ga  
ción



# El sector del juego en Andalucía y su tributación

---

Montserrat Hermosín Álvarez<sup>1</sup> (Investigadora Principal)

Mónica Arribas León<sup>1</sup>

Jesús Ramos Prieto<sup>1</sup>

José Francisco Sedeño López<sup>2</sup>

María José Trigueros Martín<sup>1</sup>

(1) Departamento de Derecho Público. Universidad Pablo de Olavide.

(2) Departamento de Derecho Financiero y Filosofía del Derecho. Universidad de Málaga.

Edita:

Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda  
Pública de Andalucía, Medio Propio  
Fundación IEHPA

© De la publicación: IEHPA

[www.iehpa.es](http://www.iehpa.es)

ISBN: 978-84-09-58353-9

Edición 2023

Diseño y maquetación: Lumen Gráfica SL

# ÍNDICE

## PRIMERA PARTE

### MARCO JURÍDICO DEL JUEGO. ANÁLISIS CUALITATIVO Y CUANTITATIVO DEL SECTOR ..... 11

#### CAPÍTULO I

#### Introducción, planteamiento y contexto del sector del juego y su tributación ..... 13

1. Introducción. Planteamiento ..... 15
2. Objetivos y metodología ..... 17
  - 2.1. Marco jurídico y competencial. Análisis cualitativo y cuantitativo del sector del juego ..... 17
  - 2.2. Análisis de la tributación sobre el juego en sus distintas modalidades: presencial y *online* . 18
  - 2.3. Tendencias y perspectivas en el sector del juego: propuestas y líneas de reforma ..... 20

#### CAPÍTULO II

#### El marco jurídico del juego: aspectos competenciales y normativos. .... 23

1. Introducción. .... 25
2. Distribución de competencias materiales sobre el juego. .... 25
3. Distribución de competencias financieras y tributarias sobre el juego ..... 27
  - 3.1. El monopolio fiscal sobre las loterías y apuestas del Estado como recurso integrante de la competencia estatal sobre Hacienda general ..... 28
    - 3.1.1. SSTC 163 y 164/1994 y 216/1994: la competencia sectorial autonómica debe respetar la competencia financiera estatal sobre la Hacienda general ..... 30
    - 3.1.2. STC 49/1995: el poder tributario autonómico no puede invadir la competencia financiera estatal sobre la Hacienda general. .... 32
  - 3.2. El juego como materia imponible en nuestro sistema tributario. Concurrencia de competencias tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas ..... 33
    - 3.2.1. Tributos estatales. Cesión o distribución de su rendimiento a las Haciendas autonómicas y atribución de competencias normativas ..... 34
    - 3.2.2. Recargos autonómicos sobre los tributos estatales sobre el juego. .... 35
    - 3.2.3. Tributos propios: el juego como materia imponible integrante del espacio fiscal propio de las Comunidades Autónomas ..... 35
    - 3.2.4. Vinculación entre competencia material y competencia tributaria de las Comunidades Autónomas. El principio de instrumentalidad y la posible extrafiscalidad de los tributos sobre el juego. .... 37

## CAPÍTULO III

Análisis cuantitativo y cualitativo del sector del juego .....	41
1. Breve introducción .....	43
2. Metodología y selección de datos .....	44
3. Análisis cuantitativo y cualitativo del sector del juego en España.....	45
3.1. El juego en España. Cifras generales .....	45
3.2. El juego presencial en España. Datos por Comunidad Autónoma de régimen común. En especial: Andalucía. ....	51
3.3. El juego <i>online</i> privado en España. Datos por Comunidad Autónoma. ....	58
3.4. Breve referencia al sector del juego en los territorios forales .....	59

## SEGUNDA PARTE

<b>TRIBUTACIÓN SOBRE EL JUEGO EN SUS DISTINTAS MODALIDADES, PRESENCIAL Y <i>ONLINE</i> .....</b>	<b>63</b>
--	-----------

## CAPÍTULO IV

Los tributos estatales sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas. .	65
1. Introducción. Planteamiento. ....	67
2. La tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar .....	67
2.1. Introducción. ....	67
2.2. Figuras tributarias incluidas en la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar .....	68
2.2.1. Tributo sobre casinos. ....	68
2.2.2. Tributo sobre el juego del bingo .....	70
2.2.3. Tributo sobre máquinas recreativas y de azar. ....	70
2.3. Sujetos pasivos y responsables. ....	72
2.4. Infracciones y sanciones .....	73
2.5. Naturaleza jurídica. Interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales: un debate cerrado . . . .	74
2.6. Compatibilidad con la normativa de la Unión Europea. ....	76
3. Las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias .....	77
3.1. Introducción. ....	77
3.2. Tributo sobre rifas. ....	78
3.3. Tributo sobre tómbolas .....	79
3.4. Tributo sobre apuestas. ....	79
3.5. Tributo sobre combinaciones aleatorias .....	80
3.6. Naturaleza jurídica de las tasas sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias. ....	80

4. Régimen jurídico de los tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas . . . . .	82
4.1. La Constitución . . . . .	82
4.2. La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas . . . . .	83
4.3. Los Estatutos de autonomía y las Leyes de Cesión . . . . .	85
4.4. Ley 22/2009, de 19 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 . . . . .	85
4.5. Normativa autonómica en los tributos sobre el juego . . . . .	87
4.5.1. Andalucía . . . . .	87
4.5.2. Aragón . . . . .	90
4.5.3. Canarias . . . . .	91
4.5.4. Cantabria . . . . .	93
4.5.5. Castilla-La Mancha . . . . .	94
4.5.6. Castilla y León . . . . .	96
4.5.7. Cataluña . . . . .	98
4.5.8. Comunidad Valenciana . . . . .	100
4.5.9. Extremadura . . . . .	101
4.5.10. Galicia . . . . .	103
4.5.11. Islas Baleares . . . . .	105
4.5.12. La Rioja . . . . .	106
4.5.13. Madrid . . . . .	108
4.5.14. Principado de Asturias . . . . .	110
4.5.15. Región de Murcia . . . . .	112
4.5.16. Comunidad Foral de Navarra . . . . .	114
4.5.17. País Vasco: Álava, Vizcaya y Guipúzcoa . . . . .	116
4.5.18. Conclusión sobre el ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas en los tributos sobre el juego . . . . .	120
4.6. Alcance de la cesión de los tributos estatales sobre el juego . . . . .	121

## CAPÍTULO V

Tributos autonómicos propios sobre los premios en el juego del bingo . . . . .	123
1. Comunidades Autónomas de régimen común . . . . .	125
1.1. Introducción . . . . .	125
1.1.1. Marco Constitucional . . . . .	127
1.1.2. Artículo 6 de la LOFCA . . . . .	127
1.2. Análisis de los impuestos propios autonómicos en vigor . . . . .	128
1.2.1. Comunidad Autónoma de las Islas Baleares . . . . .	128
1.2.2. Principado de Asturias . . . . .	129
1.2.3. Región de Murcia . . . . .	131

2. Territorios históricos del País Vasco y Navarra .....	134
2.1. Introducción .....	134
2.2. Análisis de los impuestos en vigor en los territorios vascos.....	134
2.3. Análisis de los impuestos en vigor en Navarra.....	135

## CAPÍTULO VI

### El impuesto sobre actividades de juego .....

137

1. Creación y regulación a través de la Ley 13/2011, de 27 de mayo .....	139
1.1. Introducción .....	139
1.2. Elementos configuradores del impuesto .....	140
1.3. Otros aspectos relacionados con su aplicación .....	145
1.3.1. Un punto y aparte acerca del destino del dinero recaudado .....	146
2. La atribución del impuesto a las Comunidades Autónomas de régimen común.....	148
2.1. Los importes satisfechos por el Estado a las CCAA de régimen común con relación al IAJ... ..	150
2.2. Los recargos aprobados por Canarias sobre los tipos del IAJ .....	153
3. El IAJ como tributo concertado o convenido. Su recaudación en el régimen foral.....	155

## TERCERA PARTE

### TENDENCIAS Y PERSPECTIVAS EN EL SECTOR DEL JUEGO.

### PROPUESTAS Y LÍNEAS DE REFORMA.....

157

## CAPÍTULO VII

### Tendencias y perspectivas en el sector del juego: propuestas

### y líneas de reforma .....

159

1. Marco jurídico del juego: aspectos competenciales y normativos .....	161
2. Análisis cuantitativo y cualitativo en el sector del juego .....	162
3. Los tributos estatales sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas .....	163
4. Tributos autonómicos propios sobre los premios en el juego del bingo.....	165
5. El impuesto sobre actividades de juego .....	166

## BIBLIOGRAFÍA

Bibliografía .....	169
--------------------	-----

---

Identificación de contribuciones de los autores:

**Mónica Arribas León:** capítulo V; apartado 4, capítulo VII.

**Montserrat Hermosín Álvarez:** capítulo I; capítulo IV; apartado 3, capítulo VII.

**Jesús Ramos Prieto:** capítulo II; apartado 1, capítulo VII.

**José Francisco Sedeño López:** capítulo III; apartado 2, capítulo VII.

**María José Trigueros Martín:** capítulo VI; apartado 5, capítulo VII.



PRIMERA PARTE

MARCO JURÍDICO DEL JUEGO.  
ANÁLISIS CUALITATIVO Y  
CUANTITATIVO DEL SECTOR



# CAPÍTULO I

Introducción,  
planteamiento y contexto  
del sector del juego y su  
tributación



## 1. Introducción. Planteamiento

Debido a sus circunstancias históricas y al gran desorden normativo que rodea a este sector, el análisis del juego constituye una tarea llena de dificultades. Tras la legalización del juego privado en España en 1977, muchos han sido los cambios sufridos en este ámbito caracterizado por su adaptación a las innovaciones tecnológicas. El sector del juego constituye una actividad económica que cada vez cobra más importancia, gracias al desarrollo de la tecnología y a la proliferación de plataformas que han propiciado<sup>1</sup> la aparición de numerosas tipologías de juego *online*<sup>2</sup>.

Tras sufrir un enorme vacío normativo la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, vino a colmar la falta de regulación bajo la que se encontraba el juego *online*<sup>3</sup>. En su artículo 3, establece que:

«(s)e entiende por juego toda actividad en la que se arriesguen cantidades de dinero u objetos económicamente evaluables en cualquier forma sobre resultados futuros e inciertos, dependientes en alguna medida del azar, y que permitan su transferencia entre los participantes, con independencia de que predomine en ellos el grado de destreza de los jugadores o sean exclusiva o fundamentalmente de suerte, envite o azar. Los premios podrán ser en metálico o especie dependiendo de la modalidad de juego».

El juego real en España, definido como la cantidad realmente gastada por los clientes, presenta una importancia nada despreciable en términos económicos. Según los datos del Anuario del Juego en España 2022, dicha cantidad ascendió a 9.134 millones de euros en 2021. Y ello pese a que el juego fue uno de los sectores económicos que sufrió un mayor descenso, debido a una situación tan crítica como la ocasionada por la pandemia de COVID-19. Sin embargo, estas cifras parecen ir al alza, pues según los últimos datos en 2022 se jugaron 10.255 millones de euros en España<sup>4</sup>.

1 Vid. Carbonell Vaya, E.; Montiel Juan, I., *El juego de azar online en los nativos digitales*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013, p. 28.

2 Tal y como se ha apuntado, "incluso quienes afirman que en un análisis coste-beneficio el sector del juego no contribuye al incremento del bienestar social, reconocen que el desarrollo de esta actividad es generadora de empleo y rendimientos tributarios no desdeñables, además de coadyuvar en ciertos casos a potenciar otras actividades económicas, en particular las turísticas" (Zornoza Pérez, J., "La tributación de los juegos de azar: una perspectiva comparada", *Juegos de azar: una visión multidisciplinaria*, Universidad Autónoma de México, Méjico, 2010, p. 165).

3 El Libro Verde de la Comisión Europea, de 24 de marzo de 2011, establece que el juego *online* comprende «una amplia gama de actividades de servicios a las que los individuos pueden acceder directamente por vía electrónica tales como: las apuestas deportivas en línea; los juegos de casino; los juegos en medios de comunicación; los juegos promocionales; los juegos de azar administrados por organismos de beneficencia y organizaciones sin ánimo de lucro reconocidos en beneficio de sus obras el juego *online* son actividades de servicio a los individuos; y los servicios de lotería».

4 CEJUEGO, *Anuario del juego en España*, 2023, p. 8.

## JUEGO REAL: Cantidades jugadas –premios



Fuente: datos e información recogida en las memorias e informes de la Dirección General de Ordenación del juego y en el Anuario del juego en España 2022.

La Dirección General del Juego, del Ministerio de Consumo (DGOJ), es el organismo gubernamental encargado de la ordenación y gestión del juego en España. Sus últimos informes inciden en el crecimiento del juego *online* que moviliza cada vez más dinero, habiendo experimentado el sector *iGaming* un crecimiento del 16,25% en el primer trimestre de 2022. Estos datos nos sirven para situar la relevancia del creciente sector del juego en nuestra economía y del juego *online* frente al juego tradicional.

La tributación a la que se somete este sector también es relevante en términos cuantitativos ya que, por ejemplo, en el caso de Andalucía los tributos relacionados con el juego aportaron más de 140 millones de euros en 2022.

El análisis del sector del juego y su tributación requiere de un ingente trabajo de sistematización dada la dispersión de fuentes. Se trata de una tarea compleja al coexistir como agentes implicados multitud de empresas, públicas y privadas, que operan a nivel nacional e internacional y que se encuentran sometidas a diferentes regímenes jurídicos. Esta dispersión normativa, tanto desde el punto de vista administrativo como tributario, obedece a que el sector del juego no figura como competencia exclusiva del Estado en el artículo 149.1 de la Constitución, por lo que las Comunidades Autónomas pueden asumir esta competencia en sus respectivos Estatutos de Autonomía y desarrollar su propia normativa de juego. La consecuencia es que la actividad del juego se somete a una pluriimposición desde diferentes ámbitos.

A ello se une el hecho de que, a pesar de la legalización del juego, este sector sigue presentando connotaciones negativas que justificarían su imposición. Tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional, nada se opone “a la utilización de la tasa sobre el juego, no solo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales” (STC 173/1996, de 31 de octubre de 1996, FJ. 5). Se grava el sector del juego para dificultarlo incidiendo en los efectos adversos de su práctica y en aras de otros fines extrafiscales como la protección de menores, la prevención de ludopatías o el blanqueo de capitales.

Dentro de este complejo contexto normativo, el juego presencial se encuentra gravado por la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar (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) y por la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las tasas fiscales), que son tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas, además de por impuestos propios que exigen las Haciendas regionales. En segundo término y, debido al auge del juego *online* en los últimos años, también han surgido figuras tributarias que gravan esta modalidad como el Impuesto sobre Actividades de Juego, creado por el artículo 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego. Junto a esta categoría, la Ley 13/2011 también crea la Tasa por la gestión administrativa del juego (artículo 49).

El presente trabajo de investigación tiene por objeto la realización de un estudio sobre el sector del juego y su tributación. Pretende ofrecer respuesta a la multitud de cuestiones que plantea a través de la realización de propuestas, para su mejor regulación y sistematización. Una sistematización tan necesaria como compleja que pretendemos analizar desde diferentes prismas en este estudio.

## 2. Objetivos y metodología

Nuestro trabajo se centra en tres objetivos fundamentales que abordamos a lo largo de las siguientes páginas y que pasamos a plantear. Para su análisis empleamos la metodología propia de los estudios de investigación jurídicos en los que están involucradas también cuestiones cuantitativas, como es común en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario.

### 2.1. Marco jurídico y competencial. Análisis cualitativo y cuantitativo del sector del juego

Como primer objetivo nuestro estudio trata de realizar un análisis cualitativo y cuantitativo del sector del juego en España y Andalucía: público, privado, presencial y *online*. Además, se analiza el contexto jurídico y los operadores que intervienen en el sector.

Dentro de este primer objetivo, se desarrollan dos vertientes indispensables para poder abordar el análisis del sector del juego en profundidad. En primer lugar, el punto de partida de este estudio debe ser, lógicamente, un análisis del marco jurídico y competencial del juego (capítulo II). Además, en el trabajo se trata de organizar y sistematizar la ingente cantidad de información dispersa vinculada al sector, incidiendo en su volumen económico e impacto social. Ha sido sin duda una tarea compleja debido a su variada dependencia administrativa y a la diversidad de agentes implicados. Tal y como se ha apuntado, respecto al análisis del marco jurídico y competencial, el Estado no tiene competencia exclusiva sobre el juego *ex* artículo 149.1 de la Constitución, habiendo asumido las Comunidades Autónomas competencias sobre el sector en sus Estatutos de Autonomía y desarrollando su propia normativa de juego. La Constitución no atribuye la competencia sobre el juego ni al Estado, ni a las Comunidades Autónomas (artículos 148 y 149 de la Constitución), por lo que a través de la vía del artículo 149.3 CE las

materias no atribuidas expresamente al Estado, pueden corresponder a las Comunidades Autónomas en virtud de sus respectivos Estatutos de Autonomía, tal y como ha hecho Andalucía a través de la Ley Orgánica 6/1981. No en vano y, para favorecer la convergencia del régimen jurídico y fiscal del juego, la Ley 13/2011 de Regulación del Juego, creó el Consejo de Políticas del Juego (CPJ), como el órgano de participación y coordinación de las Comunidades Autónomas y el Estado en este ámbito.

Este contexto del régimen jurídico del juego resulta poco eficiente para las empresas que operan en el sector ya que tienen que relacionarse con multitud de autoridades competentes para poder prestar sus servicios. Sin embargo, una cuestión a destacar es la oportuna y progresiva recentralización del sector del juego por parte del Estado y su influencia en nuestra Comunidad, que se está observando en los últimos años a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, de la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de Garantía de la Unidad de Mercado y de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de Regulación del Juego.

Una vez analizado el marco jurídico y competencial del juego y los principales problemas que presenta su regulación, en el estudio se aborda la segunda vertiente de este primer objetivo: el análisis cuantitativo y cualitativo del sector (capítulo III). Para ello, se analiza su composición y diferentes tipologías, como las modalidades del juego vinculadas al Estado, las loterías y apuestas reservadas a SELAE, ONCE, Cruz Roja española y el juego *online*, además de los juegos vinculados a las Comunidades Autónomas. Se lleva a cabo el estudio en términos cuantitativos de las características de las empresas, empleos generados, ingresos y resultados vinculados a este sector. Respecto a las empresas privadas que intervienen en el ámbito del juego, se analizan entre otras fuentes la información y datos facilitados en los Informes de CEJUEGO, Consejo Empresarial del Juego, que constituye la asociación empresarial que representa mayoritariamente al sector del juego privado en España. Se ha tratado de recopilar y sintetizar la ingente información existente en este ámbito que, aunque procede de muy diversas fuentes es absolutamente indispensable para realizar propuestas y perspectivas en relación a nuestra Comunidad Autónoma.

En aras a la consecución de este primer objetivo se lleva a cabo un estudio detallado del marco jurídico y competencial del juego y un análisis cuantitativo del sector a través de los datos e información de las fuentes detalladas. Consideramos esencial la realización de este análisis cuantitativo para poder abordar la tributación del sector del juego en su integridad (importe global, fórmulas de reparto, peso en el gasto público autonómico, etc.).

## 2.2. Análisis de la tributación sobre el juego en sus distintas modalidades: presencial y *online*

Como segundo objetivo, nuestro trabajo trata de realizar un análisis de la tributación estatal sobre el juego en sus distintas modalidades, presencial y *online*. Para ello se realiza un estudio comparado de la tributación del juego en las Comunidades Autónomas.

Por sus concretas circunstancias históricas y por ser una parcela de gran desorden normativo y numerosas figuras tributarias, el análisis del régimen fiscal del juego es hoy una tarea no exenta de dificultades. No pocos problemas debe de salvar el estudioso del derecho que se aproxime al régimen tributario del juego. Entre ellos asoma la distribución competencial en materia de juego, agravada por la peculiar cesión de estos tributos a las Comunidades Autónomas. Precisamente es la búsqueda de soluciones a estos problemas la principal motivación de esta investigación.

Dada la gran dispersión existente en este campo, se aborda este segundo objetivo de nuestro estudio desde una triple perspectiva. En primer lugar, se realiza un análisis de los tributos estatales sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas (capítulo IV). Cuando genéricamente hablamos de los tributos estatales sobre el juego hacemos referencia a dos clases de gravámenes diferentes. Por un lado, las Tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias reguladas en el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las tasas fiscales. En los arts. 36 a 41 de esta norma preconstitucional encontramos la controvertida regulación de este tributo porque, a pesar de su *nomen iuris*, se sostiene que su caracterización jurídico material no es la de tasa, sino la de un verdadero impuesto. Más tarde, se unieron a estas la Tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar (contenidas en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales del juego, desarrollado por 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). De la configuración de su hecho imponible se desprende que la mal denominada tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar tiene naturaleza impositiva. Bajo el ropaje de esta supuesta “tasa” lo que se esconde es un verdadero impuesto que grava los beneficios, lo cual también hace que nos tengamos que plantear su legalidad al amparo de los principios tributarios. El artículo 11. apartado i) de la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas) contempla la cesión de los tributos sobre el juego a las Comunidades Autónomas. En nuestro estudio también llevamos a cabo el análisis comparado de las medidas autonómicas aprobadas por las Haciendas regionales respecto a estos tributos cedidos. En el caso de nuestra Comunidad, las contenidas en la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

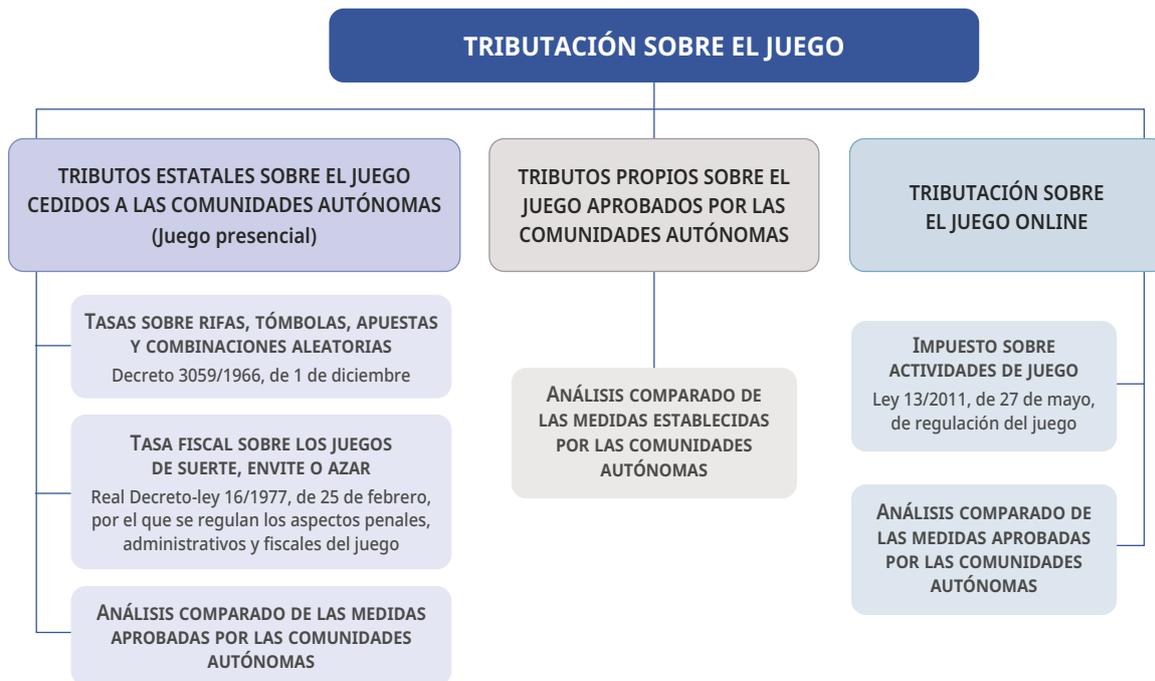
En segundo término, abordamos la aprobación por parte de las Comunidades Autónomas de tributos propios sobre el juego (capítulo V). Dentro de los límites impuestos por el artículo 6 de la LOFCA, las Comunidades Autónomas han aprobado tributos propios sobre el juego, como los Impuestos sobre los Premios del Bingo. Además, las Haciendas regionales han establecido en sus respectivas Leyes de tasas y precios públicos, tasas por la expedición de documentos, autorizaciones de instalación o explotación de juegos, licencias y permisos en el ámbito de las máquinas de juegos. En virtud del artículo 6.2 de la LOFCA las Comunidades Autónomas no pueden crear nuevos impuestos que recaigan sobre las máquinas de juego ya que, este hecho imponible se encuentra gravado por el Estado en el Real Decreto-ley 16/1977. No obstante, destaca el supuesto de alguna Comunidad Autónoma como la de Madrid que, tras la aprobación del Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados (Ley 3/2000, de 8 de mayo, de Medidas Urgentes Fiscales y Administrativas sobre los Juegos de Suerte, envite y Azar y Apuestas en la Comunidad de Madrid), estableció un gravamen sobre las máquinas recreativas de juego, actualmente suprimido como el resto de Impuestos propios de la Comunidad (Ley 3/2021, de 22 de diciembre, de Supresión de impuestos propios de la Comunidad de Madrid). Sobre este ámbito, también se lleva a cabo el análisis comparado de los tributos propios sobre el juego establecidos por las Comunidades Autónomas.

Por último, se dedica especial atención a la tributación del juego *online*, que cada vez cobra más importancia en el sector debido a la rápida adaptación de las empresas operadoras de juego a los cambios tecnológicos. La Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego ha supuesto un punto de inflexión en este ámbito ya que, además de reafirmar la competencia en materia de juego del Estado, ha creado dos nuevos tributos: el Impuesto sobre Actividades de Juego y la Tasa por su gestión administrativa (capítulo VI). La gestión, recaudación, liquidación e inspección del Impuesto corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien se ha articulado como un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas. En este sentido, las Haciendas regionales perciben la recaudación obtenida por el tributo que se corresponda con los ingresos por el juego de los residentes en cada Comunidad.

La única competencia cedida a las Comunidades es el establecimiento de un posible recargo a sus residentes hasta llegar a un tipo máximo del 20%. Destacan en este ámbito las asimetrías puestas de manifiesto en la tributación del juego *online*, con una carga más baja que la del juego presencial. Concluimos el análisis de la tributación del juego *online*, con la realización de un estudio comparado de la evolución y las medidas establecidas por las diferentes Comunidades Autónomas en este ámbito.

Como se ha apuntado, el panorama tributario descrito nos sitúa en un contexto en el que el juego se somete a diferentes categorías en función del ámbito en el que se desarrolle, incrementando las posibles situaciones de competencia fiscal dentro del territorio español que son objeto de nuestro análisis.

La metodología empleada en la segunda parte del estudio consiste en un análisis de la tributación sobre el juego abordando tanto las cuestiones puramente jurídicas y los problemas que plantea su regulación (a través del análisis de las normas del bloque de constitucionalidad, jurisprudencia, doctrina, etc.), conectando con la plasmación concreta que haya hecho cada Comunidad Autónoma sobre el sector del juego.



### 2.3. Tendencias y perspectivas en el sector del juego: propuestas y líneas de reforma

El tercer objetivo de nuestro estudio pretende analizar las tendencias y perspectivas en el sector del juego y formular propuestas y líneas de reforma concretas que mejor se adapten a la Comunidad Autónoma de Andalucía (capítulo VII).

Una vez analizado el marco jurídico y la tributación del juego, con apoyo en el estudio comparado del sector, tenemos la base para proponer una revisión crítica con especial atención y que mejor se adapten al caso de Andalucía.

Tomando como punto de partida que debemos avanzar hacia medidas que garanticen, a la par, una mayor autonomía y un mayor margen de maniobra financiero para las Comunidades Autónomas, no solo debemos aprender de las experiencias comparadas, sino adaptarlas a las grandes oportunidades y amenazas que plantea la situación actual, sobre todo en la evolución que presenta la creciente proliferación del juego *online*. Por un lado, en el plano interno, es inevitable plantearnos el impacto que tendrá la eventual reforma del propio sistema fiscal, con especial énfasis en la reformulación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. El defectuoso sistema tributario del sector del juego denunciado en numerosas ocasiones se mantiene, sin apenas novedades, en el actual modelo de financiación. Muchos son los planteamientos vertidos sobre este tema, en los que encontramos una coordenada común: es necesaria una reordenación del tratamiento tributario del juego. Hasta aquí existe un gran consenso, pero ¿reordenación en qué sentido? Y, aquí subyace la importante y necesaria realización de este trabajo de investigación. Una posible alternativa consiste en la viabilidad de reservar a las Haciendas Autonómicas la competencia exclusiva para gravar el juego mediante tributos propios. A través de la vía del art. 7. 2. LOFCA se transformarían los tributos cedidos sobre el juego en tributos propios de las Comunidades Autónomas, quedando esta materia imponible reservada a estas Haciendas territoriales. Esta es una de las posibles vías para conseguir la ordenación de este sector. Posibilidad que cuenta, además con varios pronunciamientos oficiales a su favor, tal y como tenemos ocasión de analizar.

Por otro lado, tampoco se pierde de vista el complejo contexto internacional y su posible incidencia sobre el sector del juego. En este sentido y, entre otras muchas alternativas, también se ha apuntado la posible conversión de los tributos sobre el juego en impuestos especiales<sup>5</sup>. La Directiva 2006/112 CE permite la existencia de impuestos que no graven el volumen de negocios y que graven actividades que, como el juego, están exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 20.1.19 de la LIVA). También podría considerarse la reformulación del juego como una prestación de servicios sujeta y no exenta en el IVA, modificación que permitiría a los sujetos pasivos de los tributos sobre el juego deducir las cuotas soportadas y adaptar la carga tributaria de los operadores del juego en virtud del principio de neutralidad del IVA.

Finalmente, en aras a la consecución de este último objetivo, las propuestas tienen en un plano metodológico el carácter de conclusiones del estudio, aunando los aspectos normativos a mejorar para la reformulación de la tributación del juego con los elementos más interesantes de la regulación de este sector en otras Comunidades y, todo ello, sin perder de vista la estructura propia de nuestra Comunidad Autónoma.

La constitución de este equipo de investigación para llevar a cabo este estudio tiene su origen, en primer lugar, en la firme convicción de todos/as los/las participantes de la necesidad de abordar el análisis de la tributación sobre el juego. A ello se une el compromiso del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pablo de Olavide con las líneas de investigación desarrolladas por el Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía (IEHPA). Fruto de esta determinación y compromiso es este estudio que integra a cinco investigadores, única manera en que podríamos cumplir con rigurosidad la consecución del proyecto de investigación.

La configuración de un equipo amplio de investigadores responde a la complejidad del proyecto, tal y como ha sido puesta de manifiesto en estas páginas. Nuestro trabajo ha exigido el análisis cuantitativo de múltiples variables implicadas en el sector del juego, requiriendo de un estudio comparado de

5 Vid. Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas de juego: aspectos relevantes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, p. 120.

las variadas manifestaciones de las diferentes Comunidades Autónomas en este ámbito. El equipo de trabajo ha estado integrado por:

- La profesora Mónica Arribas León, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.
- La profesora Montserrat Hermosín Álvarez, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario (investigadora principal), Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.
- El profesor Jesús Ramos Prieto, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.
- El profesor José Francisco Sedeño López, Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Málaga.
- La profesora María José Trigueros Martín, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

Pero, ante todo, no quisiéramos terminar estas páginas sin expresar nuestra gratitud al IEHPA e incidir en la necesaria realización de este estudio sobre “El sector del juego en Andalucía y su tributación” en el marco de la IV Convocatoria del Plan de Investigación IEHPA ya que, consideramos que ha llegado el momento de la ineludible reordenación de este sector, ante el imponente desarrollo del juego *online*. Para este equipo de investigación ha constituido una oportunidad única e inigualable el poder contribuir a la mejora de un sector en auge y significativo, pero que cuenta con una deficitaria regulación.

## CAPÍTULO II

El marco jurídico del juego:  
aspectos competenciales  
y normativos



## 1. Introducción

El marco jurídico del juego en España, en cuanto sector socioeconómico intervenido y cuyos agentes se hallan sometidos a numerosas exigencias y limitaciones, remonta su origen a dos hechos fundamentales acontecidos a finales de los años 70.

El primero de ellos es la legalización y despenalización parcial de los juegos privados de azar por obra del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas.

El segundo hecho vino marcado por la aprobación de la Constitución Española de 1978 y la consiguiente puesta en marcha, en desarrollo de las previsiones de su Título VIII, del denominado Estado autonómico, materializado en la creación, organización y puesta en funcionamiento de las Comunidades Autónomas y el traspaso hacia ellas de un amplio margen de poder político, administrativo y financiero.

Como fruto de esa confluencia de factores ha resultado un modelo de distribución de competencias compartidas entre el Estado y las Comunidades Autónomas, tanto en el plano sustantivo o material como en la esfera financiera y tributaria. Este modelo se ha visto, además, singularizado por la atención preferente prestada al juego como campo susceptible de ser sometido a una tributación específica. Y, en fechas más recientes, ha visto incrementada su complejidad como consecuencia de la aparición en escena del juego en línea, gracias al desarrollo de las tecnologías de la información y comunicación y a la proliferación de plataformas digitales.

## 2. Distribución de competencias materiales sobre el juego

Ni el art. 148 ni el art. 149.1 de la Constitución contemplan de manera explícita este sector en el listado de competencias que pueden asumir las Comunidades Autónomas en virtud del principio dispositivo o que se reservan en exclusividad al Estado.

A la vista de ese silencio y al amparo de la cláusula residual contenida en el artículo 149.3 de nuestro texto constitucional, todos los Estatutos de Autonomía acabaron recogiendo de manera expresa un título competencial exclusivo a favor de la respectiva Comunidad Autónoma en materia de juego. Se empleó a tal fin una fórmula amplia que incluye los juegos, casinos y apuestas celebrados en su territorio y deja fuera a las apuestas mutuas deportivo-benéficas. Las Comunidades Autónomas que accedieron al autogobierno por

la vía rápida del art. 151 de la Constitución (Cataluña, Galicia y Andalucía) lo reflejaron así desde la versión inicial de sus Estatutos. Algunos años más tarde, esta asunción de competencias exclusivas se generalizó a las demás Comunidades Autónomas, como consecuencia de las transferencias competenciales y las reformas estatutarias efectuadas entre los años 1982 y 1994.

Las nuevas reformas estatutarias ultimadas a partir de 2006, que dieron lugar a los denominados Estatutos de segunda generación, ahondaron en esta línea. Podemos tomar como referencia el art. 81 del Estatuto de Autonomía para Andalucía (Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo), que bajo la rúbrica de juego dispone lo siguiente:

“1. Corresponde a la Comunidad Autónoma la competencia exclusiva en materia de juegos, apuestas y casinos, incluidas las modalidades por medios informáticos y telemáticos, cuando la actividad se desarrolle exclusivamente en Andalucía.

2. La autorización de nuevas modalidades de juego y apuestas de ámbito estatal, o bien la modificación de las existentes, requiere la deliberación en la Comisión Bilateral Junta de Andalucía-Estado prevista en el Título IX y el informe previo de la Junta de Andalucía.”

En definitiva, estamos en presencia de escenario simétrico de asunción de competencias normativas y de ejecución, en el que, según puede apreciarse en la siguiente tabla, todas las Comunidades Autónomas han aprobado una ley reguladora del juego que asume la función de norma de cabecera en su territorio.

Comunidad Autónoma	Competencia estatutaria exclusiva	Ley autonómica general
País Vasco	Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (art. 10.35)	Ley 4/1991, de 8 de noviembre, reguladora del juego en la Comunidad Autónoma del País Vasco
Cataluña	Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio (art. 141)	Ley 15/1984, de 20 de marzo, del juego
Galicia	Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril (art. 27.Uno.27)	Ley 3/2023, de 4 de julio, reguladora de los juegos de Galicia
Andalucía	Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo (art. 81)	Ley 2/1986, de 19 de abril, del juego y apuestas, de la Comunidad Autónoma de Andalucía
Asturias	Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre (art. 10.1.26)	Ley 6/2014, de 13 de junio, de Juego y Apuestas
Cantabria	Ley Orgánica 8/1981, de 30 de diciembre (art. 24.25)	Ley 4/2022, de 24 de junio, de Regulación del Juego de Cantabria
La Rioja	Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio (art. 8.Uno.10)	Ley 3/2022, de 29 de marzo, reguladora del juego y las apuestas de La Rioja y de la prevención del juego problemático y patológico
Murcia	Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio (art. 10.Uno.22)	Ley 2/1995, de 15 de marzo, reguladora del Juego y Apuestas de la Región de Murcia
Comunidad Valenciana	Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio (art. 49.1.31. <sup>ª</sup> )	Ley 1/2020, de 11 de junio, de regulación del juego y de prevención de la ludopatía en la Comunidad Valenciana
Aragón	Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril (art. 71.50. <sup>ª</sup> )	Ley 2/2000, de 28 de junio, del Juego de la Comunidad Autónoma de Aragón
Castilla-La Mancha	Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto (art. 31.1.21. <sup>ª</sup> )	Ley 5/2021, de 23 de julio, del Régimen Administrativo y Fiscal del Juego en Castilla-La Mancha
Canarias	Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre (art. 128)	Ley 8/2010, de 15 de julio, de los Juegos y Apuestas

Comunidad Autónoma	Competencia estatutaria exclusiva	Ley autonómica general
Navarra	Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto (art. 44.16)	Ley Foral 16/2006, de 14 de diciembre, del Juego
Extremadura	Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero (art. 9.1.44)	Ley 6/1998, de 18 de junio, del Juego de Extremadura
Baleares	Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero (art. 30.29)	Ley 8/2014, de 1 de agosto, del juego y las apuestas en las Islas Baleares
Comunidad de Madrid	Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero (art. 26.1.29)	Ley 6/2001, de 3 de julio, del juego en la Comunidad de Madrid
Castilla y León	Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre (art. 70.1.27)	Ley 4/1998, de 24 de junio, reguladora del Juego y de las Apuestas de Castilla y León

Ahora bien, este esquema debe matizarse teniendo en cuenta la posible concurrencia de otros títulos competenciales del Estado. Así lo advirtió el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 163 y 164/1994, de 26 de mayo:

“ni el silencio del art. 149.1 C.E. respecto al juego ni el hecho de que los Estatutos de Autonomía de algunas Comunidades Autónomas, entre ellas el de Cataluña, califiquen de exclusiva la competencia autonómica (excepto las Apuestas Mutuas Deportivo-Benéficas) puede interpretarse como equivalente a un total desapoderamiento del Estado, pues ciertas materias y actividades que bajo otros enunciados el art. 149.1 C.E. reserva a aquél se encuentran estrechamente ligadas con el juego. Como reiteradamente tiene declarado este Tribunal, la calificación jurídica y el alcance de las competencias de las Comunidades Autónomas no puede hacerse derivar únicamente de una lectura aislada de la denominación que reciben en los textos estatutarios sino de una interpretación sistemática de todo el bloque de la constitucionalidad”.

Entre los enunciados del artículo 149.1 de la Constitución figura uno que, como tendremos ocasión de constatar enseguida, atribuye al Estado importantes funciones con relación a los juegos organizados bajo la cobertura de las loterías y apuestas del Estado. Se trata de la competencia exclusiva sobre la Hacienda general (art. 149.1.14.ª), a la que haremos alusión a continuación.

### 3. Distribución de competencias financieras y tributarias sobre el juego

Desde la perspectiva de la actividad financiera del sector público, el juego ha sido siempre (incluso en la etapa previa a la legalización de las actividades privadas) y continúa siendo hoy en día una fuente muy rentable de ingresos para la Hacienda Pública.

En concreto, esta actividad económica genera dos tipos de rendimientos. Por un lado, los ingresos procedentes de la gestión y explotación del monopolio sobre las loterías y apuestas del Estado. Por otro lado, los ingresos tributarios derivados de la aplicación de una serie de tributos estatales y autonómicos, que como se analizará en otra parte de este estudio tienen en la actualidad naturaleza jurídica de impuestos y de tasas.

Por tanto, en coherencia con el marco de competencias sustantivas concurrentes sobre el sector del juego a que antes se ha hecho referencia, cabe añadir que dicho sector es asimismo una materia imponible compartida, gravada tanto por la Hacienda del Estado como por las Haciendas de las Comunidades Autónomas. Así se desprende de las normas que integran en este campo el denominado bloque de la constitucionalidad, a saber: la Constitución Española, los diferentes Estatutos de Autonomía, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (Ley 22/2009).

En concreto, a la hora delimitar las competencias financieras y tributarias de ambos niveles de gobierno es preciso tomar como principales referentes los siguientes aspectos:

1. La potestad originaria del Estado para establecer los tributos mediante ley, así como la potestad que se atribuye a renglón seguido a las Comunidades para establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes (art. 133, apartados 1 y 2, de la Constitución).
2. La competencia exclusiva reservada al Estado en materia de Hacienda general (art. 149.1.14.<sup>a</sup> de la Constitución).
3. La diversa tipología de recursos tributarios que la Constitución (art. 157.1), los Estatutos de Autonomía y la LOFCA (arts. 6 a 12) ponen a disposición de las Comunidades Autónomas, en forma de tributos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y tributos propios (impuestos, tasas y contribuciones especiales) establecidos por estos entes territoriales.

### 3.1. El monopolio fiscal sobre las loterías y apuestas del Estado como recurso integrante de la competencia estatal sobre Hacienda general

La competencia financiera más extensa que incide sobre el sector del juego corresponde a la Hacienda central, que se reserva en exclusiva la gestión y explotación de las loterías y apuestas del Estado.

El monopolio se define en el Diccionario de la Real Academia como la “concesión otorgada por la autoridad competente a una empresa para que esta aproveche con carácter exclusivo alguna industria o comercio”. En términos más precisos, el Diccionario panhispánico del español jurídico ofrece la siguiente definición de monopolio fiscal:

“Técnica de gestión tributaria que consiste en la venta de un producto o la prestación de un servicio de manera exclusiva por la Administración del Estado o por una entidad controlada por esta para asegurar la recaudación de determinados tributos y además obtener ingresos patrimoniales, siempre y cuando sean compatibles con el derecho comunitario al no suponer, en ningún caso, discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado.”

Existe un monopolio de Derecho cuando por decisión del Estado sólo una entidad puede prestar un servicio o comercializar un producto. En el pasado los monopolios fueron una fuente muy relevante de ingresos para la Hacienda Pública, al afectar a bienes y servicios muy distintos. Pero nuestra adhesión

a la Unión Europea provocó la desaparición de la mayoría de ellos, en la medida en que suponen la antítesis de la libre competencia (artículo 37 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

Pues bien, las loterías y apuestas del Estado conforman, junto al comercio al por menor de las labores del tabaco<sup>6</sup>, uno de los dos monopolios fiscales que subsisten hoy en día en nuestro país. Desde la aprobación del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, se gestiona a través de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado (en adelante SELAE), que sustituyó a la extinta entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado, creada a través del Real Decreto 2069/1999, de 30 de diciembre. La exposición de motivos del Real Decreto-ley 13/2010 deja constancia de las razones que llevaron a la creación de dicha sociedad mercantil. Por una parte, la evolución de las actividades del juego hacía preciso separar con mayor nitidez las funciones de regulador y de operador<sup>7</sup>. Por otra parte, se buscaba permitir la aplicación al sujeto que ejerce las segundas funciones de normas jurídico-privadas en cuanto a su organización, funcionamiento, personal y régimen económico-financiero:

“El impacto que ha supuesto en el sector de los juegos de azar la irrupción del juego «online» ha provocado que numerosos países europeos estén modificando su legislación en esta materia para regular este nuevo fenómeno, cumpliendo a su vez con los principios del Tratado de la Unión Europea.

Uno de los elementos básicos de la nueva normativa debe ser ajustar el marco de regulación del juego en España a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre transparencia del mercado, que exige la separación de operador y regulador. A este respecto España es uno de los pocos países de la Unión Europea que mantiene unidos en una misma Entidad a operador y regulador, mientras que los principales países europeos (Francia, Reino Unido o Italia) ya han dictado nuevas leyes con reguladores independientes.

La necesidad de que el sector del juego en España se adecue al nuevo marco jurídico europeo hace que deban adoptarse urgentemente medidas necesarias encaminadas a que Loterías y Apuestas del Estado, como operador de juegos, modernice su estructura organizativa, adoptando formas jurídico-privadas para competir adecuadamente en el mercado del juego. Ello implica transformar la entidad pública Empresarial Loterías y Apuestas del Estado que actualmente es, simultáneamente, regulador del mercado y operador de los juegos de titularidad estatal, para crear un operador independiente y eficiente que dé transparencia al mercado.

La adopción de esta forma jurídica privada garantizará la máxima eficiencia en la comercialización de los juegos de titularidad estatal y la posibilidad de que la actuación del operador que gestiona los juegos de titularidad estatal, se haga en condiciones de igualdad con los competidores públicos o privados que puedan acceder a este nuevo mercado de acuerdo con las previsiones de la nueva Ley Reguladora del juego. A ello contribuirá que en la nueva sociedad que se crea puedan participar inversores, a través de la adquisición de una participación de hasta un 49% de su capital social, lo que contribuirá a fomentar una gestión más eficiente y competitiva.”

6 Conforme al art. 4 de la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria, este monopolio del Estado, del que quedan excluidas las islas Canarias, se ejerce a través de la Red de Expendedurías de Tabaco y Timbre.

7 En virtud del Real Decreto 352/2011, de 11 de marzo (art. 1.Cinco), se atribuye a la Dirección General de Ordenación del Juego, en la actualidad centro directivo la Secretaría General de Consumo y Juego del Ministerio de Consumo, el ejercicio de las funciones de regulación, autorización, supervisión, coordinación, control y, en su caso, sanción, de las actividades de juego de ámbito estatal.

La constitución de esta sociedad, dispuesta por el artículo 14 de la citada disposición gubernamental, dejó abierta la puerta a la posible entrada de capital privado. Sin embargo, esta circunstancia no se ha producido aún hasta la fecha, pues SELAE SME SA continúa siendo una sociedad mercantil estatal (SME) unipersonal en la que la titularidad de la totalidad del capital social corresponde a la Administración General del Estado. Conforme a sus estatutos, le corresponden, entre otras funciones:

- La gestión, explotación y comercialización de las loterías y juegos de ámbito nacional en sus distintas modalidades, y en todo caso siempre que afecten a un territorio superior al de una Comunidad Autónoma.
- La gestión, explotación y comercialización de las apuestas mutuas deportivo-benéficas, en cualquiera de sus modalidades, así como cualesquiera otros concursos de pronósticos mutuales y benéficos que se realicen sobre resultados de eventos deportivos.

En conjunto, estas loterías, juegos, apuestas mutuas deportivo-benéficas y concursos aportan un volumen considerable de ingresos al Tesoro Público: nada menos que 3.486 millones de euros en el ejercicio 2022, según datos publicados por la propia sociedad<sup>8</sup>.

Tan importantes recursos integran un monopolio fiscal cuya regulación y gestión es competencia exclusiva del Estado. Antes las dudas surgidas inicialmente, así lo dejó sentado el Tribunal Constitucional en varios pronunciamientos, algo ya lejanos en el tiempo (datan de los años 90), pero que siguen siendo de vital importancia en orden a clarificar el marco competencial. Nos referimos a sus Sentencias 163 y 164/1994, de 26 de mayo, 216/1994, de 14 de julio, y 49/1995, de 16 de febrero.

### 3.1.1. SSTC 163 y 164/1994 y 216/1994: la competencia sectorial autonómica debe respetar la competencia financiera estatal sobre la Hacienda general

La Sentencia 163/1994, de 26 de mayo, tiene su origen en el conflicto positivo de competencia promovido por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña en relación con el art. 2 del Real Decreto 904/1985, de 11 de junio, por el que se constituye el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado (ONLAE). Este precepto se encargaba de fijar con precisión sus funciones, disponiendo que tenía a su cargo la organización y gestión de las loterías, apuestas y juegos que sean competencia del Estado. Para el Gobierno de la Comunidad Autónoma ello suponía una invasión de la competencia exclusiva sobre casinos, juegos y apuestas (con exclusión de las apuestas mutuas deportivo-benéficas) recogida en el Estatuto de Autonomía vigente en aquel momento (art. 9.32 de la Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre).

El Tribunal Constitucional desestimó que se produjese tal invasión de competencias, partiendo de la premisa de que las loterías constituyen un monopolio fiscal del Estado:

“Y como tal monopolio fiscal, institución productora de ingresos para la Hacienda General, está calificada por la legislación vigente al promulgarse la Constitución y al dictarse la Ley 50/1984 y el R.D. 904/1985, de creación del O.N.L.A.E; la Instrucción de Loterías de 23 de marzo de 1956 la califica como «un recurso ordinario del presupuesto de ingresos y un Monopolio del Estado» (art. 1) así como «un servicio explotado por la Administración» (art.2). Y como tal recurso ordinario del presupuesto de

8 <https://www.loteriasyapuestas.es/es/selae-en-cifras>

ingresos y monopolio del Estado es competencia de éste en virtud del título de Hacienda General que no se circunscribe obviamente a los ingresos meramente tributarios sino también a estos otros ingresos por renta o derechos de monopolio ejercido exclusivamente para producirlos. Título que no puede quedar limitado a la específica denominación de Lotería Nacional como una de las modalidades de la Lotería, sino a todo lo que ésta significa como monopolio históricamente definido institucionalmente. Y sin que, para diferenciarlo, puedan utilizarse criterios relativos a que según su organización parezca más marcadamente juego o apuesta, puesto que, según la evolución histórica caben todos dentro de la institución configurada por su fin y organización y calificada con un nombre genérico.

Como monopolio fiscal, pues, cuyo establecimiento constituye una manifestación del poder financiero del Estado reservando el ejercicio exclusivo de un juego de suerte para producir unos ingresos públicos, corresponde a la Administración del Estado la gestión y explotación del juego de la Lotería en todo el territorio nacional.”

De los párrafos reproducidos se colige que la clave reside en la competencia exclusiva que reserva al Estado el art. 149.1.14<sup>a</sup> sobre la Hacienda general, que “comprende el monopolio fiscal como productor de ingresos públicos, al margen del carácter concreto del juego gestionado”. Por lo demás, la reconducción de las loterías hacia esa competencia exclusiva no resulta incompatible con las competencias exclusivas de las Comunidades Autónomas previstas en sus respectivos Estatutos de Autonomía. En palabras del Tribunal Constitucional:

“No se produce, por otra parte, un desplazamiento de los títulos de competencia específicos por el genérico (en este caso, el del art. 149.1.14); en primer término, porque no se trata de una competencia general en orden a la creación por parte del Estado de cualesquiera juegos y apuestas, sino de una especial atribución de la que le corresponde sobre un monopolio fiscal históricamente definido y conservado hasta hoy; pero además, porque la estatutariamente atribuida a las Comunidades Autónomas tampoco es una competencia sobre el juego en general, sino sobre «casinos, juegos y apuestas», que para permitir una aplicación amplia que incluya todas las modalidades de aquél exige una interpretación genérica pues si descendiese a los caracteres de cada juego o apuesta acaso hubiera de ser restringida según sus características singulares.”

Se conecta así el juego como título competencial genérico a favor de la Comunidad Autónoma con la Hacienda general como título competencial específico a favor del Estado, concluyendo el Tribunal Constitucional que la norma impugnada no invadía así, “la competencia de la Generalidad de Cataluña en materia de casinos, juegos y apuestas por estar reservada a la competencia del Estado, ex art. 149.1.14 C.E., en razón de su naturaleza de fuente de la Hacienda estatal, la gestión del monopolio de la Lotería Nacional, y con él la facultad de organizar loterías de ámbito nacional”.

El mismo razonamiento encontramos en las STC 164/1994, de 26 de mayo, y 216/1994, de 14 de julio. La primera resolvió conflictos positivos de competencia planteados por tres Comunidades Autónomas (Cataluña, Comunidad Valenciana y Canarias) respecto de diversas disposiciones y actos referentes a la organización y puesta en explotación por el Estado de la lotería primitiva o de números y de la modalidad singular de la misma conocida como bonoloto. La segunda dio respuesta a otro conflicto de competencia elevado por la Comunidad Autónoma de Cataluña con relación a la creación del concurso extraordinario denominado “El Gordo de la Primitiva”. En ambos casos el Tribunal Constitucional confirmó la titularidad estatal de la competencia controvertida, reiterando el argumento de que sobre el juego incide de lleno la competencia que al Estado reserva el artículo 149.1.14.<sup>a</sup> de nuestra Norma Fundamental en materia de Hacienda general.

### 3.1.2. STC 49/1995: el poder tributario autonómico no puede invadir la competencia financiera estatal sobre la Hacienda general

Pocos meses después el Tribunal Constitucional tuvo oportunidad de volver sobre la cuestión al resolver en la STC 49/1995 el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Nación contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1990, de 28 de noviembre, de Impuesto sobre las Loterías.

A la vista de la definición legal de su hecho imponible, dicho tributo gravaba la adquisición de billetes o fracciones de la Lotería Nacional, así como la realización de apuestas de la Lotería Primitiva o de la Bono-Loto, de carácter igualmente nacional, que se llevan a cabo en el territorio de la Comunidad Autónoma. La creación de esta figura suponía someter a una tributación específica estas diversas variantes de las loterías, que siempre han gozado de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>9</sup>.

Una de las alegaciones formuladas por la Abogacía del Estado en contra de este impuesto autonómico fue, precisamente, la radical inconstitucionalidad de su hecho imponible, pues las actividades sujetas constituyen un monopolio estatal. A su juicio, el gravamen creado por la Comunidad Autónoma excedía manifiestamente de las competencias autonómicas con grave invasión de las competencias estatales, dado que el Estado es de manera indubitada el único competente para regular su propia lotería, que posee el carácter de monopolio y la naturaleza de recurso ordinario de la Hacienda Pública. La regulación de la Lotería Nacional es competencia exclusiva del Estado, tanto como parte indudable de la competencia estatal de autoorganización, como también en cuanto parte esencial de la Hacienda general. La introducción de un impuesto autonómico perturbaba gravemente ese orden competencial, ya que perjudicaba y limitaba la obtención del recurso en que la lotería consiste, pues por definición lo encarecía con un sobrecoste en forma de carga fiscal.

A la vista de la doctrina sentada en las sentencias ya comentadas de 1994, el Tribunal lo tuvo fácil para declarar en esta oportunidad que la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas (a la que enseguida haremos oportuna referencia) no puede menoscabar la Hacienda general como materia reservada al Estado. Como punto de partida, se reitera lo siguiente:

“la Lotería Nacional es competencia del Estado como comprendida en el título Hacienda General del art. 149.1.14 C.E., el cual no puede entenderse circunscrito a los ingresos tributarios, pues comprende también estos otros que organiza, genera y gestiona el Estado mediante un monopolio fiscal. Por su naturaleza, pues, de ingresos no tributarios directamente explotados por la Hacienda estatal, corresponde con carácter exclusivo al Estado la gestión y explotación del monopolio de la Lotería Nacional”.

Para el Tribunal Constitucional, con el establecimiento de un impuesto autonómico sobre la participación en los sorteos de las loterías del Estado se invade el objeto propio de un monopolio fiscal de su competencia, puesto que:

“influya o no el encarecimiento de los billetes o las apuestas en el volumen de ingresos, lo fundamental es que las participaciones quedan sometidas a un impuesto autonómico solo dependiente

<sup>9</sup> La exención del IVA de las loterías se recoge en el momento presente en el art. 135.1.i) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, del que trae causa en nuestro ordenamiento interno el art. 20.Uno.19.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

de la potestad de la Comunidad en toda su regulación (incluso los tipos impositivos) determinando que de dicha potestad autonómica puedan pasar a depender en gran medida los rendimientos de las loterías.”

En suma, estamos ante un impuesto autonómico que grava no ya la organización por el Estado de sorteos de la Lotería Nacional, sino la actividad del particular participante en los mismos (mediante la adquisición de billetes o fracciones en el caso de la Lotería Nacional o de boletos en el supuesto de la Lotería Primitiva o de la Bono-Loto), siendo dicha actividad “la generadora de los rendimientos del monopolio, o sea la fuente misma de la que proceden los recursos obtenidos de su directa explotación que son derechos económicos de la Hacienda del Estado”. De esta forma el tributo:

“no sólo perjudica y limita, como sostiene el Abogado del Estado, la obtención del recurso en que la Lotería Nacional consiste, sino que toma por objeto impositivo que somete a gravamen la misma actividad productora de ingresos o recursos para la Hacienda estatal ejercida como explotación de un monopolio fiscal del Estado. De este modo no sólo invade o menoscaba la competencia que a aquél atribuye sobre el monopolio el art. 149.1.14 de la C.E. sino que como antes señalamos hace depender sus ingresos de la potestad autonómica sobre el impuesto creado.”

### 3.2. El juego como materia imponible en nuestro sistema tributario. Concurrencia de competencias tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas

El juego en sus diversas modalidades es un ámbito de la realidad social y económica sobre el que el legislador tributario ha puesto siempre el foco. Es cierto, como hemos adelantado más arriba, que algunas de sus modalidades más relevantes se hallan exentas del IVA, conforme a lo dispuesto en el art. 20.Uno.19.º de la Ley reguladora de dicho tributo:

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

19.º Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo.”

Pese a la inexistencia de tributación en el impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios, ya desde el Real Decreto-ley 16/1977 se puso de relieve que esta actividad se prestaba a la creación de tributos específicos. Y así fue, teniendo en cuenta además que la legalización del sector se produjo poco antes del desarrollo del proceso de descentralización hacia las Comunidades Autónomas impulsado por la Constitución y los Estatutos de Autonomía. Ello explica la confluencia tanto de tributos estatales como de tributos autonómicos.

En otro orden de cosas, unos y otros tributos forman parte de los recursos que la LOFCA y la Ley 22/2009 ponen a disposición de las Comunidades Autónomas de régimen común. Se trata de lo que el art. 175.2.d) del Estatuto de Autonomía para Andalucía denomina, al enunciar el principio de responsabilidad fiscal, “un espacio fiscal propio integrado por sus recursos de naturaleza tributaria, en el que desarrollará el ejercicio de sus competencias normativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 157.2 de la Constitución Española y la gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los mismos”. Dentro de este espacio fiscal se integran, en potencia, los siguientes recursos:

- Tributos cedidos total o parcialmente por el Estado y otros tributos estatales cuya recaudación se distribuye entre las Comunidades Autónomas.
- Recargos sobre impuestos estatales.
- Tributos propios.

### 3.2.1. Tributos estatales. Cesión o distribución de su rendimiento a las Haciendas autonómicas y atribución de competencias normativas

La tributación estatal sobre el juego viene compuesta por cuatro figuras:

- La tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar, creada por el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, y cuyo régimen se desarrolla en el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre.
- La tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, cuyo régimen se mantiene en el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de Tasas Fiscales (arts. 36 a 41).
- El impuesto sobre las actividades del juego, regulado en el art. 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.
- La tasa por la gestión administrativa del juego, regulada en el art. 49 de la precitada Ley 13/2011, en cuanto tributo retributivo exigido por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público propias de esa gestión administrativa por parte de la Administración del Estado.

Los dos primeros tributos, que han gravado tradicionalmente las actividades de juego desarrolladas en formato o canales presenciales, están asentados desde hace muchos años como un componente del sistema de financiación autonómica en calidad de tributos cedidos totalmente a las Comunidades Autónomas. Así se recoge en la LOFCA –arts. 11.i), 19.2.e)–, en los Estatutos de Autonomía –en el caso de Andalucía puede verse el art. 178.1.d) de su Estatuto– y en la Ley 22/2009 –arts. 34 y 50–. Además, desde 1996 las sucesivas reformas de dicho sistema han contemplado una amplia atribución de competencias normativas que permite a las Comunidades Autónomas modificar, con excepción del hecho imponible y el sujeto pasivo, la mayoría de los elementos esenciales de ambas exacciones: exenciones, base imponible, tipos de gravamen y cuotas fijas, bonificaciones, devengo y aspectos de aplicación de los dos tributos.

El impuesto sobre las actividades del juego, cuya creación responde entre otras motivaciones al propósito de sujetar a tributación las nuevas modalidades del juego desarrolladas en línea a través de me-

dios electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos, está previsto igualmente que se incorpore a la cesta de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas cuando se proceda a la revisión (tantas veces aplazada) del sistema de financiación autonómica. Mientras tanto, el art. 48.11 y la disposición transitoria sexta de la Ley 13/2011 ha implementado un sistema transitorio de distribución para procurar que la recaudación obtenida por este gravamen, correspondiente a los ingresos por el juego de los residentes en cada Comunidad, de las actividades que se hayan efectuado mediante sistemas de medios electrónicos, informáticos o telemáticos venga siendo distribuida desde 2012 entre las Comunidades Autónomas en proporción a las cantidades jugadas por los residentes de cada una de ellas<sup>10</sup>.

### 3.2.2. Recargos autonómicos sobre los tributos estatales sobre el juego

Durante la etapa inicial del régimen de cesión total o parcial de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (1983-1996), en el que estas no tenían abierta la posibilidad de asumir competencias normativas para modular al alza la carga fiscal de los tributos estatales sobre el juego, bastante de ellas acudieron al instrumento de los recargos, contemplado en el artículo 157.1.a) de la Constitución, en los Estatutos de Autonomía y en los arts. 4.Uno.e), 12 y 17.d) de la LOFCA.

En 2002 contaban con este recurso seis Comunidades Autónomas (Andalucía, Cantabria, Castilla-La Mancha, Extremadura, Comunidad Valenciana y Comunidad de Madrid)<sup>11</sup>. Sin embargo, desde 2004 la Comunidad Valencia se quedó en solitario y desde 2012 ninguna Comunidad Autónoma tiene vigentes recargos en los tributos sobre el juego cedidos a las Haciendas autonómicas<sup>12</sup>.

### 3.2.3. Tributos propios: el juego como materia imponible integrante del espacio fiscal propio de las Comunidades Autónomas

El juego y, concretamente, el bingo fue uno de los ámbitos donde más tempranamente encontró un reducto propicio para su expansión inicial la potestad tributaria de segundo grado o nivel atribuida a las Comunidades Autónomas por las normas integrantes del bloque de constitucionalidad (art. 133.2 de la Constitución, Estatutos de Autonomía y arts. 6 a 9 de la LOFCA).

Hasta la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los tributos estatales cedidos antes mencionada, la creación de tributos propios era el otro camino (además del

10 En virtud del régimen transitorio de la cesión de este impuesto estatal previsto en la disposición transitoria sexta de la Ley 13/2011, las normas sobre territorialización de su rendimiento y atribución de competencias normativas o gestoras a las Comunidades Autónomas “solo serán aplicables cuando se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento y las modificaciones normativas necesarias para su configuración y aplicación plena como tributo cedido”. Mientras llega no se aprueben esas modificaciones del sistema de financiación, el Estado hará llegar a las Comunidades Autónomas, previos los acuerdos en los marcos institucionales competentes, el importe acordado con ellas conforme a lo establecido en el art. 48.11 de este texto legal.

11 Véase el Libro electrónico “Tributación Autonómica” correspondiente a 2002 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/SEC-CI%C3%93N%20II.pdf>

12 Véase el Libro electrónico “Tributación Autonómica” correspondiente a 2012 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADulo%20I%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202012.pdf>

establecimiento de recargos) que estas tenían disponible para ejercer una política fiscal propia respecto de estas actividades. De ahí que desde mediados de los años 80 proliferasen un buen número de impuestos propios sobre el juego del bingo que, como bien explicase Adame Martínez en su exhaustivo diagnóstico de 1996, gravaban bien la compra de cartones para participar en dicho juego (Cataluña y Galicia), bien el pago de los premios obtenidos por los jugadores (Asturias, Cantabria, Murcia, Castilla-La Mancha, Islas Baleares, Comunidad Valenciana, Comunidad de Madrid)<sup>13</sup>.

En 2002 aún seguían siendo nueve las Comunidades Autónomas que mantenían formalmente en vigor impuestos sobre la participación en el juego del bingo o sobre los premios derivados del mismo (Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, Cantabria, Región de Murcia, Castilla-La Mancha, Islas Baleares y las Comunidades Valenciana y de Madrid)<sup>14</sup>. En realidad, en las Islas Baleares ya había quedado desactivado el gravamen al establecerse desde 2001 un tipo impositivo igual a cero<sup>15</sup>. Sin embargo, a partir de ese ejercicio se inició una paulatina desaparición de estos tributos, en paralelo a la propia crisis experimentada por las salas donde se practica esta modalidad de juego. Sin computar a la Comunidad balear los impuestos sobre el bingo quedaron reducidos a cinco Comunidades Autónomas en 2006 (Galicia, Andalucía, Asturias, Murcia, Comunidad de Madrid)<sup>16</sup>, cuatro en 2007 (Galicia, Asturias, Murcia y Comunidad de Madrid)<sup>17</sup>, tres en 2014 (Asturias, Murcia y Comunidad de Madrid)<sup>18</sup> y solo dos Comunidades Autónomas desde 2022<sup>19</sup>: Asturias<sup>20</sup> y Murcia<sup>21</sup>, territorios donde esta figura subsiste, aunque con un rendimiento muy reducido.

Además de esos impuestos propios, todas las Comunidades Autónomas han establecido tasas en el desarrollo de las actividades y servicios inherentes al ejercicio de las competencias asumidas sobre el juego, que encajan de lleno en la definición de esta categoría tributaria que contiene el art. 7 de la LOFCA. Sirva de botón de muestra, por ejemplo, la tasa por servicios administrativos en materia de juegos y apuestas de la Comunidad Autónoma de Andalucía, regulada en los arts. 248 a 251 bis de la Ley 10/2021, de 28 de diciembre, de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

13 Adame Martínez, F. D., *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, págs. 182 y siguientes.

14 Véase el Libro electrónico "Tributación Autonómica" correspondiente a 2002 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/SECCI%C3%93N%20II.pdf>

15 Impuesto sobre los premios del juego del bingo, regulado en la Ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre tributación de los juegos de suerte, envite o azar de las Baleares. Debe advertirse, no obstante, que desde 2001 este impuesto está sujeto a un tipo cero (Ley 16/2000, de 27 de diciembre).

16 Véase el Libro electrónico "Tributación Autonómica" correspondiente a 2006 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/Cap%C3%ADtulo%20I%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202006.pdf>

17 Véase el Libro electrónico "Tributación Autonómica" correspondiente a 2007 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202007.pdf>

18 Véase el Libro electrónico "Tributación Autonómica" correspondiente a 2014 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202014%20v11.pdf>

19 Véase el Libro electrónico "Tributación Autonómica" correspondiente a 2022 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/Capitulo-III-Tributacion-Autonómica-2022.pdf>

20 Impuesto sobre el juego del bingo, regulado en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (arts. 11-18). Su recaudación en 2022 fue de 1.925,33 miles de euros.

21 Impuesto sobre los premios del juego del bingo, regulado en la Ley 12/1984, de 27 de diciembre, de imposición sobre juegos de suerte, envite o azar (arts. 5 a 11), cuya recaudación en 2022 ascendió a solo 228,60 miles de euros.

### 3.2.4. Vinculación entre competencia material y competencia tributaria de las Comunidades Autónomas. El principio de instrumentalidad y la posible extrafiscalidad de los tributos sobre el juego

Los tributos sobre el juego que hemos descrito en los apartados precedentes responden básicamente a fines fiscales, al haber sido establecidos con el objeto primordial de obtener ingresos públicos para la financiación de los gastos originados por el ejercicio de sus respectivas competencias por el Estado y, sobre todo, por las Comunidades Autónomas, que como hemos visto tienen adscrita a su Hacienda la mayor parte de esas figuras tributarias como tributos cedidos o propios. Dicho con otras palabras, estamos en presencia de figuras impositivas con un fin predominantemente recaudatorio.

No obstante, nada impide que estos mismos tributos puedan orientarse hacia fines de naturaleza extrafiscal, teniendo presente las connotaciones negativas que sigue presentando el juego a pesar de su consideración como actividad legal y de las repercusiones económicas y sociales nocivas que puede tener la adicción al juego en los individuos.

El Tribunal Constitucional así lo advertido al afirmar, en referencia específica a la denominada tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, que “desde una perspectiva constitucional, nada cabe oponer, ni a los objetivos que pretenden alcanzarse, ni a la utilización de la tasa sobre el juego, no sólo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales” (Sentencia 173/1996, de 31 de octubre, y Auto 71/2008, de 26 de febrero).

Pues bien, en el supuesto de regulación de tributos estatales cedidos o de creación de tributos propios orientados a la consecución de fines extrafiscales, las Comunidades Autónomas deben respetar el principio de instrumentalidad, así designado por derivarse del carácter instrumental de la autonomía financiera que se reconoce a estos entes territoriales para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con el texto constitucional, les atribuyan las leyes y sus respectivos Estatutos de Autonomía (artículo 156.1 de la Constitución y artículo 1.1 de la LOFCA).

Con carácter preliminar debemos aclarar qué se entiende por utilización de la política tributaria con fines extrafiscales. Según proclama el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los tributos constituyen, en su condición de principal fuente de ingresos del sector público, “prestaciones pecuniarias exigidas por una 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”. Este precepto legal deja pues sentado con claridad meridiana que su objetivo prioritario es de carácter fiscal o contributivo, por cuanto todo tributo se encamina, por su propia naturaleza y razón de ser, a la obtención de ingresos para subvenir o financiar los gastos públicos.

Sin embargo, el funcionamiento de los sistemas tributarios modernos se desarrolla de forma bastante más compleja, tanto en nuestro país como en los de nuestro entorno más próximo. Hace bastante tiempo que dejó de regirse estrictamente por el postulado clásico de la neutralidad. El ordenamiento tributario ofrece en la actualidad otras perspectivas y matices diversos, que rebasan con creces los estrechos dominios de lo estrictamente fiscal. Más allá de su intrínseca misión recaudatoria, el tributo también se concibe hoy en día como un instrumento que puede coadyuvar con eficacia al logro de objetivos extrafiscales, al servicio de políticas y fines económicos y sociales previstos en nuestra Constitución. Así lo reconoce de modo global el citado artículo 2.1 de la Ley General Tributaria, cuando en su segundo párrafo añade una importante matización:

“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”

Esto se conoce, desde una perspectiva técnica, como función extrafiscal del tributo. La Constitución Española de 1978 no hace ninguna referencia expresa a ella cuando establece en su artículo 31.1 el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica o riqueza de cada uno, mediante un sistema tributario justo. Allí sólo se contempla el tributo en su sentido estricto de canal para alimentar la Hacienda Pública. Pero esto no ha sido obstáculo para que Tribunal Constitucional haya admitido de modo reiterado y constante la utilización del tributo con fines extrafiscales. Ya en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, al resolver la constitucionalidad del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas creado por la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, adoptó una posición inequívoca a este respecto:

“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.”

En la posterior Sentencia 186/1993, de 7 de junio, el Tribunal Constitucional ha ratificado este planteamiento al dictaminar la constitucionalidad del Impuesto sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, creado por Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa en Extremadura:

“(…) es indiscutible, de acuerdo con las consideraciones expuestas en el fundamento jurídico 13 de la STC 37/1987, que constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal”.

La función extrafiscal se infiere, de acuerdo con este pronunciamiento, de los principios rectores de la política social y económica que recogen los artículos 39 a 52 del texto constitucional, cuyo reconocimiento, respeto y protección ha de inspirar la actuación de los poderes públicos (artículo 53.3). Como tales figuran, entre otros, la protección de la familia (artículo 39), el progreso social y económico (artículo 40), la conservación del medio ambiente (artículo 45), la conservación y enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico (artículo 46), el acceso de los ciudadanos a una vivienda digna y adecuada (artículo 47) o la protección de los discapacitados físicos, sensoriales y psíquicos y de la tercera edad (artículos 48 y 49).

Hechas estas matizaciones, podemos explicar ahora el significado del principio de instrumentalidad en cuanto límite a la tributación autonómica. Ningún obstáculo se interpone para que las Comunidades Autónomas puedan emplear sus tributos al servicio de objetivos de política económica y social, como podría ser la lucha contra la adicción al juego. Esta posibilidad encuentra respaldo explícito en la actualidad en el artículo 179.3 del Estatuto de Autonomía de Andalucía:

“3. Sin perjuicio de su función primordial de recursos para la recaudación de ingresos públicos, los tributos podrán ser instrumentos de política económica en orden a la consecución de un elevado nivel de progreso, cohesión, protección ambiental y bienestar social.”

Ahora bien, en el supuesto de que la Comunidad Autónoma pretenda actuar en esta dirección se requiere que el ejercicio de su potestad tributaria con fines de índole extrafiscal aparezca vinculado al desarrollo y ejecución de competencias materiales o sectoriales, requisito que se cumple sin problema en el sector del juego. La jurisprudencia constitucional viene reclamando esta condición adicional con apoyo en el precitado carácter instrumental de la autonomía financiera de las Haciendas autonómicas. Desde la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, se ha mantenido sin variación este planteamiento:

“Pues, en efecto, ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria -y, en concreto, su poder de imposición- en relación con la consecución de objetivos no fiscales. Antes bien, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal -como parte integrante de su autonomía financiera- en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía.”

En consecuencia, la introducción en un tributo autonómico de una finalidad extrafiscal debe encontrarse amparada en el ejercicio de alguna o algunas competencias materiales (por ejemplo, la protección del medio ambiente o la ordenación de determinadas actividades económicas como la agricultura o el comercio) asumidas por la Comunidad Autónoma a través de su Estatuto de Autonomía o de las leyes estatales de transferencia o delegación de competencias (artículo 150 de la Constitución). Tal requisito no es exigido, en cambio, para aquellos tributos que sólo persigan la consecución de un objetivo recaudatorio o fiscal. De cualquier modo, del examen aquí realizado queda claro que esta exigencia se cumple sin dificultad en el caso de los tributos sobre el juego, dadas las amplias competencias materiales asumidas por las Comunidades Autónomas a través de sus respectivos Estatutos de Autonomía.



# CAPÍTULO III

Análisis cuantitativo  
y cualitativo del sector  
del juego





## 1. Breve introducción

Desde que a finales del siglo XIX se concibiera la primera máquina recreativa de la historia, el sector del juego se ha transformado completamente, hasta convertirla en una industria con un peso económico nada desdeñable<sup>22</sup>. De hecho, como apunta la autora, la industria del juego supone aproximadamente un 2,5% del Producto Interior Bruto (PIB) de nuestro país, además de que tiene un impacto positivo sobre el mercado laboral, tal y como se comprobará más adelante.

El sector del juego en España puede clasificarse en dos grandes categorías: público/privado y presencial/*online* (figura 1). Dentro de la categoría de juego público, se encontrarían los denominados juegos de ilusión, es decir, al Servicio Estatal de Loterías y Apuestas del Estado (SELAE), a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE), l'Entitat Autònoma de Jocs i Apostes (EAJA) y la Cruz Roja<sup>23</sup>. Por lo contrario, el juego privado estaría constituido por los denominados juegos de entretenimiento, tanto presenciales (casinos, bingos, salones, etc.), como por el juego *online*<sup>24</sup>.

22 Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas de juego: aspectos relevantes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, p. 17.

23 Tanto la SELAE como la EAJA son sociedades anónimas de titularidad pública. Por su parte, de acuerdo con el Real Decreto 258/1991, de 15 de marzo, por el que se reordena la Organización Nacional de Ciegos Españoles, la ONCE "es una Corporación de Derecho Público de carácter social" (artículo 1). En cuanto a la Cruz Roja, goza de un estatuto particular, en tanto que el Real Decreto 415/1996, de 1 de marzo, por el que se establecen las normas de ordenación de la Cruz Roja Española, la califica como "institución humanitaria de carácter voluntario y de interés público que desarrolla su actividad bajo la protección del Estado" (artículo 1).

24 Como señalan Gómez Yáñez y Lalandá Fernández, la motivación principal de los juegos de ilusión radica, casi exclusivamente, en la oportunidad de obtener un premio (p.16), mientras que los de entretenimiento mezclan el azar y la habilidad, de forma que no solo se juega para ganar dinero, sino que influyen otros factores como la diversión, la relación social o la vanagloria (p.47) (Gómez Yáñez, J.A. y Lalandá Fernández, C., *Anuario del Juego en España 2023. Juego y sociedad. Actitudes y hábitos de los españoles sobre el juego*, CEJUEGO, 2023, pp. 16 y 47).

Figura 1. Clasificación del sector del juego en España



Fuente: Elaboración propia a partir del Anuario del Juego en España 2022

A partir de este esquema, en el presente capítulo se pretende ofrecer una visión cuantitativa y cualitativa del sector, destacando los datos agregados más importantes y realizando una breve comparativa entre Comunidades Autónomas (CCAA).

## 2. Metodología y selección de datos

Los datos generales del Mercado Español de Juego están referidos al ejercicio 2021, ya que son los más actuales publicados por la Dirección General de Ordenación del Juego (en adelante, DGOJ), dependiente del Ministerio de Consumo. Por su parte, el análisis que se realiza de las CCAA se refiere al año y al ejercicio 2021, en la medida en que todos los territorios seleccionados cuentan con datos e información relativa a este período: si bien es cierto que algunas cuentan con datos más recientes, se ha optado por escoger el mismo año para todas, a efectos de que la comparación sea lo más fiel a la realidad del sector posible. Toda la información relativa a las CCAA se ha obtenido de los Datos del mercado Español de Juego 2021, elaborado por la DGOJ. Con respecto a los datos de Andalucía, se han consultado las Estadísticas de juego privado en Andalucía 2021, publicadas periódicamente en la página web de la Consejería de Economía, Hacienda y Fondos Europeos.

También han sido consultados las cifras y datos socioeconómicos que publica el Consejo Empresarial del Juego (CEJUEGO) en colaboración con la Universidad Carlos III de Madrid. Estos anuarios del juego en España constituyen una valiosa aportación para el análisis cuantitativo y cualitativo del

sector del juego en España. De nuevo, y en la medida en que el Anuario del año 2023 se centra en las cuestiones de índole sociológica, se han empleado los datos del Anuario del año 2022, referidos al año 2021.

Nos gustaría finalizar este apartado metodológico poniendo de relieve el problema para acceder a los datos del sector del juego en España. Como pone de manifiesto el Anuario del Juego en España 2022<sup>25</sup>, las fuentes estadísticas son muy dispersas, lo que crea confusión y no ofrece una radiografía completa del sector. En este sentido, no solo la DGOJ no actualiza los datos con la periodicidad que sería deseable, sino que tampoco todas las CCAA cuentan con información sobre el sector accesible públicamente. Aunque desde la patronal del juego se trata de hacer un esfuerzo de recopilación y síntesis con la publicación de los Anuarios del Juego en España, sería deseable una mayor transparencia por parte de los poderes públicos.

## 3. Análisis cuantitativo y cualitativo del sector del juego en España

### 3.1. El juego en España. Cifras generales

La importancia del sector del juego en España puede verificarse a través el análisis de diferentes magnitudes. En este caso, se han escogido tres por considerar que son las más representativas: el “juego real”, *Gross Gaming Revenue* (GGR) o margen de las empresas operadoras<sup>26</sup>, el empleo generado y los impuestos sobre el juego satisfechos.

Tal y como se observa en la figura 2, el GGR total del sector ascendió a 9.134 millones de euros, con un total de 27.333 millones de euros en cantidades jugadas. Sin embargo, el reparto por categorías de juego no es homogéneo. En primer lugar, se observa una posición predominante del juego presencial, que representa más del 90% del GGR total y casi un 89% de las cantidades jugadas. Dentro de esta categoría, el reparto entre las loterías y los juegos de entretenimiento es casi idéntico, con aproximadamente la mitad del GGR y de las cantidades jugadas en cada tipología. Sí se debe destacar la relevancia de la lotería nacional, de las loterías primitivas y de los cupones de la ONCE.

25 Gómez Yáñez, J.A. y Lalandá Fernández, C., *Anuario del Juego en España 2022. Cifras y datos socio-económicos*, p. 135. Disponible en: <https://cejuego.com/wp-content/uploads/2022/11/Anuario-del-Juego-2022.pdf>.

26 *Gross Gaming Revenue* (GGR) es el margen del operador y se calcula como la diferencia entre las cantidades jugadas y los premios.

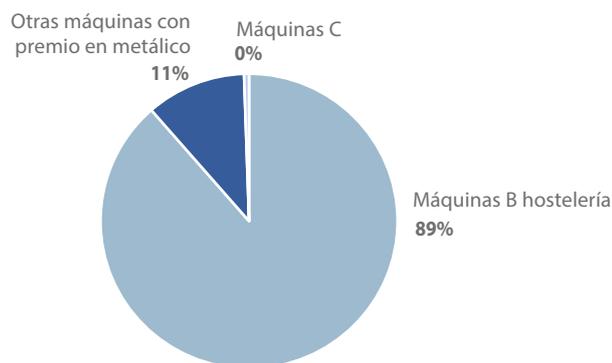
Figura 2. GGR y cantidades jugadas (millones de euros) en España (2021)

	GGR		Cantidades jugadas	
	TOTAL	% sobre el total	TOTAL	% sobre el total
<b>TOTAL JUEGO</b>	<b>9.134</b>	<b>100,00%</b>	<b>27.333</b>	<b>100,00%</b>
<b>JUEGO PRESENCIAL</b>	<b>8.309</b>	<b>90,97%</b>	<b>24.307</b>	<b>88,93%</b>
<b>Loterías</b>	<b>4.339</b>	<b>47,50%</b>	<b>11.629</b>	<b>42,55%</b>
SELAE	3.292	36,04%	9.359	34,24%
Lotería nacional	1.654	18,11%	5.495	20,10%
Loterías primitivas	1.561	17,09%	3.696	13,52%
Apuestas mutuas deportivas	77	0,84%	168	0,61%
ONCE	1.015	11,11%	2.236	8,18%
Cupones	633	6,93%	1.204	4,40%
Loterías instantáneas	258	2,82%	750	2,74%
Juegos activos	124	1,36%	282	1,03%
EAJA	-	-	34	0,12%
Cruz Roja	32	0,35%	-	-
<b>Juegos de entretenimiento</b>	<b>3.970</b>	<b>43,46%</b>	<b>12.678</b>	<b>46,38%</b>
Casinos	211	2,31%	666	2,44%
Bingos	336	3,68%	1.322	4,84%
Salones	802	8,78%	2.672	9,78%
Máquinas "B" en bingos	62	0,68%	207	0,76%
Máquinas "B" casinos y locales de apuestas	7	0,08%	-	-
Apuestas presenciales	300	3,28%	300	1,10%
Hostelería	2.252	24,66%	7.505	27,46%
Apuestas internas en hipódromos	1	0,01%	6	0,02%
<b>JUEGO ONLINE</b>	<b>825</b>	<b>9,03%</b>	<b>3.026</b>	<b>11,07%</b>
<b>Juego real (depósitos- retiradas)</b>	<b>797</b>	<b>8,73%</b>	<b>2.771</b>	<b>10,14%</b>
<b>Regulado por el Estado</b>	<b>815</b>	<b>8,79%</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
Apuestas	305	3,34%	-	-
Póquer	85	0,93%	-	-
Otros juegos	166	1,82%	-	-
Máquinas	241	2,64%	-	-
Bingos	14	0,15%	-	-
Concursos	2	0,02%	-	-
<b>Regulado por las CCAA</b>	<b>28</b>	<b>0,03%</b>	<b>255</b>	<b>0,93%</b>
Apuestas	28	0,31%	255	0,93%

Fuente: Elaboración propia a partir del Anuario del Juego en España 2022

Al margen del casino, del bingo y de las apuestas en salas, en España también existen un gran número de máquinas de juego y azar en hostelería. Aunque pueden clasificarse de diferentes tipos, las máquinas de tipo B son las más populares, tal y como se observa en la figura 3. Así, las máquinas B ubicadas en locales de hostelería representan casi el 90% del total de las máquinas. De hecho, la importancia de este tipo de juego se pone también de manifiesto en la figura 2, en la que se observa que gran parte de los juegos de entretenimiento se corresponde con las categorías Hostelería, Máquinas B en bingos y Máquinas B en casinos y locales de apuestas.

Figura 3. Número de máquinas de juego y azar por tipo de máquinas (2021)



Fuente: Elaboración propia a partir de Datos del Mercado Español de Juego 2021

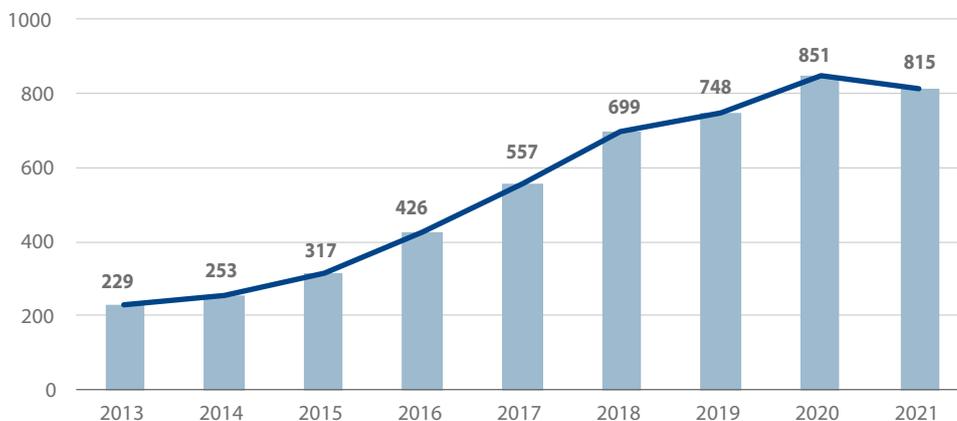
Por su parte, el juego *online* generó un total de 825 millones de euros de GGR, con un total de 3.026 millones de euros en cantidades jugadas, lo que representa en torno al 10% del juego total. Como se puede comprobar, aún está lejos del juego presencial. Sin embargo, el análisis de los ejercicios anteriores permite corroborar la existencia de una tendencia creciente del juego *online*. En este sentido, se puede apuntar que, en términos generales, el juego presencial se encuentra en una fase de estabilidad, mientras que el juego *online* ha recuperado su senda de crecimiento, si bien tras la pandemia ha moderado esta expansión<sup>27</sup>. No obstante, no todos los tipos de producto experimentan las mismas dinámicas: por ejemplo, mientras que la Lotería de Navidad mantiene sus registros habituales, la Quiniela o los hipódromos están en una clara fase de declive: de hecho, en el año 2022, es de los pocos segmentos que no ha recuperado las cifras previas a la crisis<sup>28</sup>. Igualmente, los casinos y bingos presenciales han sufrido una fuerte caída tras el año 2020, de la que no se habían recuperado en 2021: si el GGR ascendía a 355 y a 2.037 millones de euros respectivamente en 2019, en el año 2021 la cifra se quedó en los 123 y en los 1.272 millones de euros.

Como se ha dicho, el juego *online* ha continuado con su fase de crecimiento iniciada ya hace algunos años, si bien ha moderado esta tendencia tras la pandemia. Como se puede observar en la figura 4, el mercado del juego *online* estatal ha casi cuatriplicado los ingresos de los operadores durante el período 2013- 2021. Dentro de las cuatro grandes categorías del juego *online*, destaca el crecimiento del casino, seguido por las apuestas, que tras una leve caída durante el año 2020 (entendemos que por la suspensión de las actividades deportivas) ha casi recuperado las cifras del 2019 en el año 2021. Con cifras más modestas se encuentran el bingo, el póquer u otros concursos (DGOJ, 2022).

27 Gómez Yáñez, J.A. y Lalandá Fernández, C., *Anuario del Juego en España 2022*, op. cit., p. 13.

28 Gómez Yáñez, J.A. y Lalandá Fernández, C., *Anuario del Juego en España 2023. Juego y sociedad. Actitudes y hábitos de los españoles sobre el juego*, op. cit., p. 16.

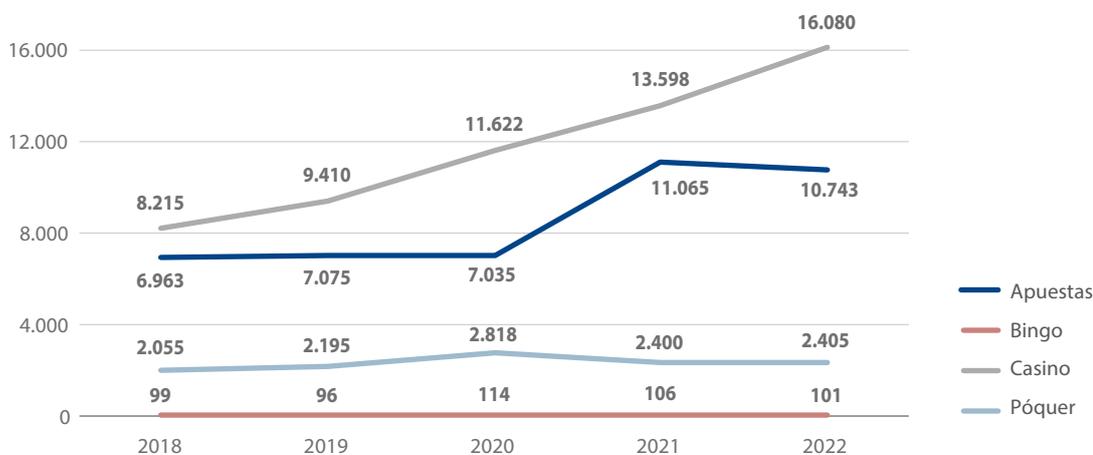
Figura 4. Evolución del GGR (millones de euros) del mercado del juego online estatal (2013-2021)



Fuente: Elaboración propia a partir del Informe anual del Mercado de juego *online* estatal 2022

También se observa cierto paralelismo entre las cantidades jugadas y el GGR de las empresas del sector. En la figura 5, se puede observar que tanto las apuestas como el casino se encuentran en una fase de crecimiento (especialmente las apuestas), si bien el casino *online* ha experimentado un cierto retroceso tras el repunte durante la pandemia. Mucho más lejos se encuentran el póquer y el bingo, que no solo representan cifras mucho más modestas, sino que muestran una tendencia muy estable e incluso ciertos signos de disminución en el caso del bingo. Se han omitido de la gráfica los datos relativos a los concursos *online*, ya que son insignificantes (salvo en el año 2020, las cantidades jugadas se sitúan en torno a los 2-3 millones de euros).

Figura 5. Cantidades jugadas (millones de euros) en el mercado del juego *online* (2021)



Fuente: Elaboración propia a partir del Informe anual del Mercado de juego *online* estatal 2022

Al margen del GGR y las cantidades invertidas por los jugadores, el empleo generado es otra de las magnitudes que muestran la importancia de la industria del juego en nuestro país. Tal y como se observa en la figura 6, el sector ocupó durante el año 2021 a un total de 84.697 personas trabajadoras, distribuidas entre el sector público o parapúblico, el sector privado y la regulación.

Figura 6. Empleo generado por el sector del juego (2021)

	TOTAL	% sobre el total
Administraciones de Lotería (SELAE)	17.845	21,07%
SELAE: Servicios centrales	495	0,58%
ONCE: Vendedores de la red comercial	18.632	22,00%
ONCE: Servicios centrales	322	0,38%
<b>TOTAL EMPLEO SECTOR PÚBLICO O PARAPÚBLICO</b>	<b>37.294</b>	<b>44,03%</b>
Casinos	6.800	8,03%
Bingos	8.398	9,92%
Máquinas "B" hostelería	8.745	10,33%
Salones	19.960	23,57%
Apuestas deportivas presenciales	2.550	3,01%
Operadores <i>online</i> en España	800	0,94%
<b>TOTAL EMPLEO SECTOR PRIVADO</b>	<b>47.253</b>	<b>55,79%</b>
DGOJ	56	0,07%
Dir. Gen. Autonómica	94	0,11%
<b>TOTAL EMPLEO EN REGULACIÓN</b>	<b>150</b>	<b>0,18%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>84.697</b>	<b>100,00%</b>

Fuente: Elaboración propia a partir del Anuario del Juego en España 2022

La distribución de empleos entre el sector privado y público (o parapúblico) es bastante similar: si el sector público empleó en 2021 a un total de 37.294 personas, lo que representó el 44,03% de empleo del sector del juego, el privado generó un total de 47.253 puestos de trabajo, que a su vez supusieron un 55,79% del total. Por su parte, el regulador aporta unas cifras residuales en materia de empleo. En este sentido, el carácter social del juego presencial lo hace todavía el preferido por los clientes, de manera que en la actualidad continúa siendo una actividad intensiva en empleo a pesar del crecimiento del juego *online*<sup>29</sup>.

Junto al GGR y el empleo generado, la recaudación tributaria es la tercera magnitud que pone de manifiesto la importancia de la industria del juego. El sector del juego está sometido a diferentes tributos, tanto estatales como autonómicos. No se profundizará en esta cuestión, ya que será abordada en detalle a lo largo del Informe, pero sí se debe subrayar las cifras sobre la recaudación vinculada a esta industria. Como se observa en la figura 7, el sector del juego generó unos ingresos para la Hacienda pública de más de mil millones de euros durante el ejercicio 2021. De esta cifra, algo más de mil millones proceden de los diferentes tributos estatales y autonómicos que recaen sobre las empresas del

29 Gómez Yáñez, J.A. y Lalandá Fernández, C., *Anuario del Juego en España 2022*, op. cit., p. 12.

sector, mientras que el resto se obtiene del gravamen de los premios. Si se observa la recaudación por tipo de administración, se puede comprobar que la mayor parte de los tributos son recaudados por las administraciones autonómicas: en total, algo más de 800 millones de euros, frente a los algo más de 500 millones que obtiene el Estado. En cualquier caso, se ha de destacar que la figura 6 no recoge los ingresos procedentes de las cotizaciones sociales abonadas por las empresas del sector.

Figura 7. Impuestos sobre el juego (2021) Euros

<b>IMPUESTOS SOBRE LAS EMPRESAS</b>	<b>1.005.250.805</b>
<b>Total impuestos autonómicos</b>	<b>822.882.163</b>
Casinos	23.124.229
Bingos	89.888.316
Máquinas B y C	658.316.160
Apuestas	45.253.143
Online CCAA	6.300.315
Rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias	1.019.122
<b>Total impuestos del Estado</b>	<b>182.368.642</b>
<b>Impuesto (Ley 13/11)</b>	<b>169.512.270</b>
Juego de ámbito nacional (SELAE)	40.323.270
Juego de ámbito nacional ( <i>online</i> )	129.189.000
<b>Total gestión administrativa (Ley 13/11)</b>	<b>12.856.372</b>
Tasa (SELAE)	7.091.000
Tasa ( <i>online</i> )	5.765.372
<b>IMPUESTOS SOBRE LOS PREMIOS (ESTADO Y CCAA)</b>	<b>353.774.825</b>
Impuesto sobre premios bingo (CCAA)	1.033.688
Gravamen premios lotería (total)	352.741.137
Gravamen del Estado	348.610.518
Impuesto foral (País Vasco, Navarra)	4.130.619
<b>TOTAL IMPUESTOS SEGÚN AAPP</b>	<b>1.354.895.011</b>
Impuestos autonómicos sobre el juego	823.915.851
Impuestos y tasas del Estado	530.979.160

Fuente: Elaboración propia a partir del Anuario del Juego en España 2022

Si se analiza la recaudación que se obtiene por la imposición sobre el sector del juego, podemos subrayar varias cuestiones. Por un lado, que un gran porcentaje de la recaudación obtenida por el gravamen de las empresas del juego tiene como destino las arcas autonómicas: en este sentido, destaca sobre el resto de las categorías de juego presencial la recaudación obtenida por las CCAA por el gravamen de las máquinas B y C, que asciende a 658.316.160 euros, lo que supone en torno al 80% del total de la recaudación autonómica. Se ha de llamar la atención sobre la importante diferencia de recaudación entre las CCAA y el Estado en relación con el juego *online*: tal y como se observa en la figura 7, las CCAA obtuvieron en 2021 tan solo 6,3 millones de euros, frente a los 129,1 que recaudó el Estado. Esta diferencia se explica por la reserva casi total en favor del Estado de las competencias sobre el juego *online*.

Aunque en la actualidad las cifras de recaudación totales del Estado están lejos de las de las CCAA, si el juego *online* continua su tendencia ascendente y el juego presencial se estanca o incluso comienza a decrecer, los ingresos del Estado y de las CCAA por los tributos sobre el juego tenderán a equipararse, con una correspondiente pérdida recaudatoria para las CCAA.

En definitiva, si se toman en cuenta los datos analizados hasta el momento, podemos confirmar que la industria del juego desempeña un importante papel en la economía española. En términos generales, el juego presencial sigue teniendo un papel predominante, con cifras similares entre el juego público y el juego privado en términos de GGR, cantidades jugadas y empleo generado. La gran diferencia estriba en el hecho de que el sector público no está sometido a los impuestos de las empresas privadas del sector del juego, si bien los premios obtenidos sí que tributan por los correspondientes impuestos sobre el juego.

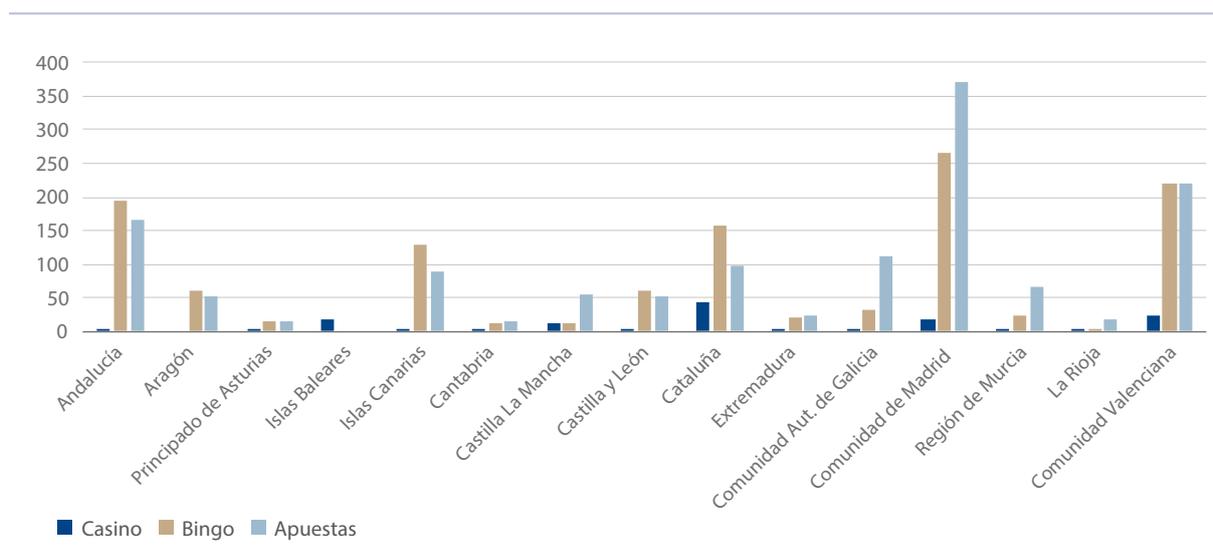
Por otro lado, y a pesar de que actualmente tiene una importancia relativa, el juego *online* muestra una tendencia creciente, especialmente en relación con las apuestas y, sobre todo, con el casino. Desde luego se trata de una cuestión a tener en cuenta por los poderes públicos por los posibles efectos sobre el empleo del sector y la recaudación de las CCAA.

### 3.2. El juego presencial en España. Datos por Comunidad Autónoma de régimen común. En especial: Andalucía

Una vez analizadas algunas cifras agregadas sobre el juego en España, en el presente apartado se pondrá el foco en los datos por CCAA de régimen común y, en especial, en Andalucía.

En relación con el juego privado, tal y como se observa en la figura 8, existen cuatro CCAA que destacan sobre el resto: la Comunidad de Madrid, la Comunidad Valenciana, Cataluña y Andalucía. A la cola de esta clasificación se sitúan las CCAA de menor tamaño y las ciudades autónomas. Por otro lado, destaca la cifra de cantidades jugadas en apuestas en la Comunidad Autónoma de Galicia (113,3 millones de euros) y en la Región de Murcia (66,7 millones de euros).

Figura 8. El juego presencial privado en España por CCAA (2021)



\*Casino: GGR (millones de euros); Bingo y Apuestas: Cantidades jugadas (millones de euros)

Fuente: Elaboración propia a partir de Datos del Mercado Español de Juego 2021

Por otro lado, y al margen del GGR y las cantidades jugadas, en la figura 9 se ofrece un desglose del número de locales de juego por CCAA y categoría. En este sentido, Andalucía es la CCAA con mayor número de salones de juego (968, que representan un 27,26% del total) y se encuentra, junto a la Comunidad Valenciana, Cataluña y la Comunidad de Madrid entre las regiones con más salones de bingos. Por el contrario, en relación con las salas de apuestas, los locales están concentrados en la Comunidad de Madrid (112, que representan el 15,56% del total) y, especialmente, en la Región de Murcia (375 locales que representan en torno al 52% del total). En este último segmento, Andalucía cuenta solamente con 6 salas de apuestas, que no representan ni siquiera el 1% del total. Por tanto, en términos generales, se puede afirmar que Andalucía, la Comunidad Valenciana, la Comunidad de Madrid y Cataluña continúan encabezando la clasificación por comunidades por número de salas de bingos y salones de juego (en esta última categoría, no se disponen de los datos de Cataluña). Por el contrario, en términos de salas de apuestas, destaca sobre todas las demás CCAA la Región de Murcia. En cuanto al número de casinos, Andalucía cuenta con un total de 6, lo que la sitúa en tercera posición, tras las Islas Canarias y Castilla La Mancha, cada una de las cuáles cuenta con un total de 9.

**Figura 9.** Número de salas de bingos, de salas de apuestas y de salones de juego en términos totales y relativos por CCAA (2021)

CCAA	N.º Salas bingos		N.º Salas apuestas		N.º Salones juego		Casinos	
Andalucía	40	13,11%	6	0,83%	968	27,26%	6	13,04%
Aragón	14	4,59%	11	1,53%	120	3,38%	1	2,17%
Principado de Asturias	6	1,97%	9	1,25%	31	0,87%	1	2,17%
Comunidad Valenciana	64	20,98%	28	3,89%	499	14,05%	3	6,52%
Islas Canarias	30	9,84%	34	4,72%	299	8,42%	9	19,57%
Cantabria	5	1,64%	43	5,97%	49	1,38%	1	2,17%
Castilla La Mancha	-	-	12	1,67%	172	4,84%	9	19,57%
Castilla y León	19	6,23%	19	2,64%	129	3,63%	3	6,52%
Cataluña	55	18,03%	-	-	127	3,58%	4	8,70%
Ceuta	3	0,98%	1	0,14%	6	0,17%	1	2,17%
Extremadura	7	2,30%	24	3,33%	107	3,01%	1	2,17%
Galicia	9	2,95%	38	5,28%	110	3,10%	2	4,35%
La Rioja	4	1,31%	8	1,11%	35	0,99%	1	2,17%
Comunidad de Madrid	44	14,43%	112	15,56%	520	14,64%	2	4,35%
Melilla	-	-	-	-	14	0,39%	1	2,17%
Región de Murcia	5	1,64%	375	52,08%	365	10,28%	1	2,17%
<b>TOTAL</b>	<b>305</b>	<b>100%</b>	<b>720</b>	<b>100%</b>	<b>3.551</b>	<b>100%</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>

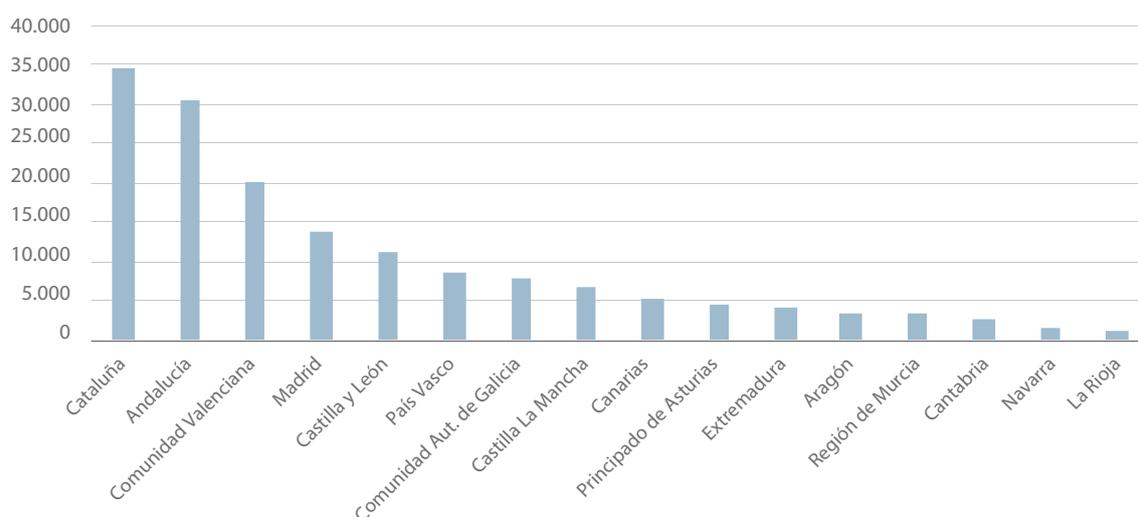
\*No se disponen de datos actualizados para todas las CCAA

Fuente: Elaboración propia a partir de Datos del Mercado Español de Juego 2021

Al margen del casino, bingo y apuestas, y dada la importancia que tienen en el sector del juego, se ha de hacer referencia a las máquinas tipo B. En la figura 10, se recoge el número total de máquinas B en España por CCAA. Tal y como se observa, de nuevo Cataluña, Andalucía y la Comunidad Valenciana ocupan las primeras posiciones, si bien en este caso la Comunidad de Madrid ocupa la quinta posición,

por detrás de Castilla y León. Por el contrario, a la cola de esta clasificación se encuentran, además de las dos ciudades autónomas, La Rioja, Cantabria, la Región de Murcia y Extremadura. En cualquier caso, merece la pena destacar el hecho de que solamente las tres primeras CCAA, representan casi la mitad (42%) del total de máquinas B que existen en España (52% del total si se considera también a Castilla y León y 61% del total si se incluye a la Comunidad de Madrid). Junto a este tipo de máquinas, se encuentran las denominadas máquinas auxiliares de apuestas deportivas. En la actualidad, solo tres CCAA de régimen común (Galicia, la Comunidad Valenciana y La Rioja) han autorizado la instalación de este tipo de máquinas en locales de hostelería. No obstante, el número total de estas máquinas (2.972, 1.710 y 295 respectivamente) es muy inferior en relación con el tipo de máquinas de tipo B, pues como ya se ha señalado, el resto de las máquinas (auxiliares deportivas, tipo C...) tienen un carácter residual. En cualquier caso, para realizar un análisis cuantitativo y cualitativo más preciso sobre este segmento del juego presencial privado, sería adecuado conocer la cifra del GGR o el importe de las cantidades jugadas, información que, en la actualidad, no está disponible en el portal de la DGOJ.

Figura 10. Número de máquinas B en España por CCAA (2021)

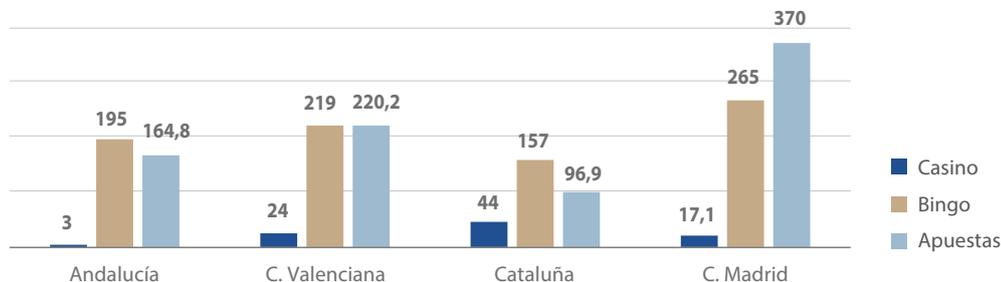


Fuente: Elaboración propia a partir de Datos del Mercado Español de Juego 2021

Si se centra la atención en las cuatro CCAA con un mayor volumen de juego (figura 11), se observa que el casino presencial es la categoría de juego privado con menor importancia en tres de ellas. Por el contrario, destacan las cantidades jugadas tanto en el bingo como en las apuestas, si bien no se observa una prevalencia de ninguna de estas categorías en estos territorios: así, mientras que en la Comunidad de Madrid y en la Comunidad Valenciana se juegan más cantidades en las apuestas, en Barcelona y Andalucía el bingo ocupa la primera posición. En este sentido, las cifras del bingo podrían explicarse por ser, como ya se ha dicho, una actividad eminentemente social. Por su parte, las de las apuestas cabría relacionarlas con el exceso de oferta de algunas regiones (destacando Madrid), si bien la alarma social y las mayores restricciones que están imponiendo las Administraciones públicas sobre este tipo de locales podría hacer descender estas cifras en los próximos años<sup>30</sup>.

30 Gómez Yáñez, J.A. y Lalanda Fernández, C., *Anuario del Juego en España 2023. Juego y sociedad. Actitudes y hábitos de los españoles sobre el juego*, op. cit., p. 13.

Figura 11. El juego presencial en Andalucía, Cataluña, la Comunidad Valenciana y la Comunidad de Madrid (2021)

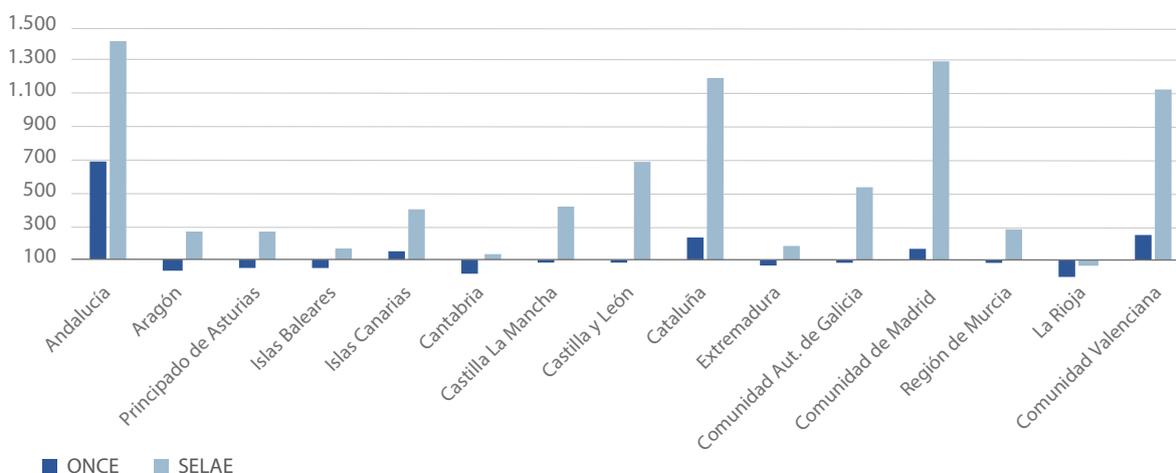


\*Casino: GGR (millones de euros); Bingo y Apuestas: Cantidades jugadas (millones de euros)

Fuente: Elaboración propia a partir de Datos del Mercado Español de Juego 2021

En relación con el juego público, se puede comprobar en la figura 12 que Andalucía, Cataluña, Comunidad Valenciana y la Comunidad de Madrid vuelven a encabezar la lista de regiones donde se juegan más cantidades. En particular, destacan los juegos de la SELAE (Euromillones, La Primitiva, Bonoloto, Lotería Nacional, La Quiniela...), mientras que los de la ONCE obtienen cifras más modestas. Como señala el Anuario del Juego 2022<sup>31</sup>, la popularidad de los juegos de la SELAE se explica por varios motivos: por un lado, La Lotería de Navidad es todo un éxito, resistente a casi cualquier crisis gracias a su imagen social. Por otro lado, y a pesar de la pérdida de importancia de juegos como La Quiniela, la SELAE ha sido capaz de mantener sus cifras de negocio gracias a la renovación constante de su catálogo y a la introducción de nuevos juegos en su oferta. En particular, llama la atención la cifra de las cantidades jugadas en Andalucía (686 millones de euros), muy por encima del resto de CCAA que encabezan esta clasificación: Cataluña (233,2 millones), Comunidad Valenciana (258,4 millones) y Comunidad de Madrid (166 millones).

Figura 12. El juego presencial público en España (2021): Cantidades jugadas (millones de euros)



Fuente: Elaboración propia a partir de Datos del Mercado Español de Juego 2021

31 Gómez Yáñez, J.A. y Lalandia Fernández, C., *Anuario del Juego en España 2022*, op. cit., p. 13.

Dejando a un lado el análisis por CCAA y poniendo la atención en Andalucía, el desglose por provincias nos muestra los resultados que se observan en la figura 13.

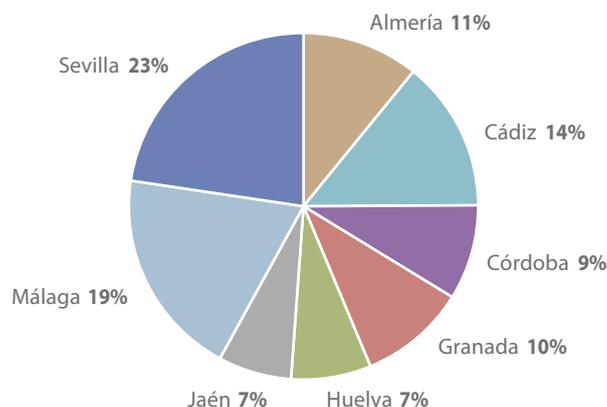
**Figura 13.** Volumen de juego total (millones de euros) y gasto real por persona (miles de euros) y provincia en Andalucía (2021)

	Casinos	Bingos	Bingo Electrónico	Máquinas "B"	Apuestas	Total	Población	Gasto real <sup>(1)</sup>
Almería	0,00	0,00	7,32	146,66	21,94	<b>175,92</b>	731.792	<b>44,71</b>
Cádiz	30,22	0,16	52,68	190,61	25,32	<b>298,98</b>	1.245.960	<b>80,03</b>
Córdoba	0,00	0,00	9,97	120,12	7,90	<b>137,99</b>	776.789	<b>35,49</b>
Granada	3,20	0,00	8,88	134,77	15,09	<b>161,94</b>	921.338	<b>41,37</b>
Huelva	0,00	0,63	19,22	100,36	10,34	<b>130,55</b>	525.835	<b>34,62</b>
Jaén	0,00	0,00	0,00	92,06	6,67	<b>98,73</b>	627.190	<b>24,68</b>
Málaga	112,32	0,00	59,40	262,96	43,13	<b>477,81</b>	1.695.651	<b>125,39</b>
Sevilla	36,91	0,23	36,78	306,42	34,43	<b>414,77</b>	1.947.852	<b>107,39</b>
<b>Andalucía</b>	<b>182,65</b>	<b>1,02</b>	<b>194,25</b>	<b>1.353,96</b>	<b>164,82</b>	<b>1.896,70</b>	<b>8.472.407</b>	<b>493,70</b>

<sup>(1)</sup> Gasto real es el resultado de restar a lo jugado o volumen de juego aquellas cantidades devueltas en forma de premio  
Fuente: Estadísticas de juego privado en Andalucía 2021

Por tipología de juego, la categoría de "Máquinas B" es la que representa un mayor volumen de juego en todas y cada una de las provincias andaluzas. Del total de 30.502 máquinas tipo B que existen en la región, casi la mitad (42%) se sitúan en Málaga y Sevilla, con un reparto entre provincias que puede observarse en la figura 14. Junto a este dato, resulta muy interesante el indicador de densidad (número de máquinas "B" por habitante) que ofrece la Estadística de Juego Privado en Andalucía 2021. En concreto, y a pesar de que, como se ha apuntado, Sevilla y Málaga concentran el mayor número de máquinas, son Huelva y Almería las provincias que presentan un mayor índice de densidad: 4,5 y 4,3, muy por encima del 3,5 que presentan tanto Málaga como Sevilla.

**Figura 14.** Número de máquinas tipo B por provincia en Andalucía (2021)

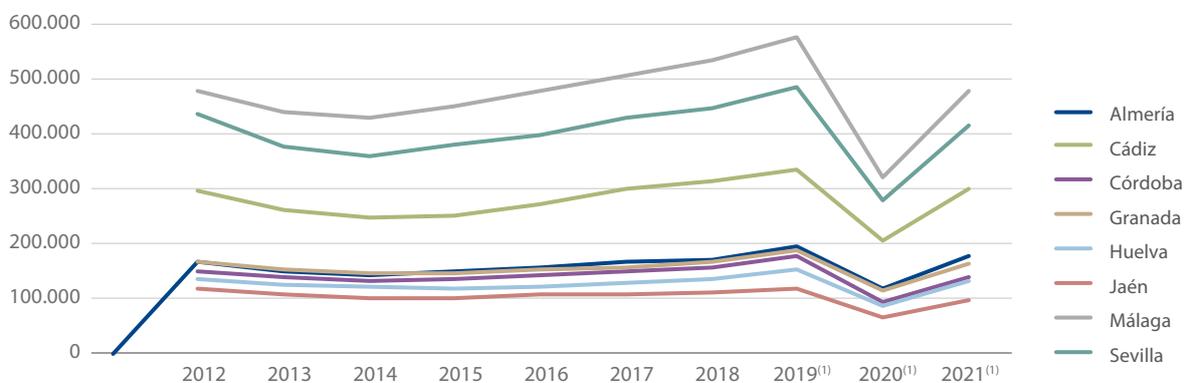


Fuente: Elaboración propia a partir de Estadísticas de juego privado en Andalucía 2021

En un escalón inferior se sitúan los casinos, el bingo electrónico y las apuestas. En última posición, muy lejos del resto de categorías se encuentra a los bingos. En términos generales, a la cabeza de la clasificación se encuentran en 2021 Málaga y Sevilla, seguidas por Cádiz. Aunque aparentemente existe cierta correlación entre el número de habitantes, el volumen de juego y el gasto real, la concordancia no es absoluta. Así, por ejemplo, Jaén es la provincia andaluza con un menor volumen de juego y, sin embargo, no es la provincia con menos habitantes. Por tanto, sí que se observa cierta relación entre estas variables, corregida quizás por otros factores, como la población flotante en los meses estivales. En cualquier caso, la distribución del volumen de juego no es homogénea, puesto que casi la mitad del total de Andalucía se concentra en Málaga y Sevilla.

Si se analiza la evolución del volumen de juego por provincias andaluzas de los últimos años (figura 15), se corrobora la existencia de una tendencia ligeramente creciente durante el período 2012-2019, con un pequeño descenso durante los años posteriores a la crisis. Con la llegada de la pandemia y el cierre de los establecimientos de juego durante meses el volumen de juego se redujo considerablemente, si bien en el año 2021 se observa cómo se retoma la tendencia creciente, aunque aún no se habían recuperado las cifras de 2019, si bien todo parece indicar que se alcanzarán en los próximos años. De hecho, un vistazo a las Estadísticas de juego privado en Andalucía del año 2022 confirma esta recuperación, con un volumen de juego durante el año 2022 superior al del 2019: por tanto, se puede confirmar la recuperación del sector del juego en Andalucía.

**Figura 15.** Evolución (2013-2021) del volumen de juego por provincias en Andalucía (miles de euros)



<sup>(1)</sup> Se incluyen volumen de apuestas y bingo electrónico

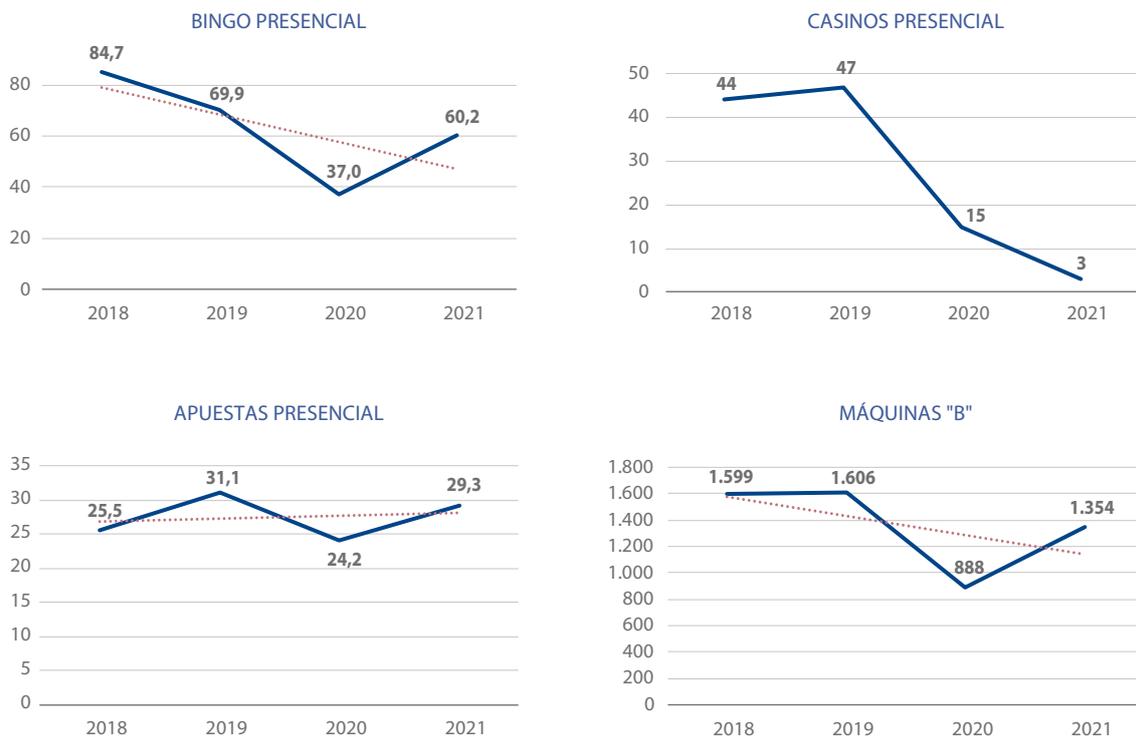
Fuente: Estadísticas de juego privado en Andalucía 2021

Para valorar con más precisión la evolución del volumen de juego en Andalucía, se debe diferenciar la evolución de las diferentes categorías de juego presencial privado. Tal y como se observa en la figura 16, se puede verificar que el bingo presencial, tras una fuerte caída del GGR en el año 2020, ha experimentado una leve recuperación durante el año 2021, aunque aún es pronto para saber si recuperará las cifras de años anteriores. Por el contrario, tanto las apuestas presenciales como los casinos presenciales venían experimentando un ligero crecimiento durante los años 2018 y 2019. Sin embargo, tras el impacto sufrido por ambas actividades durante el año 2020, cada una de ellas ha corrido una suerte diferente: mientras que las apuestas presenciales comienzan a dar signos de recuperación, con cifras

cercanas a los años anteriores a la pandemia, los casinos no han remontado y han vuelto a experimentar una segunda caída en el año 2021 con respecto al 2020. En este sentido, los datos 2021 no incluyen los juegos de mesa (póker, punto y banca, ruleta y *black jack*). Considerando la otra gran tipología de juego en casinos, esto es, las máquinas, el GGR ha experimentado una fuerte caída en los últimos años, desde los 16 millones alcanzados en 2018 y 2019 hasta los 3 millones de 2021. Por otro lado, si observamos los juegos de mesa, frente a los 27 y 30 millones alcanzados en 2018 y 2019 respectivamente, en 2020 solo se generaron 13 millones de GGR.

En relación con las máquinas B, y considerando en este caso el volumen de juego, la tendencia es similar a la que experimenta el sector de las apuestas presenciales: tras un ligero crecimiento entre los años 2018 y 2019, llega una fuerte caída en el año 2020, provocada evidentemente por los efectos de la pandemia. A continuación, en el año 2021 se observan signos de recuperación: aunque aun están lejos, todo parece indicar que acabarán por recuperarse los datos previos al 2020. En este sentido, se debe recordar la importancia de este segmento de juego privado sobre el total del sector del juego, por lo que probablemente seguirá manteniendo estos datos a pesar de la pérdida de importancia del juego presencial y el correlativo crecimiento del juego *online*.

Figura 16. Evolución del juego presencial por categoría en Andalucía (2018-2021)<sup>32</sup>



\*Casinos, bingos y apuestas presencial: GGR (millones de euros). Máquinas "B": volumen de juego (miles de euros)

Fuente: Elaboración propia a partir de Datos del Mercado Español de Juego 2021

32 Los datos relativos a la categoría "Casino presencial" incluyen en 2018, 2019 y 2020 el GGR agregado de máquinas y juegos de mesa (póker, punto y banca, ruleta y *black jack*) Sin embargo, para 2021, solo se refieren al GGR de las mesas.

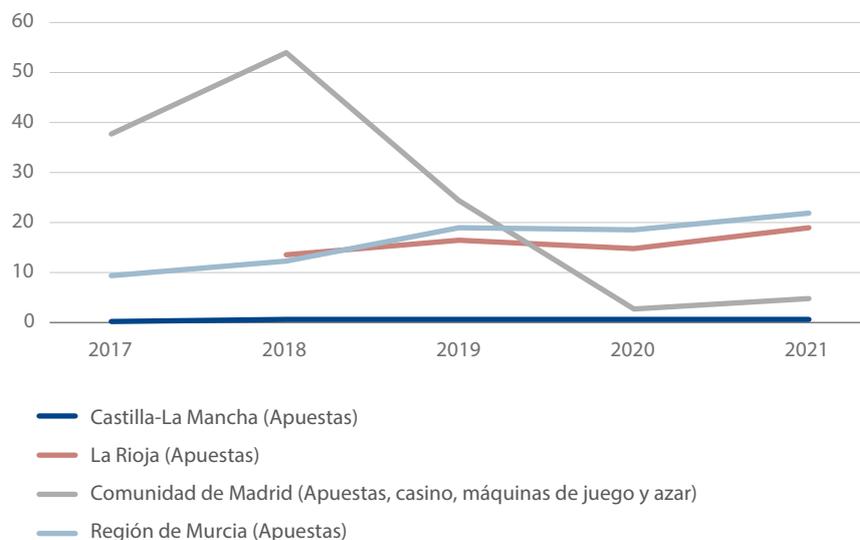
Como corolario de este apartado, se puede afirmar la importancia del sector del juego presencial en Andalucía, lo que la convierte, junto a Cataluña, la Comunidad de Madrid y la Comunidad Valenciana, en una de las regiones con mayor volumen de juego, aunque los distintos segmentos de este sector presentan una evolución y un futuro diferente, que puede hacer cambiar esta realidad en los próximos años.

### 3.3. El juego *online* privado en España. Datos por Comunidad Autónoma

Las CCAA tienen competencia para regular el juego *online* comercializado mediante licencia autonómica y al que solo pueden acceder los residentes en su territorio. Hasta el momento, solo Castilla La Mancha, Ceuta, la Comunidad de Madrid, la Región de Murcia, la Rioja, Navarra y el País Vasco han desarrollado esta modalidad de juego, si bien su alcance su volumen de actividad es muy limitado (DGOJ, 2022). En este apartado se analizan las CCAA de régimen común, mientras que los territorios forales serán objeto de un breve análisis en el próximo apartado.

Efectivamente, el juego *online* del regulador autonómico tiene una importancia residual en la actualidad. No solo porque su tendencia no es tan claramente alcista como sucede con el juego *online* estatal, sino porque además el volumen de juego es mucho más modesto. A modo de ejemplo, las cantidades jugadas a nivel estatal alcanzaron los 27.437 millones de euros, por los 844,4 millones a nivel autonómico; por su parte, el GGR a nivel estatal fue de 815,2 millones de euros, por los 29,1 del regulador autonómico (Datos del Mercado de Juego Español, 2022). La diferencia de los datos entre uno y otro ámbito es evidente.

**Figura 17.** Evolución (2017-2021) del juego *online* regulado a nivel autonómico: Cantidades jugadas (millones de euros)



Fuente: Elaboración propia a partir de Datos del Mercado Español de Juego 2021

En el año 2021 existían grandes diferencias entre CCAA en relación con las cantidades jugadas (figura 17): 0,6 millones en Castilla- La Mancha, 18,7 millones en La Rioja, 4,7 millones en la Comunidad de Madrid y 21,8 millones en la Región de Murcia. Si se observa la evolución durante el período 2017-2021, llama la atención la fuerte caída experimentada por la Comunidad de Madrid a partir del año 2018, región que, a pesar de una leve recuperación en el año 2021, no ha vuelto a recuperar los datos de 2017 y 2018.

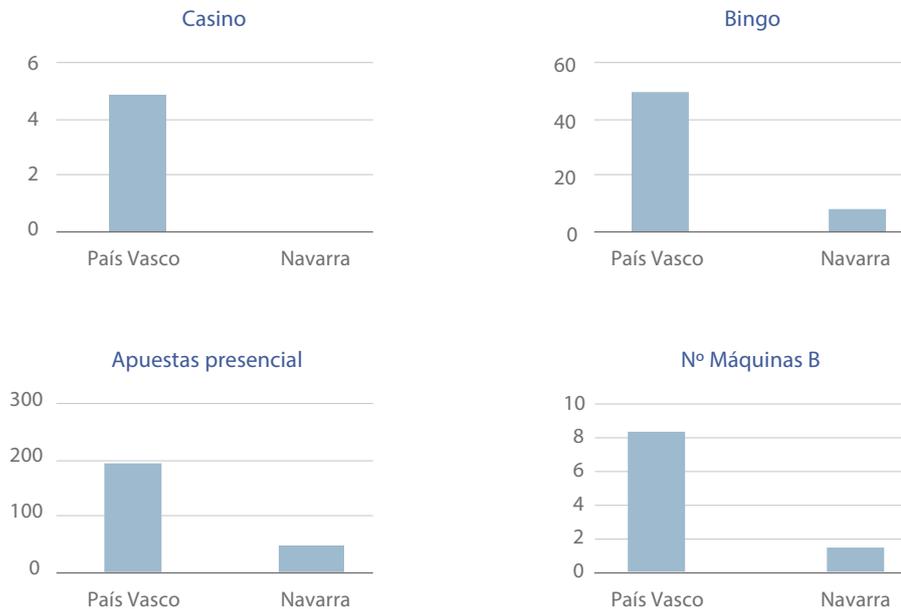
En definitiva, como ya se ha advertido, el crecimiento del juego *online* a costa del juego presencial se traduciría en una pérdida de recaudación de las CCAA, en la medida en que en el juego *online* autonómico tiene una menor importancia en términos de volumen de juego y, por ende, de recaudación en comparación con el juego *online* estatal.

### 3.4. Breve referencia al sector del juego en los territorios forales

A lo largo de este capítulo se han analizado los datos agregados a nivel estatal y por CCAA de régimen común, excluyendo en todo momento a Navarra y al País Vasco. Por tanto, para concluir el análisis cuantitativo y cualitativo del sector del juego, en este apartado, se hará una breve referencia a los territorios forales, distinguiendo entre el juego presencial privado, el juego presencial público y el juego privado *online*.

En primer lugar, en relación con el juego presencial privado, en la figura 18 se distinguen entre las distintas categorías de juego que se han venido analizando. En relación con los casinos, el País Vasco (5 millones de euros) se encuentra por debajo de la media nacional (8,8 millones) en GGR, ocupando la sexta posición si ordenamos las CCAA de mayor a menor importe jugado (la DGOJ no dispone de los datos de Navarra). En relación con el bingo y considerando las cantidades jugadas, Navarra ocuparía la penúltima posición (8 millones) solo por delante de La Rioja; mientras que el País Vasco (48 millones) se situaría en octava posición, si bien ambas están muy por debajo de la media nacional (83,93 millones de euros). Por el contrario, en relación con las apuestas, ambas CCAA ocupan una posición destacada en términos de importes jugados: así, Navarra (193,4 millones) y el País Vasco (164,8 millones) ocupan respectivamente la tercera y cuarta posición, solo por detrás de Andalucía y la Comunidad de Madrid, muy por encima en ambos casos de la media nacional (105,33 millones). Por último, en relación con el número de máquinas B, el País Vasco (8.414 máquinas) y Navarra (1.411 máquinas) representan el 5,27 y el 0,88% del total de máquinas del país, aunque se encuentran muy lejos de las cifras de Cataluña y Andalucía, que encabezan la clasificación.

Figura 18: El juego privado en el País Vasco y Navarra (2021)

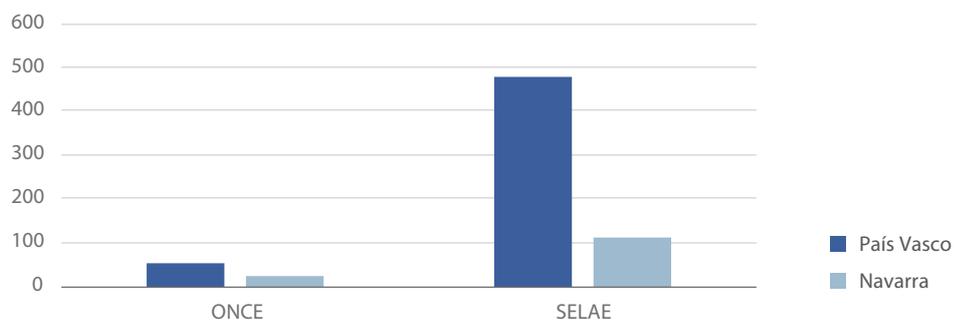


\*Casino: GGR (millones de euros). Bingo y apuestas: Cantidades jugadas (millones de euros). Máquinas "B": Número de máquinas (miles)

Fuente: Elaboración propia a partir de Datos del Mercado Español de Juego 2021

En segundo lugar, en relación con el juego público (figura 19), destacan las bajas cuantías jugadas en relación con el resto del territorio español, más aún si los comparamos con la situación del juego presencial privado. Así, en relación con los juegos de la ONCE en 2021, en el País Vasco se jugaron un total de 52,8 millones de euros y en Navarra un total de 19,8 millones, muy lejos de la media nacional, situada en torno a los 127 millones. La situación en relación con los juegos de la SELAE es parecida, pues tanto el País Vasco (478 millones) como Navarra (108,9 millones) ocupan en una posición parecida si ordenamos las CCAA por cantidades jugadas, cifras que de nuevo están muy alejadas de la media nacional (alrededor de los 534 millones de euros).

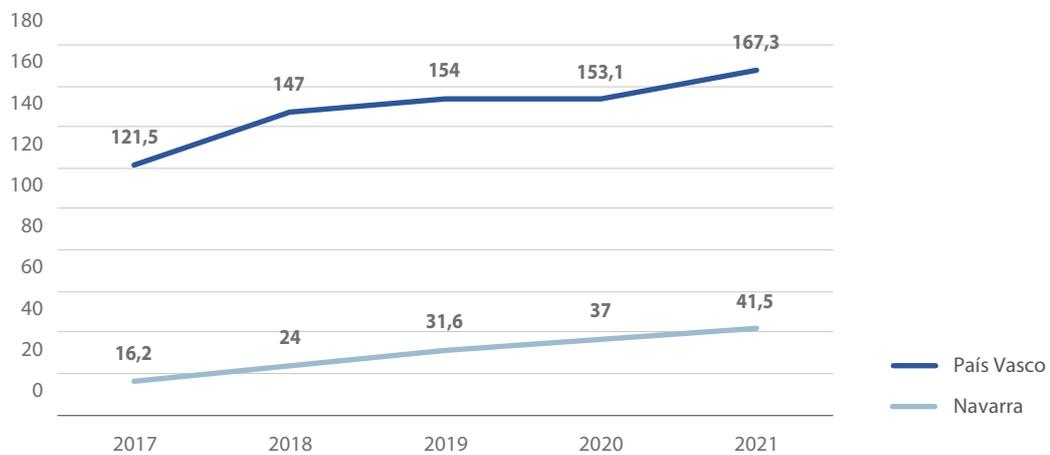
Figura 19. El juego presencial público en el País Vasco y Navarra (2021): Cantidades jugadas (millones de euros)



Fuente: Elaboración propia a partir de Datos del Mercado Español de Juego 2021

Por último, y dado que tanto Navarra como el País Vasco son territorios en los que el legislador ha regulado el juego *online*, se ha de hacer referencia a esta modalidad (figura 20). En este sentido, y al igual que en el resto de CCAA de régimen común que han regulado el juego *online* autonómico, se observa una tendencia creciente en los últimos años, si bien las cifras aún están lejos de alcanzar las del juego presencial público. Sin embargo, y a diferencia de los territorios de régimen común, en el País Vasco y Navarra el juego *online* autonómico ha alcanzado en la actualidad una importancia notable, con importes jugados superiores a los del bingo y las apuestas presenciales y que también se sitúan muy por encima de los datos del resto de CCAA que se observaban en la figura 17.

**Figura 20.** Evolución del juego *online* regulado en el País Vasco y Navarra (2017-2021): Cantidades jugadas (millones de euros)



Fuente: Elaboración propia a partir de Datos del Mercado Español de Juego 2021



SEGUNDA PARTE

TRIBUTACIÓN SOBRE EL JUEGO  
EN SUS DISTINTAS MODALIDADES,  
PRESENCIAL Y *ONLINE*



# CAPÍTULO IV

Los tributos estatales  
sobre el juego cedidos a las  
Comunidades Autónomas



## 1. Introducción. Planteamiento

La tributación vinculada al juego presencial presenta dos grandes vertientes. Por un lado, el juego como actividad económica queda gravado por el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otros impuestos indirectos. Sin embargo, también encontramos en nuestro ordenamiento un segundo grupo de tributos específicos que recaen sobre esta actividad<sup>33</sup>.

La tributación estatal sobre el juego presencial cedida a las Comunidades Autónomas, se articula en torno a dos clases de gravámenes diferentes. En primer lugar, se instauraron en nuestro sistema tributario las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (reguladas en el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las Tasas Fiscales). Más tarde, se unieron a estas la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar (contenidas en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales del juego, desarrollado por 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).

## 2. La tasa Fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar

### 2.1. Introducción

El régimen jurídico de los juegos de suerte, envite o azar se contiene en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero que, además de despenalizar la materia del juego, regula los aspectos penales, administrativos y fiscales del mismo. Posteriormente se aprobó 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.

<sup>33</sup> Tal y como pone de relieve el *Anuario del Juego de España 2022*, op. cit., p. 81, en el juego presencial se jugaron 3.970 mill. €, lo que representó el 43,5% del juego real. También destaca el citado informe que, el gasto en juego de entretenimiento presencial descendió casi un 20% en relación con 2019. El *Anuario del Juego de España 2023*, indica que el juego "presencial se recupera más lentamente: supuso en 2022 el 89,4% del de 2019" (*Anuario del Juego de España 2023*, op. cit., p. ).

Tal y como confirmó el Real Decreto 2.221/1984, de 12 de diciembre nos hallábamos ante un gravamen distinto<sup>34</sup>, con un ámbito de aplicación diferente al contenido en el Texto refundido de 1966<sup>35</sup>. Aunque obvio, es necesario advertir que este nuevo tributo recae sobre aquellos juegos, que con anterioridad al Real Decreto-ley 16/1977, estaban prohibidos y sin posibilidad de autorización por el Servicio Nacional de Loterías.

No obstante, se ha de apuntar que la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar ha sufrido numerosas modificaciones que han venido a desconfigurar su régimen jurídico inicial.

Así, en primer lugar, las diferentes leyes de cesión que se han instaurado a lo largo de los años han ido privando poco a poco del poder tributario al Estado en favor de las Comunidades Autónomas, que pueden regular todos los elementos del tributo a excepción del hecho imponible y los sujetos pasivos.

Bajo esta denominación se engloban diferentes gravámenes, pues el hecho imponible del mencionado tributo grava la autorización, celebración u organización de cualesquiera de las modalidades de juego sometidas a gravamen (casinos de juego, juego del bingo, juego mediante boletos y explotación de máquinas o aparatos recreativos o de azar).

A continuación, vamos a analizar las tres figuras tributarias que se incluyen dentro de la denominación general de la "tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar".

## 2.2. Figuras tributarias incluidas en la tasa Fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar

### 2.2.1. Tributo sobre casinos

Tal y como dispone el art. 3.1. del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, el hecho imponible de este tributo está constituido por la autorización, celebración u organización de juegos en los casinos.

Respecto a la configuración del hecho imponible surgen algunas dudas en torno a la autorización como uno de los elementos configuradores del mismo. La autorización sería en principio, el elemento decisivo para que nos encontrásemos ante una tasa.

Para poder explotar un casino se deben solicitar dos autorizaciones: la autorización de instalación y la de apertura y funcionamiento. Por ello, cabe plantearse con cuál de ellas se realizará el hecho imponible.

Con carácter general respecto a la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, la autorización se rige por la normativa sustantiva que regula el lícito ejercicio de esta actividad. Corresponde al órgano competente en la materia autorizar esta actividad económica que, según el caso, serán la Dirección General de Ordenación del Juego del Ministerio de Consumo, el Organismo competente en la materia

34 Señala el artículo 13, del Real decreto 2.221/1984, de 12 de diciembre que: "El régimen tributario de las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias continuará sometido a las normas contenidas en el Texto refundido de tasas fiscales de 1 de diciembre de 1966 y disposiciones complementarias, sin ser afectado por el presente Real Decreto."

35 Vid. Mateo Rodríguez, L., "La tributación de los beneficios derivados del juego", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 137, 1978, p. 1.226.

en cada Comunidad Autónoma, la Consejería de Hacienda, Economía, Recursos Humanos de la Ciudad Autónoma de Ceuta y el Negociado de Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Ciudad de Melilla. Por lo tanto, la autorización de instalación estará constituida por el documento administrativo expedido por el Órgano competente. La solicitud de este documento y la posterior concesión de la autorización conllevan unos costes para la Administración competente, tanto por la expedición del documento de autorización, como por la actividad posterior de control sobre el juego.

Al respecto advirtió el Tribunal Constitucional en su STC 126/1987, de 14 de octubre, FJ 12, que:

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

A tenor de lo expuesto parece entonces que el nacimiento de la obligación tributaria se vincula más bien a la organización o celebración de los juegos en los casinos, que a la autorización de la Administración.

Más luz sobre este asunto parece arrojar el devengo de este tributo. Así, el art. 3. Quinto. Uno del Real Decreto-Ley y el art. 3.1. del Real Decreto 2221/1984, establecen que este tributo se devengará, con carácter general, por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego en el casino.

Sobre esta idea incide el Tribunal Constitucional en el mencionado pronunciamiento al advertir que:

*"tal como fue configurada en el RDL 16/1977, el hecho imponible de la misma no está constituido exclusivamente por la actividad autorizatoria de la Administración, sino también por la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar"* (STC 126/1987, de 14 de octubre).

Con carácter general, la base imponible de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar la constituye el importe total que los jugadores destinan a su participación en los juegos. Sin embargo, para los casinos el art. 3.3 del Real Decreto-Ley establece una regla especial, constituyendo la base imponible los ingresos brutos que se obtengan procedentes del juego en los casinos. Con esta configuración específica de la base imponible para los casinos, parece que nos encontremos ante un impuesto directo.

Tal y como señala el art. 4. del Real Decreto-ley 16/1977, a partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, el tipo tributario general será del 10 por 100, pero en los casinos de juego se aplicará la siguiente tarifa:

Porción de la base imponible comprendida entre (en euros)	Tipo aplicable Porcentaje
Entre 0 y 1.322.226,63	10
Entre 1.322.226,64 y 2.187.684,06	17,5
Entre 2.187.684,07 y 4.363.347,88	22,5
Más de 4.363.347,88	27,555

### 2.2.2. Tributo sobre el juego del bingo

El hecho imponible de este tributo está constituido por la “autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar” (art. 3 del Real Decreto-Ley 16/1977).

Tal y como hemos planteado para el supuesto de los casinos, también aquí surge la duda de cuál de estas actividades dará lugar a la realización del hecho imponible.

Se ha de tener presente que para explotar una sala de bingo se deben obtener dos autorizaciones diferentes: una autorización de instalación y un permiso de apertura.

Aunque el art. 3.1. del RD 2221/1984, dispone que “la tasa se devengará, con carácter general, por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego”, parece más lógico que las actividades que dan lugar al nacimiento del hecho imponible sean la organización o celebración del juego del bingo, momento en que son utilizados los cartones necesarios, pero no la autorización.

Así parece confirmarlo el art. 9. a) de la citada norma cuando establece que, el tributo se satisfará “mientras esté vigente la autorización que determina su devengo a medida que se haga uso de la misma con la adquisición de los cartones necesarios para el desarrollo del juego, que será obligatoria y exclusivamente los expedidos por el Servicio Nacional de Loterías, elaborados al efecto por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre y distribuidos a través de las respectivas Delegaciones de Hacienda”<sup>36</sup>.

La principal diferencia entre este tributo y el que grava los casinos reside en la configuración de la base imponible. El art. 5. 2. b) del RD 2221/1984, establece una regla especial para este supuesto, disponiendo que la base imponible de la tasa en los juegos de bingo, y mediante boletos será, “la suma total de lo satisfecho por los jugadores por la adquisición de los cartones o boletos sin ninguna deducción”.

Visto el régimen jurídico de este gravamen, parece que su denominación legal de tasa no es del todo correcta. En el tributo sobre el juego del bingo la riqueza que se pretende gravar es la que pone de manifiesto el jugador al comprar los cartones, es decir, el consumo. El jugador no es directamente el sujeto pasivo, sino el empresario que adquiere los cartones para proceder a su organización y celebración, que repercutirá el coste al jugador. Teniendo en cuenta que el objeto fin lo constituye el consumo del jugador, este tributo se aproxima más a la naturaleza jurídica de un impuesto indirecto, que a la propia de una tasa.

### 2.2.3. Tributo sobre máquinas recreativas y de azar

El hecho imponible de esta figura tributaria está constituido también por la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, al igual que sucede con los casinos y el juego del bingo (art. 3 Real Decreto-Ley 16/1977).

<sup>36</sup> Continúa el párrafo 2 del art. 9. a), del RD 2221/1984, precisando que, para dicha adquisición “los interesados presentarán en la Delegación o Administración de Hacienda solicitud, por triplicado, en la que consten las clases y cuantías de los cartones que deseen adquirir, así como el correspondiente importe de la tasa, a la que ha de acompañarse necesariamente fotocopia de la autorización administrativa, con exhibición del original. La Delegación o Administración de Hacienda efectuará la correspondiente liquidación, lo que se hará constar en la solicitud con la firma del funcionario y estampación del sello de la oficina. Una vez efectuado el ingreso por el interesado, así como el del coste del material a que se refiere el párrafo siguiente, y contra la exhibición de las correspondientes cartas de pago, la dependencia hará entrega de los cartones solicitados, acompañando una guía, que servirá de justificante de su tenencia y destino”.

Tal y como hemos comentado anteriormente, consideramos que el primer hecho imponible del tributo lo constituirá la concesión de la autorización de explotación. Sin embargo y, aunque esta no se renueve de forma periódica, el tributo se devengará anualmente, recayendo el principal elemento material del hecho imponible en la explotación y organización de los juegos de azar.

Consideramos que, son varios los argumentos que sustentan esta interpretación. Así, el art. 3. del Real Decreto-Ley 16/1977, pone el énfasis en esta idea cuando establece que quedarán sujetas a este tributo “las Sociedades o Empresas que desarrollan las actividades a que se refiere el presente Real Decreto-ley”.

Por su parte, el RD 2221/1984, en su art. 1 dispone que las “personas o Entidades que realicen las actividades a que se refiere el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, desarrollado por el Real Decreto 444/1977, de 11 de marzo, (...) quedan sometidas a la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar”. A ello se une el hecho de que, la explotación de las máquinas sin autorización no impide la realización del hecho imponible, independientemente de las posibles infracciones que pueda conllevar<sup>37</sup>.

Se diferencia de los restantes tributos el régimen de devengo configurado por el art. 3. Quinto. Dos, que dispone que: tratándose de máquinas o aparatos automáticos para la realización de juegos de azar “la tasa será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores. En el 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 puede deducirse que el régimen de devengo del tributo se asemeja más al propio de una tasa, como pasamos a analizar, la configuración de la base imponible acerca más su naturaleza jurídica a la de un auténtico impuesto. La base imponible está constituida por “las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar” (art. 3. Tercero del Real Decreto-Ley 16/1977). A tenor de este precepto y, pese a la configuración de su devengo, parece que el tributo se acerque más a la naturaleza propia de un impuesto indirecto que a la de una tasa ya que, a diferencia de la base imponible del tributo sobre casinos que está constituida por los posibles ingresos del empresario, la base imponible de este gravamen recae sobre una concreta modalidad de consumo, como es el gasto que realizan los jugadores.

En los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos, la cuota se determinará en función de la clasificación de las máquinas realizada por el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por el Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre<sup>38</sup>.

Los artículos 3 y siguientes de la mencionada norma reglamentaria contienen las definiciones de los diferentes tipos de máquinas.

37 Parece que el hecho determinante para el nacimiento de la obligación tributaria no recae en la autorización, sino en la organización y celebración del juego que conllevarán la previsible obtención de ingresos a través de esta actividad económica. Sobre esta idea parece incidir el Tribunal Supremo, al manifestar que “el hecho imponible, tal y como lo configuran no sólo el RDL 16/1977, sino también los necesarios desarrollos reglamentarios...cargan todo su énfasis sobre la actividad principal consistente en el juego” (FJ. 3).

38 Tal y como establece el artículo 1.1 de esta norma, “(e)l presente Reglamento tiene por objeto la regulación prevista 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 de las máquinas recreativas y de azar, o aparatos accionados por moneda o sistema equivalente, que a cambio de un precio permitan el mero pasatiempo o recreo del jugador, o la obtención por este de un premio, así como determinados aspectos de las actividades económicas relacionadas con las mismas, y entre ellas, las de fabricación, importación, exportación, instalación, explotación, homologación e inscripción de los modelos”.

Máquinas tipo A o “recreativas”: son máquinas recreativas de mero pasatiempo o recreo que se limitan a conceder al usuario un tiempo de uso o de juego a cambio del precio de la partida, sin que puedan conceder ningún tipo de premio en metálico, en especie o en forma de puntos canjeables por objetos o dinero<sup>39</sup>.

Máquinas tipo B o “recreativas con premio programado y máquinas especiales para salas de juego, bingos y casinos”: son aquellas que, a cambio del precio de la partida, conceden al usuario un tiempo de uso o de juego y, eventualmente de acuerdo con el programa de juego, un premio en metálico<sup>40</sup>. Las máquinas de tipo «B», podrán estar dotadas, y siempre que se haga constar en su homologación, de los dispositivos opcionales detallados en el art. 7 del Real Decreto 2110/1998.

Máquinas tipo C o de “azar”: son aquellas que, a cambio de una determinada apuesta, conceden al usuario un tiempo de uso o de juego y, eventualmente, un premio que dependerá siempre del azar. A los efectos de esta definición, se entiende por azar el que la combinación o resultado de cada jugada no dependa de combinaciones o resultados anteriores o posteriores<sup>41</sup>.

Tal y como establece el art. 3. Cuarto del Real Decreto-ley 16/1977, estas cuotas fijas son:

<b>A) Máquinas tipo «B» o recreativas con premio</b>
<p>a) Cuota anual: 1.765,5 euros.</p> <p>b) Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo “B” en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las siguientes cuotas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Máquinas o aparatos de dos jugadores: Dos cuotas con arreglo a lo previsto en la letra a) anterior.</li> <li>• Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: La cuota se incrementará en un 50% por cada jugador adicional a partir del tercero.</li> </ul>
<b>B) Máquinas tipo «C» o de azar</b>
a) Cuota anual: 2.010,38 euros.

### 2.3. Sujetos pasivos y responsables

Tal y como dispone el art. 3. Segundo del Real Decreto-Ley 16/1977, son sujetos pasivos del tributo los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar. Como puede verse, la norma incide de nuevo en la relevancia de la organización y celebración de los juegos, frente a la autorización de los mismos como sustento del hecho imponible.

39 Se incluyen en este grupo las máquinas que ofrezcan como único aliciente adicional y por causa de la habilidad del jugador la posibilidad de continuar jugando por el mismo importe inicial en forma de prolongación de la propia partida o de otras adicionales, que en ningún caso podrá ser canjeada por dinero o especie. También las denominadas de realidad virtual, simulación y análogas, siempre y cuando el usuario intervenga en el desarrollo de los juegos.

40 El art. 6 del Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre establece una serie de requisitos generales para las máquinas tipo B.

41 El art. 10 del del Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre establece una serie de requisitos generales para las máquinas tipo C. Las máquinas de tipo «C» estarán dotadas de dos contenedores internos de monedas: el depósito de reserva de pagos, que tendrá como destino retener el dinero o fichas destinados al pago automático de los premios y, el depósito de ganancias, que tendrá como destino retener el dinero o fichas que no es empleado por la máquina para el pago automático de premios.

Sin embargo, no parece decantarse abiertamente por esta interpretación el art. 4 del RD 2221/1984, cuando dispone que serán sujetos pasivos de la tasa cualesquiera personas o entidades a quienes se haya otorgado la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación. Sólo en defecto de autorización administrativa o permiso de explotación, tendrán la consideración de sujetos pasivos de la tasa las personas o entidades cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de azar.

Aunque el art. 41.2 de la LGT establece con carácter general la responsabilidad subsidiaria, no es el criterio seguido por la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar. Así, tanto el Real Decreto-Ley 16/1977, como el RD 2221/1984 consideran responsables solidarios de la tasa a los dueños y empresarios de los locales donde se celebren.

Como puede verse, la responsabilidad solidaria se ha articulado desde una doble vertiente ya que, puede reclamarse la deuda tributaria tanto al dueño del local como al empresario de la actividad que se ejerce en el mismo.

Este planteamiento parece ser razonable cuando el empresario titular de la actividad es también dueño del local donde se desarrolla la actividad. Supuestos muy frecuentes, por ejemplo, en las máquinas de azar instaladas en los casinos o, en las máquinas recreativas instaladas en salones de juego, donde el dueño del inmueble suele coincidir con la empresa titular. Sin embargo, no siempre es así, pudiendo tener el empresario de la actividad el local arrendado y no en propiedad si, por ejemplo, se trata de máquinas recreativas instaladas en un establecimiento hostelero que se tiene en alquiler. En este último caso, parece excesiva la extensión de la norma como responsable solidario al propietario del local que nada tiene que ver con la actividad que allí se realiza<sup>42</sup>.

## 2.4. Infracciones y sanciones

El art. 10. Uno del Real Decreto 2221/1984 realiza una remisión al régimen de infracciones y sanciones establecido en la Ley General Tributaria, así como a su procedimiento sancionador, estableciendo que, en todo caso, las sanciones por infracción de omisión y defraudación se aplicarán en su grado máximo.

Con independencia de estas sanciones, regulan los apartados Dos y Tres del mencionado precepto, las consecuencias que tendría para el sujeto pasivo incurrir en un incumplimiento<sup>43</sup>.

Por un lado, la falta de pago de la tasa o la ocultación total o parcial de la base imponible determinará automáticamente la suspensión de la autorización administrativa durante un plazo máximo de seis meses.

Por su parte, la reincidencia en la comisión de la infracción determinará la pérdida definitiva de la autorización<sup>44</sup>.

42 Sobre este particular, advierte Suberbiola Garbizu, I., en relación al supuesto de hecho contemplado en la norma que “puede llegar a hacerse responsable a los propietarios de unos inmuebles que difícilmente, (si no es a través del pago del alquiler), llegan a recibir un beneficio directo de la máquina, algo que, a todas luces, parece excesivo” (Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas de juego: aspectos relevantes*, op. cit., p. 76).

43 Estas mismas consecuencias son contempladas por el art. 3 del RDL 16/1977.

44 Para la aplicación de las previsiones contenidas en el art. 10. Dos y Tres del Real Decreto 2221/1984, el Delegado de Hacienda lo pondrá en conocimiento del Ministro del Interior o de la autoridad gubernativa correspondiente para que se determine el plazo de suspensión dentro del máximo de seis meses o, en su caso, la pérdida definitiva de la autorización.

## 2.5. Naturaleza jurídica. Interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales: un debate cerrado

Una de las primeras cuestiones que planteó el régimen jurídico de la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar fue la posible violación del artículo 157.1.a) de la Constitución que representa la cesión de estos tributos ya que, no se prevé la posible cesión a las Comunidades Autónomas de las tasas.

Si pese a su denominación este tributo tiene naturaleza impositiva, su cesión a las Comunidades Autónomas no sería inconstitucional por violación del mencionado precepto. En cambio, si esta categoría tributaria es una verdadera tasa, se podría plantear la posible vulneración constitucional.

A día de hoy podemos afirmar que se trata de un debate que se encuentra cerrado<sup>45</sup>. De la configuración de su hecho imponible se desprende que la denominada tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar tiene naturaleza impositiva<sup>46</sup>.

Una vez analizado el régimen jurídico del tributo, hemos comprobado como el hecho imponible contemplado en el art. 3. Primero del Real Decreto-ley 16/1977 lo constituye la “autorización” ya que “la tasa se devengará, con carácter general, por la autorización, y, en su defecto, por la organización o celebración del juego”. Lo que origina la disyuntiva de si el nacimiento del tributo, lo constituye la autorización por parte de la Administración o la organización o celebración del juego.

Como hemos puesto de manifiesto, si atendemos a la cuantificación y al devengo de la prestación observamos que lo que de verdad constituye su hecho imponible no es tanto esa actividad administrativa, sino la organización y celebración de juegos de suerte, envite o azar, lo cual no lleva consigo ningún gasto a la Administración. Su hecho imponible no respeta el concepto de tasa establecido en el art. 26. 1. a) de la LGT ya que, en la mayoría de los supuestos, el tributo funciona como un impuesto que grava los beneficios obtenidos<sup>47</sup>.

También confirma su carácter impositivo la cuantificación del tributo que, como hemos analizado, es ajena al coste de la actividad de la Administración<sup>48</sup>, gravándose en realidad, la organización o celebración de los juegos. La capacidad económica que realmente se somete a tributación es la manifestada con la organización o celebración de juegos. Parece claro que el “objeto fin” del tributo, entendido como la riqueza que se quiere gravar, son los beneficios que obtiene la entidad explotadora del juego.

45 Vid. Ramírez Gómez, S., “La tributación del juego en el Estado de las Autonomías”, *Crónica Tributaria*, núm. 54, 1985, pp. 120-121.

46 En este sentido apunta Suberbiola Garbizu, I., hasta el propio ejecutivo ha hecho referencia a la naturaleza impositiva de la tasa “en el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar aprobado por el Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre que, en su artículo 51, al referirse a las causas que fundamentan la extinción y revocación de las autorizaciones de explotación y de los boletines de situación, menciona, entre otras, el impago del “impuesto” en alusión a los tributos generados por el desarrollo de la explotación de las máquinas y de la Tasa fiscal sobre el juego” (Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas de juego: aspectos relevantes*, op. cit., p. 107.).

47 Tal y como en su momento advirtió Sánchez Galiana, J.A., se podría calificar como una “tasa impropia” (Sánchez Galiana, J.A., “La legitimidad constitucional de la tasa sobre el juego”, *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, *Marcial Pons*, Madrid, 1991, pp. 519-520.

48 En este sentido, no se respeta el “principio de equivalencia” proclamado por el art. 7 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, según el cual las tasas “tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituye su hecho imponible”.

A nuestro entender, el principal problema que se genera, es que bajo la denominación de “tasa” lo que se esconde es un verdadero impuesto que grava los beneficios, lo cual también hace que nos planteemos su legalidad al amparo del principio de interdicción de la doble imposición.

Pero tal y como adelantábamos al principio se trata de un debate superado en el que ha arrojado luz la jurisprudencia. Tras los pronunciamientos del Tribunal Supremo y de los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, el Tribunal Constitucional en la STC 126/1987, de 16 de julio no se llegó a pronunciar claramente sobre el fondo del asunto<sup>49</sup>, aunque dio a entender la naturaleza impositiva del tributo en el FJ. 8º, cuando al referirse al hecho imponible de esta tasa, manifiesta que:

*“no está constituido exclusivamente por la actividad autorizatoria de la Administración, sino también por la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar (...). 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”.*

Si bien en este momento el Tribunal Constitucional no entró a delimitar la naturaleza jurídica de la tasa fiscal sobre el juego, sí lo hizo en la STC 296/1994, de 10 de noviembre<sup>50</sup>, donde se analizó la constitucionalidad del recargo del 20 por 100 sobre la tasa que grava las máquinas recreativas, establecido por la Ley 2/1987, de 5 de enero, del Parlamento de Cataluña. Así, manifestó:

*“la naturaleza impositiva de esa figura fiscal sobre la que se establece el recargo, ya apuntada en la STC 126/1987, reiteradamente declarada por el Tribunal Supremo y coincidente con la opinión generalmente admitida por la doctrina, resulta de la configuración que al hecho imponible confiere el art. 3 del Real Decreto-ley 16/1977”.*

(...)

*“es una figura fiscal distinta de la categoría “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»”; “Por consiguiente, el tributo de referencia, pese a su denominación legal, es un verdadero impuesto estatal” (Sentencia 296/1994, FJ 4.º).*

También el Tribunal Supremo hizo referencia a la naturaleza jurídica de esta figura, manifestando que:

*“su talante permanente y continuo, sin la equivalente y simétrica prestación de un servicio o la realización de una actividad por la Administración, le separa del concepto estricto de tasa, como contraprestación, para aproximarle a una exacción más parecida a un impuesto” (STS de 13 de febrero de 1988, FJ 3).*

Como bien se apuntó en aquel momento en referencia a la STC 296/1994, este “pronunciamiento del Tribunal Constitucional, pues, debe actuar ya como requerimiento en forma al legislador estatal para que modifique la legislación vigente, al menos en cuanto a la denominación del tributo, emplee correctamente los términos jurídicos ya acuñados para referirse a conceptos previamente establecidos”<sup>51</sup>.

49 Como bien apuntó Huesca Boadilla en un análisis de este pronunciamiento, el Tribunal Constitucional se limitó a “recoger las dudas que, doctrinalmente, se han suscitado acerca de la naturaleza de la tasa fiscal”, pero en ese momento rehusó a pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de la tasa fiscal sobre el juego (Huesca Boadilla, R., “La constitucionalidad del gravamen complementario de la Tasa del Juego”, *Civitas*, núm. 61, 1989, pp. 119-120).

50 Realiza un análisis de este pronunciamiento, 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*, 1996, pp. 1386-1387.

51 Orón Moratal, G., “Los juegos de azar en el sistema tributario”, *Carta Tributaria*, núm. 237, 1995, p. 5.

No obstante, resulta llamativo que desde 1994 han transcurrido ya casi treinta años y ni siquiera se ha modificado la denominación del tributo. Una vez más comprobamos que en un Ordenamiento donde la seguridad jurídica es un valor propugnado por nuestra Constitución, la materia del juego no es el paradigma.

## 2.6. Compatibilidad con la normativa de la Unión Europea

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido en diversas ocasiones que el juego constituye una actividad económica más dentro del mercado interior (art. 3 Tratado de la Unión Europea)<sup>52</sup>, donde ha englobado a una amplia tipología de juegos, como las loterías, máquinas tragaperras, apuestas, bingos o competiciones deportivas<sup>53</sup>.

Sin embargo, se ha llegado a plantear la adecuación de la Tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar con la normativa comunitaria.

El objeto de la controversia deriva del art. 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del IVA que dispone lo siguiente:

*“Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios...”*

A la luz de esta disposición se llegó a plantear un amplio debate acerca de si la Tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar constituía un verdadero impuesto sobre el volumen de negocios y, por ende, era contrario al Derecho Comunitario e incompatible con el IVA.

La Sexta Directiva permite a los Estados la facultad establecer una exención sobre las apuestas, loterías y juegos (artículo 11. B. f):

*«B. Otras exenciones*

*Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:*

*f) las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro».*

En el caso del Estado español se ha optado por hacer uso de dicha facultad declarando en el art. 20. 1. 19º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido la exención de los juegos de azar.

52 Vid. STJCE de 24 de marzo de 1994, asunto *Schindler*, (C-275/94).

53 Vid. STJCE de 21 de septiembre de 1999, asunto *Läära*, (C-192/97) y STJCE de 21 de octubre de 1999, asunto *Zenatti*, (C-67/98).

La Audiencia Nacional no llegó a pronunciarse sobre el fondo del asunto, pero sí planteó varias cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En este sentido, resultó trascendental la Sentencia del TJCE de 26 de junio de 1997, “Careda, SA”, y otros, (TJCE 1997, 139), dictada en tres asuntos acumulados (C-370/1995, C-371/1995, y C-372/1995). De este pronunciamiento podemos destacar las siguientes ideas esenciales.

En primer lugar, puede haber un impuesto sobre el volumen de negocios sin que expresamente dicho tributo se repercuta a los consumidores.

No es necesario que la legislación nacional prevea expresamente que la repercusión sobre los consumidores conste en una factura o documento equivalente para que estemos ante un impuesto sobre el volumen de negocios.

No obstante, precisa el Alto Tribunal que “(c)orresponde al Juez Nacional comprobar si el tributo controvertido puede gravar la circulación de bienes y servicios de manera comparable al IVA, y para ello deberá examinar si dicho tributo tiene las características esenciales de este último”.

En atención a la línea jurisprudencial del Tribunal europeo y a la doctrina sentada en la STJCE de 19 de marzo de 1991, C-109/90, asunto *NV Giant*, nuestro Tribunal Supremo resolvió el conflicto en la Sentencia de 28 de diciembre de 1998, considerando que la Tasa sobre el juego no es un impuesto sobre el volumen de negocios y manifestándose de manera contundente en los siguientes términos:

*“es obvio, pues que el Impuesto (o la sedicente Tasa) sobre el juego no es incompatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido (se decrete o no, la exención del mismo) ni, desde un punto de vista normativo, con el art. 33 de la Sexta Directiva”* (FJ. 4º).

*“(…) la Tasa Fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, establecida por el RDL 16/1977, de 25 de febrero, en cuanto a las máquinas tipo “B”, o recreativas con premio, no es impuesto sobre el volumen de negocios y, en consecuencia, no contraviene el artículo 33 de la Sexta Directiva del IVA 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977 concerniente a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros”* (FJ. 3º).

## 3. Las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias

### 3.1. Introducción

La segunda gran categoría tributaria que recae sobre el juego presencial son las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, reguladas en el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las tasas fiscales. Esta norma preconstitucional contiene el régimen jurídico de estos gravámenes en los arts. 36 a 41.

Como puede verse, para referirse a este tributo la norma utiliza el plural “tasas”, por ello la primera cuestión que nos planteamos es si se engloban uno o varios tributos. Tal y como dispone el art. 36

del citado Texto refundido, existen cuatro gravámenes diferentes que gravan cada una de estas modalidades de juego:

*“Se exigirán estas tasas por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias cuyo ámbito territorial de participación sea nacional o, en todo caso, superior al de una Comunidad Autónoma, cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo a través del que se realicen.”*

Sin embargo, el art. 37.1 delimita el hecho imponible de las apuestas y combinaciones aleatorias restringiéndolo a las celebradas por las empresas con fines publicitarios.

Por ello, para el análisis de su régimen jurídico atenderemos a cada uno de estos gravámenes por separado considerando sus concretas particularidades.

### 3.2. Tributo sobre rifas

Tal y como dispone el art. 36 del Decreto 3059/ 1966, el hecho imponible de esta categoría está constituido por la autorización, celebración u organización de rifas.

Tanto la autorización, como la celebración u organización de rifas darán lugar al nacimiento del tributo. Sin embargo, la amplitud con la que se regula el hecho imponible plantea algunos problemas jurídicos.

La Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, habilitó al Gobierno a regularizar la legislación en materia de rifas. Uno de los principales problemas<sup>54</sup> que plantea el hecho imponible de este tributo es la discordancia existente entre el Texto refundido y el art. 222 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario. Este precepto establece que la tasa se exigiría exclusivamente por la autorización de las rifas, y no por la celebración u organización como después añadió el Texto Refundido.

Como puede verse, existe una evidente contradicción entre la Ley de 1964 y el Texto Refundido en el que el Gobierno alteró el hecho imponible de este tributo sin estar autorizado para ello. Por el elemental principio de jerarquía normativa debería prevalecer la Ley de 1964, esto acarrearía que el hecho imponible de este tributo estaría constituido exclusivamente por la autorización de la rifa.

Como consecuencia de la extralimitación en que incurrió el Texto Refundido, también existen otras incongruencias en el régimen jurídico del tributo.

Es el caso del devengo que, según el art. 40. 1 del Texto refundido de tasas fiscales se producirá al concederse la autorización y, en defecto de autorización, se devengarán cuando se celebren estas rifas no autorizadas y que debieron serlo<sup>55</sup>. Sin embargo, la Ley de 1964 establecía que el devengo sólo se produciría en el caso de rifas autorizadas. Esta previsión legal concuerda con la configuración de su hecho imponible que, como hemos visto, solamente lo constituía la autorización de la rifa.

54 Orón Moratal, G., *Régimen Fiscal del Juego en España*, Tecnos, Madrid, 1990, pp. 111-112.

55 Art. 40. 1 del Decreto 3059/ 1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las tasas fiscales: “Se devengarán las tasas: 1. En las rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias, al concederse la autorización, que será necesaria para cada una de ellas. En defecto de autorización, las tasas se devengarán cuando se celebren, sin perjuicio de las responsabilidades de otro orden que procedieren”.

Por último, en la base imponible no encontramos las notas propias de una tasa, ya que según el art. 38. 1. a) del Texto Refundido está constituida por los billetes ofrecidos, no midiéndose el coste que la autorización pueda acarrear a la Administración.

En cuanto al tipo impositivo, las rifas tributarán con carácter general al 35% del importe total de los boletos o billetes ofrecidos. No obstante, las declaradas de utilidad pública o benéficas tributarán al 15%.

Las rifas benéficas de carácter tradicional que durante los diez últimos años han venido disfrutando de un régimen especial más favorable tributarán sólo al 1,50% sobre el importe de los billetes distribuidos. Este beneficio se limitará al número e importe máximo de los billetes que se hayan distribuido en años anteriores.

### 3.3. Tributo sobre tómbolas

Esta figura tributaria grava la autorización, celebración u organización de tómbolas. Las tómbolas son una especie de rifa, caracterizada porque los premios están ya asignados a los boletos no siendo necesario que se celebre ningún tipo de sorteo.

El régimen jurídico de esta tasa es prácticamente idéntico al expuesto anteriormente para las rifas, por ello no vamos a volver a analizar todos sus elementos esenciales.

Respecto a la base imponible y tipos impositivos el Texto refundido sí establece una previsión específica para las tómbolas. Así, el art. 38. 1. b) dispone que en las tómbolas de duración inferior a quince días organizadas con ocasión de mercados, ferias o fiestas de ámbito local y cuyos premios no excedan de un valor total de 10.000 pesetas el sujeto pasivo podrá optar entre satisfacer la tasa con arreglo al tipo del apartado a), o bien a razón de 1.000 pesetas por cada día de duración, en capitales de provincia o poblaciones de más de cien mil habitantes; de 500 pesetas por cada día, en poblaciones entre veinte mil y cien mil habitantes, y de 250 pesetas por cada día de duración, en poblaciones inferiores a veinte mil habitantes.

Sobre esta previsión, resulta llamativo que el Texto Refundido siga haciendo referencia a la peseta, cuando el euro se introdujo como moneda de cambio en España el 1 de enero de 1999.

### 3.4. Tributo sobre apuestas

El tercer tributo que se engloba en las “tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias” grava la autorización, celebración u organización de apuestas (art. 36 del Texto Refundido).

El art. uno 222 de la Ley de 1964 establecía que la tasa se exigiría por la celebración de apuestas con fines publicitarios. Sin embargo, la regulación del hecho imponible realizada por el art. 36 del Texto Refundido de nuevo no coincide con lo estipulado por la Ley, gravando además la autorización y organización de apuestas.

Tampoco concuerda con el hecho imponible establecido en el art. 36 del Texto refundido el devengo de esta tasa. Según el art. 40.1. en las apuestas, la tasa se devengará cuando se celebren u organicen.

Tal y como se ha puesto de manifiesto, es complicado que la simple organización de una apuesta sin posterior celebración, pueda ser base para la exigencia de este tributo<sup>56</sup>. Parece evidente que, el hecho imponible del tributo es la celebración de apuestas, no la autorización o mera organización. Con respecto a la posible naturaleza jurídica de este tributo, coincidimos con la doctrina que sostiene que, al no existir ninguna actividad administrativa, este gravamen parece tener naturaleza impositiva.

El tipo aplicable para la determinación de la cuota tributaria será con carácter general, el 7% del importe total de los billetes o boletos vendidos. No obstante, se contemplan dos tipos de gravámenes especiales en el art. 38. 2 del Texto Refundido.

En primer lugar, en las apuestas que se celebren con ocasión de carreras de caballos organizadas por la Sociedad de Fomento de la Cría Caballar de España, y en las apuestas que se celebren en frontones, el tipo será del 3% del importe total de los billetes o boletos vendidos.

En segundo término, las apuestas gananciosas de las denominadas «traviesas», celebradas en frontones y hechas con la intervención del corredor, satisfarán sólo el 1,5%.

### 3.5. Tributo sobre combinaciones aleatorias

El cuarto y último tributo grava, según el art. 36. del Texto Refundido, la autorización, celebración u organización de combinaciones aleatorias.

También, existe incompatibilidad con la Ley de 1964, puesto que en el art. 222 no se exige autorización para las combinaciones aleatorias con fines publicitarios. Difícilmente podríamos calificar este tributo como tasa si su hecho imponible lo constituye la celebración de las combinaciones aleatorias y no se produce ninguna actividad administrativa.

Se aprecia contradicción en el art. 40. 1 del Texto Refundido que establece que el tributo se devengará al concederse la autorización. En defecto de autorización, las tasas se devengarán cuando se celebren, sin perjuicio de las responsabilidades de otro orden que procedieren.

En las combinaciones aleatorias, el tipo será del 10% del valor de los premios ofrecidos (art. 38.3 del Texto Refundido).

### 3.6. Naturaleza jurídica de las tasas sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias

Tal y como hemos analizado, la naturaleza jurídica de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar es hoy un debate superado al existir una consolidada jurisprudencia que se ha pronunciado al respecto.

<sup>56</sup> Vid. Mantero Sáenz, A., "Las exacciones sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias", *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976, p. 70.

Sin embargo, no puede afirmarse lo mismo respecto a las tasas sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias donde no se encuentra ese apoyo jurisprudencial y la doctrina científica se ha manifestado en diferentes sentidos.

Dentro de las diferentes posiciones encontradas, se considera que las tasas sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias no tienen naturaleza impositiva<sup>57</sup>. El principal apoyo en el que se sustenta este sector radica en el hecho de que la cesión de los rendimientos de las tasas sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias se condiciona a que la Comunidad Autónoma sea competente para su autorización. Como reafirmación a esta posición, se destaca que en la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar que, tiene naturaleza impositiva, se cede el rendimiento del tributo al territorio donde se realice el hecho imponible, con independencia de si es o no competente la Comunidad Autónoma para su autorización.

Esta distinción se sigue manteniendo hoy en el artículo 34 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En el caso de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar, el rendimiento se “considera producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma (...) cuando el hecho imponible se realice en dicho territorio” (art. 34. 2 de la Ley 22/2009). En cambio, en el caso de las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias se distingue, por un lado, el caso de las rifas, tómbolas y apuestas, en el que se entiende producido el rendimiento en el territorio de la Comunidad Autónoma que “autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitar dicha autorización” (art. 34.3. a), de la Ley 22/2009). En el supuesto de las combinaciones aleatorias, se entiende producido el rendimiento en el territorio de cada Comunidad Autónoma “cuando el ámbito de aplicación o desarrollo de las mismas no exceda de los límites territoriales de dicha Comunidad Autónoma” (art. 34.3. b), de la Ley 22/2009)<sup>58</sup>.

Apoyándose en los preceptos mencionados, esta posición sostiene que las tasas sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias no tienen naturaleza impositiva. Se argumenta que pasan de ser un tributo cedido a un tributo propio, al haberse atribuido a las Comunidades Autónomas que han prestado la actividad las competencias materiales sobre las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. Por ello y, en base a esta argumentación, se denuncia la posible vulneración de los arts. 157.1.a) y b) y 133.2 de la Constitución que conlleva el régimen jurídico de este tributo, ya que la Constitución obliga a distinguir entre los impuestos estatales cedidos y las competencias de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos. Si la LOFCA, los Estatutos de Autonomía y las leyes de cesión califican a las tasas sobre rifas, apuestas y combinaciones aleatorias como tributos cedidos se podría plantear, a la luz de esta interpretación, la aparente inconstitucionalidad de estas normas.

Por otro lado, se sostiene que las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias tienen naturaleza impositiva. El fundamento de esta posición no es tanto la configuración del hecho

57 Vid. García Morillo, J.; Pérez Tremps, P. y Zornoza Pérez, J., *Constitución y Financiación Autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 167.

58 Esta distinción de tratamiento en el alcance de la cesión de los tributos sobre el juego también ha sido seguida por art. 8.2. de la Ley de Cesión de 1983, el art. 9.3. de la Ley de Cesión de 1996 y el art. 26 Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

imponible que, como hemos visto, exige la autorización de la Administración, sino la cuantificación del tributo que no tiene ninguna relación con el coste o gasto provocado a la Administración por la autorización. Lo que no permite la Constitución es la cesión de las tasas estatales, por ello, la cesión de estos tributos no conllevaría una posible vulneración constitucional ya que el Decreto 3059/1966 llama tasas a lo que en realidad son auténticos impuestos.

Por último, existe otra postura que no se pronuncia en bloque sobre la naturaleza jurídica de las cuatro modalidades de este tributo y, distingue, por un lado, el carácter impositivo de los tributos sobre apuestas y combinaciones aleatorias ya que, como hemos visto en apartados precedentes, no es necesaria ninguna intervención administrativa para que se produzca el hecho imponible y el consiguiente devengo del tributo. La cesión de las tasas sobre apuestas y combinaciones aleatorias no plantearía ninguna colisión con el texto constitucional puesto que son auténticos impuestos, a pesar de que formalmente se denominen tasas.

Sin embargo, consideran que las tasas sobre rifas y tómbolas se corresponden adecuadamente con su denominación ya que es necesario para que se realice el hecho imponible y se produzca el devengo, la concesión de la autorización por parte de la Administración, a pesar de que muchos de sus elementos esenciales se asemejen al de los impuestos. De aceptar esta posición, con la cesión de las tasas sobre rifas y tómbolas se podría producir una vulneración del art. 157. 1, a) de la CE<sup>59</sup>.

## 4. Régimen jurídico de los tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas

### 4.1. La Constitución

El artículo 2 de la Constitución española junto a la indisoluble unidad de la Nación española, “reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”. Consustancial a este modelo de Estado autonómico es el principio de autonomía financiera reconocido por nuestra Carta Magna en el artículo 156.1 a las Comunidades Autónomas<sup>60</sup>.

Las Haciendas autonómicas necesitan de recursos para el desarrollo y ejecución de sus competencias. La propia Constitución les reconoce el poder de “establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes” (art. 133.2 CE) y el artículo 157.1 de la Constitución termina de garantizar el mencionado principio de autonomía financiera, ofreciendo a las Comunidades Autónomas diversas vías de financiación.

59 Vid. Orón Moratal, G., *Régimen Fiscal del Juego*, op. cit., pp. 114 y ss.

60 La importancia de este principio ha sido puesta de manifiesto por la doctrina con la clara afirmación de que “sin autonomía financiera puede haber Hacienda; y puede haber Comunidad; lo que no puede haber es Comunidad Autónoma” (García Añoveros, J., “¿Crisis en las Haciendas Autonómicas?”, *HPE*, núm. 101, 1986, p. 367). La jurisprudencia constitucional también ha incidido en esta idea en diferentes pronunciamientos; entre otras: SSTC 4/1981 (FJ tercero y decimoquinto); 14/1986 (FJ segundo); 63/ 1986 (FJ decimoprimer); 179/1987 (FJ segundo y tercero); 201/1988 (FJ cuarto); 96/1990 (FJ decimocuarto); 13/1992 (FJ séptimo); 135/1992 (FJ octavo); 237/1992 (FJ sexto); 87/1993 (FJ tercero).

Entre este catálogo de recursos económicos es donde figuran los “Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado” a las Comunidades Autónomas. Sin embargo, el art. 157.1 de la Constitución sólo señala como figura tributaria susceptible de cesión a los impuestos, dejando fuera a las tasas y a las contribuciones especiales. La cuestión es, si la expresión constitucional era tan clara que motivó la cesión de las llamadas “tasas” sobre el juego. A pesar de la simplicidad del texto constitucional, en el que la cesión de las tasas sobre el juego no tiene acogida posible, otras normas del bloque de constitucionalidad se desvían de la expresión acuñada en la norma fundamental para recoger otra fórmula más amplia como es la “cesión de tributos”. Nos referimos a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

## 4.2. La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas

La coordinación y armonización de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas las encomienda la Constitución a una Ley Orgánica. Al amparo del art. 157.3 de la Constitución se aprobó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. El artículo 11. apartado i) de la LOFCA, contempla la cesión de los tributos sobre el juego a las Comunidades Autónomas establecida en nuestro ordenamiento desde 1983, según el cual “(s)olo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos: i) Los Tributos sobre el Juego”. Como vemos, la LOFCA vino a perturbar el espíritu constitucional, al hablar de “tributos cedidos”. Y ello, a pesar de que el texto inicialmente aprobado por el Congreso de los Diputados empleaba la expresión “impuestos cedidos”<sup>61</sup>. Como vemos, la LOFCA terminó apartándose de nuestra norma fundamental. Aquí es donde radica uno de los problemas más importantes que presenta la cesión de los tributos sobre el juego. Cabe plantearse si la misma constituye una violación del art. 157. 1. a) de la Constitución, que sólo prevé la cesión de impuestos estatales y no de otras figuras tributarias.

Por ello, nos preguntamos, cuáles fueron los motivos que justificaron este cambio de terminología.

Quizás el legislador postconstitucional quiso ampliar el marco tributario cedible y englobar también en el mismo a las tasas y a las contribuciones especiales<sup>62</sup>, pese a que literalmente esto sería totalmente incompatible con el texto constitucional. Esta evidente contradicción entre la LOFCA y nuestra norma suprema se resuelve, evidentemente, a favor de la Constitución. Existe el obstáculo de orden jerárquico ya señalado, como es la imposibilidad de que la LOFCA vulnere el art. 157.1, a). La propia naturaleza de las tasas y contribuciones especiales hacen muy difícil su cesión ya que, existe una estrecha relación entre el hecho imponible de estos tributos y una concreta actividad administrativa. Para que se pudieran traspasar las tasas y contribuciones especiales del Estado a las Comunidades Autónomas

61 Fue durante la tramitación en el Senado y a raíz de una enmienda cuando se produjo el cambio de la expresión “impuestos” por “tributos”. En la enmienda núm. 23, del grupo parlamentario socialista, presentada al art. 4. 1. c) se pedía la sustitución de la voz “impuestos” por la de “tributos”. Este mismo grupo parlamentario también propuso el cambio en el art. 10, mediante la enmienda núm. 24. Cuando se remite el texto aprobado por el Senado al Congreso de los Diputados, se acordó la sustitución de la expresión “impuestos cedidos” por “tributos cedidos” en todas las referencias que se hiciesen en la Ley a esta fuente de financiación.

62 Esta es la opinión de Carretero Pérez, A., para quien el cambio de expresión no obedece sino a la intención de ampliar los posibles tributos cedibles (Carretero Pérez, A., “Los principios generales del sistema financiero de las Comunidades Autónomas”, en AAVV, *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 571).

se tendrían que ceder también las competencias materiales<sup>63</sup>. No se puede ceder el rendimiento a un ente distinto de aquél que presta la actividad administrativa que origina el hecho imponible del tributo. Si se llevara a cabo la cesión de estos tributos estatales estaríamos separando su recaudación, que la obtendrían las Comunidades Autónomas<sup>64</sup>, de la concreta actividad administrativa en la que consiste su hecho imponible.

El cambio de designación operado por la LOFCA no responde, en nuestra opinión, a la intención del legislador de ampliar esta fuente de financiación. Se constata en el hecho de que, la propia LOFCA no ha hecho uso de esta expansión a través del art. 11. LOFCA donde no se mencionan entre los tributos cedidos, ni a las tasas ni a las contribuciones especiales.

Puede que la LOFCA en el intento de dar cabida jurídica a la cesión de las tasas y exacciones sobre el juego no fue respetuosa con la Constitución, y cambió la expresión más reducida “impuestos” por la categoría más amplia de “tributos”. Quizás a través de esta ampliación quiso salvar la cesión de las tasas sobre las diversas modalidades de juegos de azar. Una ampliación que, en nuestra opinión, carece de sentido ya que, a pesar de su configuración formal como tasas, nos encontramos ante figuras de naturaleza impositiva, cuya configuración no encaja en el concepto de tasa de la Ley General Tributaria y de la Ley de Tasas y Precios Públicos.

No obstante, se ha de advertir que existen otras interpretaciones que justifican el cambio operado por la LOFCA de manera diferente. Así, se ha apuntado que la LOFCA actúa en este punto como una de las leyes orgánicas previstas en el art. 150. 2 CE mediante la que se transfieren competencias estatales en las tasas sobre el juego a las Comunidades Autónomas<sup>65</sup>. Sin embargo, en nuestra opinión, esta no es la función que la Constitución le otorga a la LOFCA el artículo 157.3 CE, siendo la finalidad esencial la de coordinar o armonizar las competencias financieras de las Comunidades Autónomas y, en ningún caso, constituir una vía por la que se les transfiera las tasas y exacciones sobre el juego. En caso contrario, estaríamos desnaturalizando el fin que tienen encomendado las leyes orgánicas de delegación. Según el art. 150.2 de la Constitución la función de estas leyes orgánicas es transferir o delegar a las Comunidades Autónomas facultades correspondientes a competencias materiales del Estado. Se prevé la transferencia o delegación de competencias a las Comunidades Autónomas siempre que estas materias sean de titularidad estatal “que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación”. Como se ha analizado en el Capítulo II de este estudio, el Estado no tiene reservada la materia del juego en el art. 149.1. de la Constitución, por tanto, las Comunidades Autónomas no necesitan de ninguna ley de delegación para asumir estas competencias, tal y como lo demuestra el hecho de que la mayoría de las Comunidades hayan asumido esta materia en sus Estatutos de Autonomía por la vía residual del art. 149.3 de la Constitución.

En conclusión y, en nuestra opinión, la LOFCA vino a salvar la cesión de las tasas sobre las diversas modalidades de juegos de azar. En primer lugar, porque la propia naturaleza de las tasas y contribuciones especiales impiden que se puedan configurar como tributos cedidos ya que, no se puede ceder

63 Para Ramallo Massanet, J., “los tributos de tipo causal (tasas y contribuciones especiales) exigen *per se* estar vinculados a competencias materiales”, (“La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas”, *REDC*, núm. 39, 1993, p. 52).

64 Tal y como ha advertido Villarín Lagos, M., “la vinculación existente en el hecho imponible de las tasas y contribuciones especiales con una concreta actividad administrativa las convierte en tributos absolutamente inadecuados para la cesión”, (Villarín Lagos, M., *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, 2000, p. 137).

65 Linares Martín de Rosales, J. L., *Régimen Financiero de las Comunidades Autónomas*, Diputación General de Aragón, 1981, p. 138.

el rendimiento a un ente distinto de aquél que presta la actividad administrativa que origina el hecho imponible del tributo. En segundo término, porque la LOFCA no funciona como una ley de delegación ya que esta posibilidad es inviable a través del art. 150. 2. de la Constitución.

En el artículo 19.2.e) de la LOFCA se termina de configurar la cesión de los tributos sobre el juego a las Comunidades Autónomas, estableciendo que “(e)n caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: e) En los Tributos sobre el Juego, la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la gestión y liquidación”.

Para determinar el alcance efectivo de estas competencias normativas la LOFCA se remite a la ley de cesión.

### 4.3. Los Estatutos de autonomía y las Leyes de Cesión

Tal y como hemos analizado en la primera parte de este estudio, la regulación jurídica de la cesión de los tributos sobre el juego también se encuentra contenida en los Estatutos de Autonomía<sup>66</sup>. Entre las treinta dos materias en las que el Estado tiene competencias de carácter exclusivo *ex art.* 149.1. de la Constitución, no figura la materia del juego. Tampoco el art. 148. CE enumera la asunción de esta competencia por las Comunidades Autónomas. Sin embargo, la experiencia posterior ha confirmado que las Comunidades Autónomas han ido asumiendo competencias en la materia a través de sus Estatutos de Autonomía, gracias a la aplicación residual del art. 149.3 de la Constitución.

En la actualidad podemos afirmar que no existe un monopolio del Estado sobre los juegos de azar puesto que la Constitución no le reserva estas materias en el art. 149. Por lo tanto, corresponderá al Estado la competencia en materia de juego, si las Comunidades Autónomas no la han asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía.

### 4.4. Ley 22/2009, de 19 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

La normativa reguladora de la cesión de impuestos a las Comunidades Autónomas está contenida, además de en la LOFCA, en la Ley 22/2009, de 19 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.

<sup>66</sup> Normas con un gran significado jerárquico ya que, para un importante sector de la doctrina prevalecen sobre cualesquiera leyes orgánicas u ordinarias (Vid. García de Enterría, E., “La primacía normativa del título VIII de la Constitución. Introducción al estudio del artículo 149 de la Constitución”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 33, 1982, p. 280; Martínez Lafuente, A., *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, 1983, p. 33).

El artículo 25. 1 establece lo siguiente:

*“Con el alcance y condiciones establecidos en este Título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos:*

*e) Tributos sobre el Juego”.*

Tal y como se desprende de su literalidad, los términos son prácticamente idénticos a los empleados por el artículo 19.2, e) de la LOFCA.

En el artículo 50 de Ley 22/2009 se establece el alcance de las competencias normativas en los Tributos sobre el Juego:

*“1. En los Tributos sobre el Juego las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre: a) Exenciones. b) Base imponible. c) Tipos de gravamen y cuotas fijas. d) Bonificaciones. e) Devengo. 2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección”.*

La primera conclusión a la que se llega es que se ceden prácticamente todos los aspectos de los tributos sobre el juego, a excepción del hecho imponible y los sujetos pasivos. La capacidad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas es excesivamente amplia ya que, pueden regular casi todos los elementos estructurales del tributo.

Pero sin duda resulta aún más llamativo, el modo en el que pueden ejercer estas competencias normativas ya que la ley de cesión no les establece ningún tipo de condicionante ni limitación. Las amplias competencias que brinda la Ley de cesión a las Comunidades Autónomas determinarán que, las disposiciones autonómicas abarcarán la casi totalidad del régimen jurídico de la tributación sobre el juego, salvo en lo referente al hecho imponible y a los sujetos pasivos que continúa reservado al legislador estatal.

Sin embargo y, sobre este último aspecto, resulta conveniente poner en conexión la Ley de cesión con lo establecido por las normas que contienen el régimen jurídico de los tributos sobre el juego.

En el supuesto de la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, las bases, tipos de gravamen, devengo, exenciones, bonificaciones tributarias y los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección serán las aprobadas, para su ámbito territorial por la Comunidad Autónoma. Las normas relativas a estos aspectos del tributo contenidas en el Decreto 3059/1966, sólo serán de aplicación en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma o si ésta no hubiese asumido competencias normativas sobre las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

Semejantes consideraciones se han de tener en cuenta en la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar. Así, el art. 3. séptimo del Real Decreto-ley 16/1977 establece que las bases, tipos tributarios, cuotas fijas, devengo, exenciones y bonificaciones tributarias, serán las aprobadas por la Comunidad Autónoma. Las normas relativas a estos elementos del tributo contenidas en el Real Decreto-ley, sólo serán de aplicación en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma o si ésta no hubiese asumido competencias normativas sobre la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite

o azar<sup>67</sup>. El Real Decreto-ley 16/1977, sigue la misma línea con respecto a la regulación de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de este tributo y establece que la regulación estatal referida a estas materias sólo será de aplicación en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma o si ésta no hubiese asumido competencias normativas sobre la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar (art. 4. uno. b), párrafo segundo del Real Decreto-ley 16/1977). En este caso, y a diferencia de lo que sucede con la Tasa sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias, no se recoge en el Real Decreto-ley ninguna exención. Por tanto, las Comunidades Autónomas en uso de sus facultades normativas podrán crear las exenciones y bonificaciones que estimen convenientes.

## 4.5. Normativa autonómica en los tributos sobre el juego

El régimen jurídico a través del que se ha articulado la cesión de los tributos sobre el juego a las Comunidades Autónomas se basa en la cesión de amplias competencias normativas. Las Comunidades Autónomas pueden regular las exenciones, base imponible, los tipos de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones, el devengo y los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos sobre el juego.

Tal y como pasamos a analizar, las haciendas regionales han ejercido estas importantes facultades normativas, aunque de manera desigual y prestando una mayor atención a la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar probablemente por su mayor potencial recaudatorio.

En las páginas que siguen se intentarán sintetizar las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos sobre el juego, a través de la elaboración de esquemas basados en la normativa aprobada por cada Comunidad Autónoma.

### 4.5.1. Andalucía

Las medidas en materia de tributos estatales cedidos que entraron en vigor en 2023 se hallan contenidas en la Ley 1/2022, de 27 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2023<sup>68</sup> y en la Ley 3/2023, de 30 de marzo, de Economía Circular de Andalucía<sup>69</sup>.

67 Art. 3. Séptimo del Real Decreto-ley 16/1977: “Conforme a lo previsto en el artículo 13. seis de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, las bases, tipos tributarios y cuotas fijas, devengo, exenciones y bonificaciones tributarias, serán las aprobadas por la Comunidad Autónoma.

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

68 BOJA núm. 249, de 30 de diciembre de 2022.

69 BOJA núm. 67, de 11 de abril de 2023.



## TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

1.1. Tipo Tributario General: 20%.

1.2. Tarifa aplicable a casinos:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	2.000.000	15%
2.000.000	300.000	1.500.000	30%
3.500.000	750.000	1.500.000	40%
5.000.000	1.350.000	en adelante	45%

1.3. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:

Máquinas recreativas	Cuota Trimestral
Tipo B	<p><b>General:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 900 €</li> <li>Dos jugadores o más: 900 € + (10% x 900 € x nº jugadores adicionales)</li> </ul> <p><b>Reducidas:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota reducida de 400 € aplicable a las máquinas B.1 o B.3 de un solo jugador, a partir de la décima máquina instalada en salones de juego.</li> <li>Cuota reducida de 200 € aplicable a las máquinas B.1 de un solo jugador con apuesta limitada a 10 céntimos de euro como máximo siempre que se cumplan determinados requisitos.</li> </ul>
Tipo C	1.300 €

1.4. Tipo aplicable en el juego del bingo:

- General: 15% del valor facial de los cartones jugados.
- Juego del bingo electrónico y en las nuevas modalidades de juego autorizadas provisionalmente a efectos de prueba: 15%.

### 2. DEVENGO

- Máquinas recreativas y de azar: será exigible trimestralmente, devengándose los días 1 de enero, 1 de abril, 1 de julio y 1 de octubre.
- Máquinas autorizadas provisionalmente: se exigirá, exclusivamente, por el trimestre en que se produzca la autorización.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### 1. TIPOS TRIBUTARIOS

#### 1.1. Rifas y Tómbolas:

- 15% con carácter general.
- 10% si son declaradas de utilidad pública.

#### 1.2. Apuestas:

- 10% tipo general.
- 3% apuestas hípicas.

#### 1.3. Combinaciones aleatorias:

- 15% con carácter general.

### 2. EXENCIONES

- La celebración de rifas o tómbolas por entidades con fines benéficos, religiosos, culturales, turísticos, deportivos o ambientales legalmente autorizadas e inscritas en el registro correspondiente, siempre que el valor total de los premios no exceda de 5.000 euros.

### 3. BASE IMPONIBLE

#### 3.1. Rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias:

- Valor total de los premios ofrecidos.

#### 3.2. Apuestas:

- Con carácter general, las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en el juego, descontada la cantidad destinada a premios.
- En las apuestas de carreras de caballos en los hipódromos, las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en el juego.

### 4. DECLARACIÓN, LIQUIDACIÓN Y PAGO

- Rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias: al concederse la autorización, liquidación por el importe total de la tasa.
- Combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales: autoliquidación en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente del devengo.
- Apuestas: autoliquidación en los veinte primeros días de cada mes.

## 4.5.2. Aragón

La Comunidad Autónoma de Aragón ha hecho uso de sus competencias normativas en los tributos sobre el juego a través del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre (art. 140), en su redacción dada por la Ley 14/2014, de 30 de septiembre.



### TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

#### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

##### 1.1. Tarifa aplicable a casinos:

Porción de la BI comprendida entre (euros)	Tipo reducido aplicable
0 y 2.000.000	18%
2.000.000,01 y 3.000.000	30%
3.000.000,01 y 5.000.000	40%

##### 1.2. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:

Máquinas recreativas	Cuota anual
Tipo B	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 3.290 €.</li> <li>Dos jugadores: 6.580 €.</li> <li>Tres o más jugadores: 6.580 € + 1.570 € x nº jugadores x precio máx. por partida.</li> </ul>
Tipo C	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 5.134 €.</li> <li>Dos jugadores: 10.268 €.</li> <li>Tres o más jugadores: 10.268 € + 1.436 € x nº máx. jugadores</li> </ul>

##### 1.3. Tipo aplicable en el juego del bingo:

- General: 30%.

#### 2. BASE IMPONIBLE JUEGO DEL BINGO

- Juego del bingo tradicional: 35,5% del valor facial de los cartones adquiridos.
- Juego del bingo electrónico: diferencia entre las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en el juego y las cantidades destinadas a premios.

#### 3. OTROS ASPECTOS

- Devengo y forma de pago, obligación de autoliquidar, obligación de presentar declaración informativa, gestión y liquidación.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### 1. CUOTAS TRIBUTARIAS

#### 1.1. Rifas y Tómbolas:

- 20% con carácter general.
- 10% si son declaradas de utilidad pública.
- Tipos reducidos para tómbolas de duración inferior a quince días y rifas benéficas.

#### 1.2. Apuestas:

- 15% tipo general.

#### 1.3. Combinaciones aleatorias:

- 12% con carácter general.

#### 1.4. Modalidad del juego relativa a concursos desarrollados en medios de comunicación e información:

- 20% con carácter general.

### 2. OTROS ASPECTOS

- Base imponible de las apuestas y combinaciones aleatorias, exenciones, devengo de las apuestas, obligación de autoliquidar, obligación de presentar declaración informativa.

### 4.5.3. Canarias

La Comunidad Autónoma de Canarias también ha aprobado medidas en los tributos sobre el juego a través del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos<sup>70</sup>.



## TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

#### 1.1. Tipos aplicables a juego del bingo:

- 1.1.1. Juego del bingo tradicional: 16%.
- 1.1.2. Juego del bingo electrónico:

Suma acumulada de las cantidades por sala que los jugadores dediquen a la participación en el juego	Tipo aplicable
De 0 a 3.500.000,00 €	25%
Más de 3.500.000,00 €	40%

- 1.1.3. Juego del bingo electrónico de red: 25%.

<sup>70</sup> Modificado por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, y, por la Ley 6/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2022.

**1.2. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas\*:**

Máquinas recreativas	Cuota trimestral
Tipo B	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un jugador: 900 €</li> <li>• Dos jugadores: 1.800 €</li> <li>• Tres o más jugadores: 1.600 € + 650 € x n° jugadores x precio máx. partida</li> </ul>
Tipo C	1.125 €

**2. OTROS ASPECTOS**

- Base imponible del juego del bingo y plazos de ingreso.

\* Se establece un tipo reducido aplicable a las cuotas reducidas para máquinas o aparatos automáticos, cuya ubicación autorizada, en el momento del devengo, se encuentre en la isla de La Palma de aplicación en la autoliquidación trimestral de la tasa devengada el 1 de julio de 2021 (Vid. art. 8 del Decreto Ley 12/2021).

**TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS****1. CUOTAS TRIBUTARIAS****1.1. Rifas y Tómbolas:**

- 10% con carácter general.
- Tipos reducidos para tómbolas de duración inferior a quince días.

**1.2. Apuestas:**

- 8,5% tipo general.
- Apuestas deportivas o de competición: 10%.

**1.3. Combinaciones aleatorias:**

- 12% con carácter general.

**1.4. Participación en juegos mediante servicios de telecomunicación sobretarifados o con tarificación adicional:**

- 12% con carácter general.

**2. OTROS ASPECTOS**

- Base imponible, exenciones, devengo, liquidación y pago.

#### 4.5.4. Cantabria

A través del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado<sup>71</sup>, la Comunidad Autónoma de Cantabria ha establecido diferentes medidas en los tributos sobre el juego.



### TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

#### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

1.1. Tipo tributario general: 25%

1.2. Tipo tributario en el juego del bingo: 45%

1.3. Tarifa aplicable a casinos de juego:

Base imponible	Tipo aplicable
Entre 0 y 1.450.000 €	20%
Entre 1.450.000,01 y 2.300.000 €	38%
Entre 2.300.000,01 y 4.500.000 €	49%
Más de 4.500.000 €	60%

1.3.1. Juego del bingo electrónico de red: 25%.

1.4. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas\*:

Máquinas recreativas	Cuota anual
Tipo B	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 3.600 €</li> <li>Dos jugadores: 7.200 €</li> <li>Tres o más jugadores: 7.500 € + 2.500 € x nº jugadores x precio máx</li> </ul>
TIPO B con apuesta máxima a 10 céntimos de euro	Un jugador: 1.000 €.
Tipo C	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 5.600 €</li> <li>Dos jugadores: 11.200 €</li> <li>Tres o más jugadores: 11.200 € + 1.600 € x nº máx. jugadores.</li> </ul>
Tipo D (otras máquinas con premio en especie)	500 €.

#### 2. OTROS ASPECTOS

- Base imponible y devengo.

\* Se establece una cuota reducida para máquinas tipo B en situación de baja temporal a lo largo de cada año natural: la cuota se reduce en un 90% pero se condiciona al mantenimiento de la plantilla neta de trabajadores (Vid. art. 16.2 del Decreto Legislativo 62/2008).

71 Con las modificaciones realizadas a través de la ley 5/2011, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### 1. CUOTAS TRIBUTARIAS

#### 1.1. Apuestas:

- 12% sobre la diferencia entre el importe total de los billetes o boletos vendidos y las cantidades satisfechas a los jugadores.

#### 1.2. Combinaciones aleatorias:

- 12% con carácter general.

### 2. BONIFICACIÓN

- Bonificación del 90% de la cuota tributaria en las rifas y tómbolas realizadas por entidades sin ánimo de lucro.

## 4.5.5. Castilla-La Mancha

La Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha también ha implementado medidas en los tributos sobre el juego, contenidas a través de la aprobación de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.



## TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

#### 1.1. Tipos tributario general: 20%.

#### 1.2. Tipos tributarios aplicables al juego del bingo:

- 1.2.1. Juego del bingo tradicional: 20%.
- 1.2.2. Juego del bingo plus y bingo americano: 15%.
- 1.2.3. Juego del bingo electrónico: 20%.

#### 1.3. Tipos tributarios aplicables a casinos de juegos:

- 1.3.1. General: 15%.
- 1.3.2. Cuando se acredite la creación y el mantenimiento del empleo: 10%.

#### 1.4. Tipos tributarios aplicables a juegos efectuados por medios electrónicos, informáticos, telemáticos o interactivos: 10%.

#### 1.5. Tipos tributarios aplicables a máquinas o aparatos de juego de los tipos B y C que estén conectadas a un sistema centralizado: 6%.

**1.6. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas\*:**

Máquinas recreativas	Cuota semestral
Tipo B	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un jugador: 1.850 €.</li> <li>• Dos jugadores: 3.700 €.</li> <li>• Tres o más jugadores: 3.750 € + 250 € por cada puesto adicional.</li> </ul>
Tipo C	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un jugador: 2.650 €</li> <li>• Dos: 5.300 €</li> <li>• Tres o más jugadores: 5.300 € + 350 € por cada puesto adicional.</li> </ul>

**2. OTROS ASPECTOS**

- Base imponible, devengo, pago y gestión.

\* Para las máquinas o aparatos que a la fecha de devengo se encuentren en situación de baja temporal la cuota semestral será de 200 € (Vid. art. 31.2 Ley 8/2013).

**TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS****1. CUOTAS TRIBUTARIAS****1.1. Rifas y tómbolas:**

- General: 12%.
- Declaradas de interés social o benéfico: 5%.

**1.2. Apuestas:**

- 10% con carácter general.

**1.3. Combinaciones aleatorias:**

- 10% con carácter general.

**2. EXENCIÓN**

- La celebración de rifas y tómbolas por entidades sin fines lucrativos cuando el valor de los premios ofrecidos no exceda de 3.000 €.

**3. OTROS ASPECTOS**

- Base imponible, devengo y pago.

## 4.5.6. Castilla y León

A través del 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, la Comunidad Autónoma de Castilla y León ha aprobado diferentes medidas en los tributos sobre el juego<sup>72</sup>.



### TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

#### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

1.1. Tipo tributario general: 35%.

1.2. Tipos tributarios aplicables al juego del bingo:

1.2.1. Juego del bingo distinto del bingo electrónico:

Suma acumulada de valores faciales de cartones adquiridos	Tipo
De 0 a 5.000.000,00€	50%
De 5.000.001,00€ a 15.000.000,00€	52,50%
Más de 15.000.001,00€	55%

1.2.2. Juego del bingo electrónico:

- 25% del importe jugado descontada la cantidad destinada a premios.
- 15% para aquellas salas en las que no se reduzca la plantilla de trabajadores respecto del año anterior.

1.3. Tipos tributarios aplicables a los juegos sometidos a la tasa que se desarrollen de forma remota: 10%.

1.4. Tarifa aplicable a casinos:

Base imponible	Tipo
Entre 0 y 2.000.000 €	20%
Entre 2.000.000,01 y 3.000.000 €	35%
Entre 3.000.000,01 y 5.000.000 €	45%
Más de 5.000.000 €	55%

72 Modificada por la Ley 1/2021, de 22 de febrero, de Medidas Tributarias, Financieras y Administrativas (Vid. art. 1).

**1.5. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas o aparatos automáticos en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea en varios puestos:**

Máquinas recreativas	Cuota anual		
	Cuando todos los puestos incorporen el mismo juego y las máquinas cuenten con un único programa	Cuando todos los puestos incorporen los mismos juegos	Cuando en varios puestos se incorporen distintos juegos
Tipo B	7.200 € + (600 € x cada jugador adicional al octavo)	7.200 € + (360 € x cada jugador adicional al segundo hasta el quinto + 3.600 € x cada jugador adicional al quinto)	7.200 € + (1.080 € x cada jugador adicional al segundo hasta el quinto + 3.600 € x cada jugador adicional al quinto)
Tipo C	10.530 € + (877,5 € x cada jugador adicional al octavo)	10.530 € + (526,5 € x cada jugador adicional al segundo hasta el quinto + 5.265 € x cada jugador adicional al quinto)	10.530 € + (1.579,50 € x cada jugador adicional al segundo hasta el quinto + 5.265 € x cada jugador adicional al quinto)
Tipo E y E1		7.200 € + (360 € x cada jugador adicional al segundo hasta el quinto + 3.600 € x cada jugador adicional al quinto)	7.200 € + (1.080 € x cada jugador adicional al segundo hasta el quinto + 3.600 € x cada jugador adicional al quinto)

**1.6. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas o aparatos automáticos en las que solamente pueda intervenir un jugador:**

Máquinas recreativas	Cuota anual
Tipo B	3.600 € Máquinas que oferten juegos alojados en un servidor informático: 10% de la base imponible más 1.000 €.
Tipo C	5.265 €.
Tipo D	600 €.
Tipo E	3.600 €.
Tipo E1	3.600 €.
Otras	3.600 €

## 2. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo, pago y gestión.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### 1. CUOTAS TRIBUTARIAS

#### 1.1. Rifas y tómbolas:

- General: 15%.
- Declaradas de utilidad pública: 5%.
- De duración inferior a quince días organizadas con ocasión de mercados, ferias o fiestas de ámbito local y cuyos premios no excedan de 60 € podrán optar entre el 15% o un tipo especial que varía en función del número de habitantes de la población en la que se celebren

#### 1.2. Apuestas:

- De contrapartida o cruzadas: 12%.
- Resto: 10%.

#### 1.3. Combinaciones aleatorias:

- 10% con carácter general.

### 2. EXENCIÓN

- La celebración de rifas y tómbolas por entidades sin fines lucrativos cuando el valor de los premios ofrecidos no exceda de 3.000 €.

### 3. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo y pago.

## 4.5.7. Cataluña

La Comunidad Autónoma de Cataluña ha llevado a cabo el establecimiento de medidas en los tributos sobre el juego a través de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de Medidas Administrativas, Fiscales y de Adaptación al Euro<sup>73</sup>.



## TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

#### 1.1. Tipo tributario general: 25%.

#### 1.2. Tipos tributarios aplicables al juego del bingo:

- 1.2.1. Juego del bingo plus: 15%.
- 1.2.2. Juego del bingo americano: 15%.
- 1.2.3. Juego del bingo electrónico: 30%.

<sup>73</sup> Modificada por la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos y por la Ley 6/2014, de 10 de junio, de modificación de la Ley 2/1989, de 16 de febrero, sobre centros creativos turísticos, y de establecimiento de normas en materia de tributación, comercio y juego.

**1.3. Tarifa aplicable a casinos de juegos\*:**

Base imponible	Tipos
Entre 0 y 1.200.000 €	20%
Entre 1.200.000,01 y 2.200.000,00 €	35%
Entre 2.200.000,01 y 4.500.000,00 €	45%
Más de 4.500.000 €	55%

**1.4. Tipos tributarios aplicables a juegos efectuados por medios electrónicos, informáticos, telemáticos o interactivos: 10%.****1.5. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:**

Máquinas recreativas	Cuota trimestral
Tipo B	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un jugador con apuesta limitada a 0,10 €: 412 €</li> <li>• Un jugador: 1.005 €.</li> <li>• Dos jugadores: 2.010 €.</li> <li>• Tres o más jugadores: 2.010 € + 570 € x n° jugadores x precio máx. partida.</li> </ul>
Tipo C	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un jugador: 1.448 €.</li> <li>• Dos jugadores: 2.896 €.</li> <li>• Tres o más jugadores: 2.896 € + 395 € x n° jugadores x precio máx. partida.</li> </ul>

**2. OTROS ASPECTOS**

- Base imponible, devengo e ingreso.

\* Se establece un tipo impositivo especial aplicable a los casinos de juego a partir del día en que se inicien las actividades de juego y apuestas en el primer casino ubicado en el centro recreativo turístico de Vila-seca y Salou, fijándose en un 10% (art. 17.2 de la Ley 6/2014).

**TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS****1. CUOTAS TRIBUTARIAS****1.1. Rifas y tómbolas:**

- General: 20%.
- Declaradas de utilidad pública o benéficas: 7%.

**1.2. Apuestas:**

- Con carácter general: 15%.
- Acontecimientos deportivos, de competición o de otro carácter previamente determinado y apuestas hípcas: 15%.

**1.3. Combinaciones aleatorias:**

- 10% con carácter general.

**2. OTROS ASPECTOS**

- Base imponible y devengo.

## 4.5.8. Comunidad Valenciana

La Comunidad Valenciana también ha establecido medidas en los tributos sobre el juego a través de la Ley 1/2020, de 11 de junio, de regulación del juego y de prevención de la ludopatía en la Comunitat Valenciana<sup>74</sup>.



### TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

#### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

##### 1.1. Tipo tributario general: 25%.

##### 1.2. Tipos tributarios aplicables al juego del bingo:

1.2.1. Juego del bingo electrónico: 35%.

1.2.2. Tarifa aplicable al juego del bingo distinto del electrónico:

Tramos de importe acumulado del valor facial de los cartones adquiridos en el año natural (euros)	Tipos
Inferior o igual a 400.000 €	1%
Entre 400.000,01 y 3.000.000,00 €	12,5%
Entre 3.000.000,01 y 8.000.000,00 €	15%
Más de 8.000.000,00 €	17,5%

##### 1.3. Tarifa aplicable a los casinos de juego:

Base imponible	Tipo
0 - 2.000.000,00 €	20%
2.000.000,01€ - 4.000.000,00 €	30%
4.000.000,01 - 6.000.000,00 €	40%
Más de 6.000.000,00 €	50%

##### 1.4. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:

Máquinas recreativas	Cuota trimestral
Tipo B	<ul style="list-style-type: none"> <li>De un solo jugador: 900 €</li> <li>De un solo jugador que tengan limitada la apuesta máxima a 10 céntimos de euro y que no permitan realizar partidas simultáneas: 275 €</li> <li>Dos o más jugadores: 1.500 €+ (10% 900 € x n° jugadores)</li> </ul>
Tipo C	<ul style="list-style-type: none"> <li>De un solo jugador: 1.295 €. Dos o más jugadores: 2.158 €+ (10% 1.295 € x n° jugadores)</li> </ul>

##### 1.5. Juegos desarrollados a través de medios electrónicos, informáticos, telemáticos, interactivos o de comunicación a distancia cuyo ámbito sea el de la Comunitat Valenciana: 25%.

74 Modificada por la Ley 8/2022, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.

## 2. BONIFICACIÓN

- En partidas de póquer organizadas en los casinos de juego o sus salas apéndice se aplica una bonificación del 60% siempre que la partida tenga la consideración de competición, torneo o similar y que los participantes paguen una entrada.

## 3. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo e ingreso.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### 1. CUOTAS TRIBUTARIAS

#### 1.1. Tipo de gravamen general:

- 20%.

#### 1.2. Rifas y tómbolas:

- En las tómbolas de duración inferior a 15 días organizadas con ocasión de mercados, ferias o fiestas y cuyos premios ofrecidos diariamente no excedan de un valor total de 5.000 €, el contribuyente podrá optar entre satisfacer la tasa con arreglo al tipo del 20%, o bien a razón de una cantidad fija en € por cada día de duración: 100 € en capitales de provincia o poblaciones de más de cien mil habitantes, 70 € en poblaciones de entre veinte mil y cien mil habitantes y 30 € en poblaciones inferiores a veinte mil habitantes.

#### 1.3. Apuestas:

- Con carácter general: 20%.
- En las apuestas deportivas tradicionales cuya base sea el deporte de la "pilota valenciana": 1,5%.

#### 1.4. Juegos desarrollados a través de medios electrónicos, informáticos, telemáticos, interactivos o de comunicación a distancia cuyo ámbito sea el de la Comunitat Valenciana:

- 25% con carácter general.

## 2. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo y exigibilidad.

### 4.5.9. Extremadura

A través del Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, se han establecido diferentes medidas sobre los tributos sobre el juego en la Comunidad Autónoma de Extremadura.



## TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

1.1. Tipo tributario general: 20%.

1.2. Tipos tributarios aplicables al juego del bingo:

1.2.1. Tipo aplicable a los juegos del bingo, bingo interconectado y bingo simultáneo: 18%.

1.2.2. Tipo aplicable al juego del bingo electrónico: 20%.

1.3. Tipo tributario aplicable a los juegos que se desarrollen de forma remota: 10%.

1.4. Tipo tributario aplicable a casinos: 15%.

1.5. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:

Máquinas recreativas	Cuota trimestral
Tipo B Tipo B1	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 850 €</li> <li>Un jugador con apuesta limitada a 10 céntimos de euro: 375 €</li> <li>Dos jugadores: 1.700 €</li> <li>Tres o más jugadores: 1.675 € + 615 x nº jugadores x precio máx.</li> </ul>
Tipo C	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 1.175 €</li> <li>Dos jugadores: 2.350 €</li> <li>Tres o más jugadores: 2.415 € + 380 € x nº jugadores.</li> </ul>

1.6. Cuotas fijas aplicables a otras máquinas a las que no se aplique el tipo general o el específico de casinos:

- Cuota trimestral de 850 €.

### 2. DEDUCCIÓN

- Aplicable a sujetos pasivos titulares de grandes instalaciones de ocio.

### 3. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo e ingreso.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### 1. CUOTAS TRIBUTARIAS

#### 1.1. Rifas y tómbolas:

- Con carácter general: 15%.
- Las declaradas de utilidad pública o benéfica: 5%.
- Tómbolas de duración inferior a 15 días cuyos premios no excedan de 60 €: el sujeto pasivo puede optar entre el 15% o a razón de 6 € por cada día de duración en poblaciones de más de 100.000 habitantes; de 3 € por cada día en poblaciones entre 20.000 y 100.000 habitantes, y de 1,50 € por cada día de duración en poblaciones inferiores a 20.000 habitantes.

#### 1.2. Apuestas:

- Que no sean de contrapartida o cruzadas: 10%.
- De contrapartida o cruzadas: 10%.

#### 1.3. Combinaciones aleatorias:

- 10% con carácter general.

### 2. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo y exigibilidad.

## 4.5.10. Galicia

La Comunidad Autónoma de Galicia ha aprobado diferentes medidas en los tributos sobre el juego a través del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado<sup>75</sup>.



## TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

#### 1.1. Tipo tributario general: 20%.

#### 1.2. Tarifa aplicable a casinos:

Base imponible	Tipo
Entre 0 y 1.677.207 €	22%
Entre 1.677.207,01 y 2.775.016 €	38%
Entre 2.775.016,01 y 5.534.788 €	49%
Más de 5.534.788 €	60%

<sup>75</sup> Modificada por la Ley 12/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

**1.3. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:**

Máquinas recreativas	Cuota trimestral
Tipo A especial	Cantidad que resulte de multiplicar por 0,75 la cuantía señalada para las máquinas tipo "B" que proceda de acuerdo con sus características. Cuando el valor del premio no supere los 40 € la cuota trimestral será de 125 €.
Tipo B	Un jugador: 935 €. Dos o más jugadores: 935 € más un incremento del 25% por cada jugador a partir del primero
Tipo B especial	Cantidad que resulte de incrementar un 25% la cuantía señalada para las máquinas tipo "B" que proceda de acuerdo con sus características.
Tipo C	1.365 €.
Otro tipo	Un jugador: 1.500 €. Dos o más jugadores: 1.500 € más un incremento del 25% por cada jugador a partir del primero.

**1.4. Tipo aplicable en el juego del bingo:**

- Modalidades del juego del bingo diferentes al bingo electrónico: 50%. No obstante, el sujeto pasivo podrá aplicar un tipo del 30% en cada periodo impositivo en el que mantenga el empleo con respecto al año 2022.
- Modalidad del bingo electrónico: 30%.

**2. OTROS ASPECTOS**

Base imponible, devengo, liquidación y pago.

**TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS****1. CUOTAS TRIBUTARIAS****1.1. Rifas y tómbolas:**

- Con carácter general: 10%.
- Tipos especiales para tómbolas de duración inferior a quince días.

**1.2. Apuestas:**

- Con carácter general: 8,5%.
- Deportivas o de competición: 10%.

**1.3. Combinaciones aleatorias:**

- 12% con carácter general.

**1.4. Participación en juegos mediante servicios de telecomunicación sobretarifados o con tarificación adicional:**

- 12% con carácter general.

**2. OTROS ASPECTOS**

- Base imponible, devengo y exigibilidad.

### 4.5.11. Islas Baleares

La Comunidad Autónoma de las Islas Baleares ha establecido diferentes medidas sobre los tributos sobre el juego a través del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.



#### TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

##### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

1.1. Tipos tributario general: 21%.

1.2. Tarifa aplicable a casinos:

Base imponible	Tipo
Entre 0 y 2.000.000 €	22%
Entre 2.000.000,01 € y 4.000.000 €	39%
Entre 4.000.000,01 € y 6.500.000 €	49%
Más de 6.500.000 €	59,50%

1.3. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:

Máquinas recreativas	Cuota anual
Tipo B	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 3.640 €.</li> <li>Dos jugadores: 5.838 €.</li> <li>Tres o más jugadores: 3.640 € + 25% por cada jugador autorizado.</li> <li>Máquinas especiales y exclusivas de salones de juego: Incremento del 10% sobre las cuantías aplicables a las máquinas ordinarias.</li> <li>Máquinas o terminales de un solo jugador con autorización temporal por periodo no superior a 6 meses: cuota anual reducida de 2.200 €.</li> </ul>
Tipo C	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 5.193 €.</li> <li>Dos jugadores: 10.387 €.</li> <li>Tres o más jugadores: 10.387 € + 5.193 € x nº jugadores x 0,123</li> </ul>
Tipo D o máquinas grúa	150 €.
TIPO B o C o terminales en prueba con autorización temporal no superior a 3 meses	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota anual que corresponda a cada tipo de máquina bonificada en un 73%.</li> </ul>

1.4. Tipo aplicable en el juego del bingo:

- Con carácter general: 19%. Se aplicará un tipo del 17%, cuando la plantilla media durante un mismo ejercicio fiscal completo se mantenga, como mínimo, igual a la plantilla del ejercicio fiscal inmediato anterior.
- Modalidad del bingo electrónico: 30%.

## 2. BONIFICACIÓN

- Bonificación de la cuota tributaria en casinos de juego, para el ejercicio 2019, por importe del 100% de la parte del Impuesto sobre Actividades Económicas satisfecho por el sujeto pasivo por razón del incremento medio del número de mesas de juego, cumpliendo determinados requisitos.

## 3. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo, liquidación y pago.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### 1. CUOTAS TRIBUTARIAS

#### 1.1. Rifas y tómbolas:

- Con carácter general: 15%.
- Declaradas de utilidad pública o benéfica: 7%.
- Tributación reducida en las tómbolas de duración inferior a quince días organizadas con motivo de mercados.

#### 1.2. Apuestas:

- Con carácter general: 11%.
- Apuestas de los operadores que ofrezcan juegos de apuestas sobre acontecimientos deportivos autóctonos de las Illes Balears a los que se refiere el art. 24 de la Ley 14/2006, de 17 de octubre, del deporte de las Illes Balears: 10%.

#### 1.3. Combinaciones aleatorias:

- 10% con carácter general.

#### 1.4. Participación en juegos mediante servicios de telecomunicación sobretarifados o con tarificación adicional:

- 12% con carácter general.

#### 1.5. Tributación del juego mediante concursos desarrollados en medios de comunicación:

- 20% con carácter general.

## 2. EXENCIÓN

- Exención para rifas y tómbolas de carácter social.

## 3. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo y exigibilidad.

### 4.5.12. La Rioja

En la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos, se encuentran las medidas aprobadas por esta Comunidad respecto a los tributos sobre el juego<sup>76</sup>.

<sup>76</sup> Ha sido modificada por la Ley 2/2018, de 30 de enero, de medidas fiscales y administrativas para el año 2018 y por la Ley 2/2020, de 30 de enero, de medidas fiscales y administrativas para el año 2020.



## TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

1.1. Tipo tributario general: 20%.

1.2. Tarifa aplicable a casinos\*:

Base imponible	Tipo
Inferior o igual a 1.350.000 €	10%
Entre 1.350.000,01 y 2.000.000 €	15%
Más de 2.000.000 €	20%

1.3. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:

Máquinas recreativas	Cuota trimestral
Tipo B1	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota ordinaria: 850 €.</li> <li>Cuota en situación de baja temporal: 180 €.</li> <li>Cuota de dos jugadores: dos cuotas.</li> </ul>
Subtipo B2 o especiales para salones de juego.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota ordinaria: 900 €.</li> <li>Cuota en situación de baja temporal: 20% de la cuota correspondiente.</li> <li>Cuota de dos o más jugadores: cuota ordinaria más el resultado de multiplicar por 250 el número máximo de jugadores de que consta la máquina.</li> </ul>
Tipo B3	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota ordinaria: 925 €.</li> <li>Cuota en situación de baja temporal: 20% de la cuota correspondiente.</li> <li>Cuota de dos o más jugadores: cuota ordinaria más el resultado de multiplicar por 275 el número máximo de jugadores de que consta la máquina.</li> </ul>
Tipo C	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota ordinaria: 1.150 €.</li> <li>Cuota en situación de baja temporal: 20% de la cuota correspondiente.</li> <li>Cuota de dos o más jugadores: cuota ordinaria más el resultado de multiplicar por 325 el número máximo de jugadores de que consta la máquina.</li> </ul>
Tipo D o especiales del juego del bingo	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota ordinaria: 925 €.</li> <li>Cuota en situación de baja temporal: 20% de la cuota correspondiente.</li> <li>Cuota de dos o más jugadores: cuota ordinaria más el resultado de multiplicar por 300 el número máximo de jugadores de que consta la máquina.</li> </ul>

1.4. Tipo aplicable en el juego del bingo:

- Bingo ordinario: 55%.
- Bingo electrónico:
  - General: 25%.
  - Durante el primer año de funcionamiento del bingo electrónico el tipo será del 15% y durante el segundo año será del 20%.
- Bingo electrónico mixto: 35%.

### 2. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo, liquidación y pago.

\* En caso de que se acredite la creación de empleo en el ejercicio de al menos un 10% con respecto a la plantilla media del periodo de devengo anterior, los tipos anteriores se minoran en dos puntos porcentuales.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### 1. CUOTAS TRIBUTARIAS

#### 1.1. Rifas y tómbolas:

- Con carácter general: 15%.
- Declaradas de utilidad pública o benéfica: 5%.
- Las rifas benéficas de carácter tradicional que durante los 10 últimos años hayan disfrutado de un régimen especial más favorable tributarán al 1,5% sobre el importe de los billetes ofrecidos. Este beneficio se limitará al número e importe máximo de los billetes que se hayan distribuido en años anteriores.

#### 1.2. Apuestas:

- Con carácter general: 10%.
- Las apuestas sobre acontecimientos deportivos, de competición o de otro carácter previamente determinado, así como las apuestas hípicas: 10%.
- Las apuestas deportivas basadas en la “pelota vasca”, en la modalidad denominada “traviesas” o apuestas efectuadas por un espectador contra otro a favor de un jugador, celebradas en el interior de los frontones y hechas con la intervención del corredor, tributarán a una cuota fija por cada partido organizado en la C.A. de La Rioja de 150 €.
- Apuestas de carácter tradicional: en el juego de las chapas y los borregos la cuota fija será de 100 € por jornada.

#### 1.3. Combinaciones aleatorias:

- 10% con carácter general.

### 2. EXENCIÓN

- Entidades que desarrollen sus funciones en el ámbito de la Comunidad Autónoma de La Rioja y persigan fines de interés cultural, benéfico, religioso, de bienestar animal, de medioambiente, deportivos o sociales.

### 3. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo y exigibilidad.

## 4.5.13. Madrid

La Comunidad Autónoma de Madrid ha ejercido sus competencias en los tributos sobre el juego a través del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado<sup>77</sup>.

<sup>77</sup> Modificado por la Ley 4/2066, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas; por la Ley 8/2012, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas y por la Ley 6/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.



## TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

1.1. Tipo tributario general: 20%.

1.2. Tarifa aplicable a casinos<sup>(1)</sup>:

Base imponible	Tipo
Entre 0 y 2.000.000 €	22%
Entre 2.000.001 y 8.000.000 €	30%
Entre 8.000.001 y 15.000.000 €	35%
Más de 15.000.000 €	40%

1.3. Tarifa aplicable a casinos que mantengan o incrementen en cada año su plantilla media de trabajadores respecto del año anterior:

Base imponible	Tipo
Entre 0 y 2.000.000 €	15%
Entre 2.000.001 y 8.000.000 €	25%
Entre 8.000.001 y 15.000.000 €	35%
Más de 15.000.000 €	40%

1.4. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas<sup>(2)</sup>:

Máquinas recreativas	Cuota trimestral
Tipo B	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 900 €</li> <li>Dos jugadores: 1.800 €</li> <li>Tres o más jugadores: 1.800 € + 480 € x n° jugadores x precio máx.</li> </ul>
Tipo C	1.350 €
Tipo D	125 €

1.5. Tipo de gravamen aplicable a las máquinas tipo "B" y "C" conectadas: 15%.

1.6. Tipo de gravamen aplicable a los juegos efectuados por Internet o por medios telemáticos: 10%.

1.7. Tipo aplicable en el juego del bingo:

- Tipo de gravamen aplicable a los juegos del bingo, bingo interconectado y bingo simultáneo: 40%.
- Tipo aplicable al bingo electrónico: 20%.
- Tipo de gravamen aplicable a los juegos efectuados por Internet o por medios telemáticos: 10%.

### 2. BONIFICACIÓN

- Con efectos a partir del momento en que se inicien las actividades de juego en los Centros Integrados de Desarrollo los casinos de juego podrán aplicar como bonificación por creación y mantenimiento del empleo la cantidad que resulte de aplicar a la base imponible de la tasa un tipo del 0,1% por cada 100 trabajadores que integren la plantilla media en cada periodo.

### 3. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo, liquidación y pago.

(1) Con efectos a partir del momento en que se inicien las actividades de juego en los Centros Integrados de Desarrollo, se sustituye la tarifa actual de gravamen aplicable a los casinos por un tipo fijo del 10%.

(2) Con efectos a partir del momento en que se inicien las actividades de juego en los Centros Integrados de Desarrollo se suprime la cuota fija aplicable a las máquinas tipo "C".



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### 1. CUOTAS TRIBUTARIAS

#### 1.1 Rifas y tómbolas:

- Con carácter general: 45,5%.
- Declaradas de utilidad pública o benéfica: 19,5%.
- Tómbolas de duración inferior a 15 días y rifas benéficas de carácter tradicional: 1,5%.

#### 1.2. Apuestas:

- Con carácter general: 13%.
- Las apuestas sobre acontecimientos deportivos: 10%.
- Apuestas hípicas: 3%.
- Traviesas: 1,5%.

#### 1.3. Combinaciones aleatorias:

- 13% con carácter general.

### 2. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo y exigibilidad.

## 4.5.14. Principado de Asturias

La Comunidad Autónoma del Principado de Asturias ha ejercido sus competencias normativas a través del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado<sup>78</sup>.



## TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

1.1. Tipo tributario general: 25%.

1.2. Tarifa aplicable a casinos:

Base imponible	Tipo
Hasta 2.000.000 €	22%
De 2.000.000,01 € a 4.000.000,00 €	38%
De 4.000.000,01 € a 6.000.000,00 €	49%
Más de 6.000.000,00 €	60%

<sup>78</sup> Modificado por la Ley 6/2014, de 13 de junio, de Juego y Apuestas.

**1.3. Tarifa aplicable a los casinos que mantengan la plantilla media durante un mismo año completo como mínimo igual a la plantilla media del primer año de actividad:**

Base imponible	Tipo
Hasta 2.000.000 €	15%
De 2.000.000,01 € a 4.000.000,00 €	25%
De 4.000.000,01 € a 6.000.000,00 €	35%
Más de 6.000.000,00 €	45%

**1.4. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas\*:**

Máquinas recreativas	Cuota anual
Tipo B	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un jugador: 3.500 €.</li> <li>• Dos jugadores: 7.000 €.</li> <li>• Tres o más jugadores: 7.000 € + 350 € por cada nuevo jugador</li> </ul>
Tipo C	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un jugador: 4.900 €.</li> <li>• Dos jugadores: 9.800 €.</li> <li>• Tres o más jugadores: 9.800 € + 540 € por cada nuevo jugador.</li> </ul>

**1.5. Tipo aplicable en las nuevas modalidades de juego que se puedan autorizar: 25%****1.6. Tipo aplicable en el juego del bingo:**

- Tipo del bingo presencial tradicional: 50%.
- Tipo del bingo electrónico: 20%. No obstante, en el primer ejercicio de puesta en práctica del juego del bingo electrónico el tipo será del 10% siempre que las salas autorizadas mantengan la plantilla media durante el ejercicio.

**2. OTROS ASPECTOS**

- Base imponible, devengo, liquidación y pago.

\* En los supuestos de máquinas tipo "B" y "C" que se encuentren en situación administrativa de baja temporal, se aplica una reducción del 100% sobre las cuotas.

**TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS****1. CUOTAS TRIBUTARIAS****1.1. Rifas y tómbolas:**

- Con carácter general: 15%.
- Declaradas de utilidad pública o benéfica: 5%.

**1.2. Apuestas:**

- Con carácter general: 10%.
- De contrapartida o cruzadas: 12%.
- Sobre acontecimientos deportivos, de competición o hípicas: 15%

**1.3. Combinaciones aleatorias:**

- 10% con carácter general.

## 2. EXENCIONES

- Las actividades sujetas cuando se organicen por la Administración del Principado de Asturias, por las entidades locales de su ámbito territorial o por el sector público de ambas administraciones.
- La celebración de rifas y tómbolas siempre que el importe de los boletos o billetes ofrecidos no exceda de mil euros.
- Las combinaciones aleatorias siempre que el valor de mercado de los premios ofrecidos no exceda de mil euros.
- La celebración de rifas y tómbolas por entidades sin fines lucrativos cuando el importe de los boletos o billetes ofrecidos no exceda de diez mil euros. Cuando el importe de los boletos o billetes ofrecidos exceda de la citada cuantía, quedarán exentos los tres mil primeros euros de la base imponible.
- Las combinaciones aleatorias organizadas por entidades sin fines lucrativos cuando el valor de mercado de los premios ofrecidos no exceda de 10.000 euros. Si el premio fuese mayor al citado importe, quedarán exentos los tres mil primeros euros de la base imponible.
- Las apuestas hípcas mutuas que sean organizadas o celebradas por operadores públicos.

## 3. OTROS ASPECTOS

- Devengo y exigibilidad.

### 4.5.15. Región de Murcia

La Región de Murcia ha establecido medidas en los tributos sobre el juego a través del Decreto legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos<sup>79</sup>.



### TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

#### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

1.1. Tipo tributario general: 25%.

1.2. Tarifa aplicable a casinos:

Base imponible	Tipo
0-1.606.800 €	25%
1.606.801-2.570.880 €	42%
Más de 2.570.880 €	55%

<sup>79</sup> Modificado por la Ley 7/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y de fomento económico en la Región de Murcia.

**1.3. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas\*:**

Máquinas recreativas	Cuota anual
Tipo B con premio en metálico	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 3.620 €</li> <li>Dos o más jugadores: 3.620 € + (25% cuota un jugador x nº jugadores a partir del primero)</li> </ul>
Tipo B con premio en especie	3.620 €
Tipo B en baja temporal	0 €
Tipo C	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un jugador: 5.300 €</li> <li>Dos o más jugadores: 5.300 € + (25% cuota un jugador x nº jugadores a partir del primero)</li> </ul>

**1.4. Tipo aplicable en el juego del bingo tradicional:**

Suma acumulada de los valores faciales de los cartones adquiridos	Tipo
De 0 a 7.500.000,00 €	40%
De más de 7.500.000,00 a 15.000.000,00 €	50%
Más de 15.000.000,00 €	55%

**1.5. Tipo aplicable en el juego del bingo electrónico: 15%.****2. OTROS ASPECTOS**

- Base imponible, devengo, liquidación y pago.

\* Compensación de cuotas correspondientes al ejercicio 2011 en las máquinas tipo "B" o recreativas con premio instaladas en establecimientos radicados en el municipio de Lorca que hubiesen sido objeto de cierre definitivo o temporal como consecuencia del terremoto.

**TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS****1. CUOTAS TRIBUTARIAS****1.1. Apuestas\*:**

- General: 15%
- Apuestas sobre acontecimientos deportivos, de competición o de otro carácter previamente determinado, así como en las apuestas hípcas: 10%.
- Apuestas gananciosas, de las denominadas "traviesas" celebradas en el interior de los frontones y hechas con la intervención de corredor: 1,5%.

**2. BONIFICACIONES**

- Las rifas y tómbolas organizadas por las corporaciones locales para la promoción de actividades deportivas, culturales, recreativas y de atención social, así como las organizadas por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, sus organismos autónomos o sus empresas públicas, estarán bonificadas en un 99%.

**3. OTROS ASPECTOS**

- Devengo y exigibilidad.

\* Los tipos de gravamen de la modalidad de apuestas se aplican con independencia de los medios técnicos utilizados para su desarrollo.

## 4.5.16. Comunidad Foral de Navarra

Las medidas adoptadas en respecto a los tributos sobre el juego se encuentran en la Ley foral 27/2016, de 28 de diciembre, por la que se regulan los Tributos sobre el juego en la Comunidad Foral de Navarra.



### TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

#### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

##### 1.1. Tarifa aplicable a casinos:

Base imponible	Tipo
De 0 a 1.322.226,63 euros	20%
Entre 1.322.226,64 y 2.187.684,06 euros	35%
Entre 2.187.684,07 y 4.363.347,88 euros	45%
Más de 4.363.347,88 euros	55%

##### 1.2. Juego del bingo: 20%

##### 1.3. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:

Máquinas recreativas	Cuota anual*
Tipo B con premio	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota anual 3.000 euros.</li> <li>Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo "B" en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, la cuota anual será de 3.000 euros más el resultado de multiplicar por 900 el número de jugadores que admita la máquina.</li> <li>Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo "B" en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, siendo el juego de cada uno de ellos dependiente del realizado por otros jugadores, la cuota anual será de 4.020 euros más el resultado de multiplicar por 1.000 el número de jugadores que admita la máquina.</li> </ul>
Tipo C o de azar	4.020 euros.
Máquinas recreativas con premio en especie	100 euros.

#### 2. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo, liquidación y pago.

\* En el año en que se obtenga la autorización o permiso de explotación, o bien en el que, en su caso, se produzca su suspensión, revocación o extinción, la cuota se prorrateará por trimestres naturales contados desde la autorización o hasta la suspensión, revocación o extinción.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### 1. CUOTAS TRIBUTARIAS

#### 1.1. Rifas y tómbolas:

- General: 15%
- No obstante, se aplicará un tipo del 1 por 100 a las rifas y tómbolas que cumplan los dos requisitos siguientes:
  - Que sean organizadas por entidades declaradas, a estos efectos, de carácter social por el Departamento de Hacienda y Política Financiera, de conformidad con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 17.3 de la Ley Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el artículo 6.º de su Reglamento.
  - Que el ingreso neto obtenido se destine a las actividades que constituyan el objeto o la finalidad específica de la entidad organizadora.

#### 1.2. Combinaciones aleatorias:

- General: 10%

#### 1.3. Apuestas:

- General: 20%
- En las apuestas basadas en actividades deportivas o de competición, celebradas exclusivamente en el lugar donde estas actividades se realicen y que no se totalicen con apuestas externas, se aplicarán las siguientes cuotas específicas:
  - Las apuestas celebradas con motivo de la organización de partidos de pelota tributarán mediante una cuota fija de 150 euros por cada partido organizado.
  - Las apuestas celebradas con motivo de la organización de otras actividades deportivas o de competición de carácter rural o autóctono tributarán mediante una cuota fija de 20 euros por cada jornada organizada, cuando el número de jornadas durante el año sea inferior a 50, o de 30 euros cuando su número durante el año sea igual o superior a 50.

### 2. EXENCIONES

- Las rifas y tómbolas organizadas por entidades sin ánimo de lucro que cumplan los siguientes requisitos:
  - Que les sea de aplicación el régimen fiscal previsto en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, Reguladora del Régimen Tributario de las Fundaciones y de las Actividades de Patrocinio.
  - Que el ingreso neto obtenido en la actividad de juego sea destinado a las actividades que constituyan su objeto social o su finalidad específica. Se entenderá por ingreso neto la diferencia entre el importe total de los ingresos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias o premios.
  - Que el importe total de los premios ofrecidos en cada organización o celebración del juego sea inferior a 10.000 euros.
- Las rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias en las que la base imponible no exceda de 1.800 euros. Este importe se computará de manera individual por cada una de las actividades de juego organizadas o celebradas.

### 3. OTROS ASPECTOS

- Devengo y exigibilidad.

### 4.5.17. País Vasco: Álava, Vizcaya y Guipúzcoa

En los territorios del País Vasco se debe atender a la Norma Foral 5/2005, de Álava; a la Norma Foral 3/2005, de 10 de marzo, de Vizcaya y a la Norma Foral 1/2005, de 1 de febrero de Guipúzcoa.



#### TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

##### Álava

### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

1.1. Tipo tributario general: 20%.

1.2. Tarifa aplicable a casinos:

Base imponible	Tipo
0 - 2.000.000 de euros	20%
2.000.000,01 euros en adelante	33%

1.3. Juego mediante boletos: 15%

1.4. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:

Máquinas recreativas	Cuota anual*
Tipo B con premio	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota anual: 2.750 euros.</li> <li>Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo «B» en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las siguientes cuotas:               <ul style="list-style-type: none"> <li>Máquinas o aparatos de dos jugadores: 5.500 euros.</li> <li>Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: 5.500 euros más un 15 por 100 de esta cantidad por cada jugador que exceda de dos.</li> </ul> </li> </ul>
Tipo C o de azar	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota anual: 4.025 euros.</li> <li>Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo «C» en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las siguientes cuotas:               <ul style="list-style-type: none"> <li>Máquinas o aparatos de dos jugadores: 8.050 euros.</li> <li>Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: 8.050 euros más un 15 por 100 de esta cantidad por cada jugador que exceda de dos.</li> </ul> </li> </ul>
Máquinas recreativas con premio en especie	100 euros.

1.5. Juego del bingo:

- General: 18,4%.
- Bingo electrónico: 25%.

### 2. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo, liquidación y pago.

\* En el año en que se obtenga la autorización o permiso de explotación, o bien en el que, en su caso, se produzca su suspensión, revocación o extinción, la cuota se prorrateará por trimestres naturales contados desde la autorización o hasta la suspensión, revocación o extinción.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### Álava

#### 1. CUOTAS TRIBUTARIAS

##### 1.1. Rifas y tómbolas:

- General: 15%

##### 1.2. Combinaciones aleatorias:

- General: 15%

##### 1.3. Apuestas:

- General: 10%
- Apuestas celebradas con motivo de la organización de jornadas de pelota y de regatas de traineras, que tributarán mediante una cuota fija por cada jornada organizada de 100 euros, cuando el número de jornadas durante el año sea inferior a 50 o de 150 euros cuando su número durante el año sea igual o superior a 50.
- Apuestas celebradas con motivo de la organización de otras actividades deportivas o de competición de carácter rural o autóctono, tales como arrastre de piedra, aizkolaris, segalaris o levantamiento de piedra, que tributarán mediante una cuota fija por cada jornada organizada de 20 euros, cuando el número de jornadas durante el año sea inferior a 50, o de 30 euros cuando su número durante el año sea igual o superior a 50.

#### 2. OTROS ASPECTOS

- Devengo y exigibilidad.



## TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

### Vizcaya

#### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

##### 1.1. Tipo tributario general: 20%.

##### 1.2. Tarifa aplicable a casinos:

Base imponible	Tipo
De 0 a 3.000.000,00	20%
De 3.000.000,00 a 10.000.000,00	33%
De 10.000.000,00 en adelante	40%

##### 1.3. Juego mediante boletos: 15%.

**1.4. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:**

Máquinas recreativas	Cuota anual*
Tipo B con premio	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota anual: 2.750 euros.</li> <li>Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo «B» en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las siguientes cuotas:               <ul style="list-style-type: none"> <li>Máquinas o aparatos de dos jugadores: 5.500 euros.</li> <li>Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: 5.500 euros más un 15 por 100 de esta cantidad por cada jugador que exceda de dos.</li> </ul> </li> </ul>
Tipo C o de azar	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cuota anual: 4.025 euros.</li> <li>Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo «C» en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las siguientes cuotas:               <ul style="list-style-type: none"> <li>Máquinas o aparatos de dos jugadores: 8.050 euros.</li> <li>Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: 8.050 euros más un 15 por 100 de esta cantidad por cada jugador que exceda de dos.</li> </ul> </li> </ul>
Máquinas recreativas con premio en especie	100 euros.

**1.5. Juego del bingo:**

- General: 18,4%.
- Bingo electrónico: 25%.

**2. OTROS ASPECTOS**

- Base imponible, devengo, liquidación y pago.

\* En el año en que se obtenga la autorización o permiso de explotación, o bien en el que, en su caso, se produzca su suspensión, revocación o extinción, la cuota se prorrateará por trimestres naturales contados desde la autorización o hasta la suspensión, revocación o extinción.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### Vizcaya

**1. CUOTAS TRIBUTARIAS**

**1.1. Rifas y tómbolas:** General: 15%

**1.2. Combinaciones aleatorias:** General: 15%

**1.3. Apuestas:**

- General: 10%
- Apuestas celebradas con motivo de la organización de jornadas de pelota y de regatas de traineras, que tributarán mediante una cuota fija por cada jornada organizada de 100 euros, cuando el número de jornadas durante el año sea inferior a 50, o de 150 euros cuando su número durante el año sea igual o superior a 50.
- Apuestas celebradas con motivo de la organización de otras actividades deportivas o de competición de carácter rural o autóctono, tales como arrastre de piedra, aizkolaris, segalaris o levantamiento de piedra, que tributarán mediante una cuota fija por cada jornada organizada de 20 euros, cuando el número de jornadas durante el año sea inferior a 50, o de 30 euros cuando su número durante el año sea igual o superior a 50.

**2. OTROS ASPECTOS**

- Devengo y exigibilidad.



## TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE ENVITE O AZAR

### Guipúzcoa

#### 1. TIPOS TRIBUTARIOS Y CUOTAS FIJAS

1.1. Tipo tributario general: 20%.

1.2. Tarifa aplicable a casinos:

Base imponible	Tipo
0 - 2.000.000 de euros	20%
2.000.000,01 euros en adelante	33%

1.3. Juego mediante boletos: 15%.

1.4. Cuotas fijas aplicables a máquinas recreativas:

Máquinas recreativas	Cuota anual*
Tipo B con premio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuota anual: 2.750 euros.</li> <li>• Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo «B» en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las siguientes cuotas:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Máquinas o aparatos de dos jugadores: 5.500 euros.</li> <li>• Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: 5.500 euros más un 15 por 100 de esta cantidad por cada jugador que exceda de dos.</li> </ul> </li> </ul>
Tipo C o de azar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuota anual: 4.025 euros.</li> <li>• Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo «C» en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las siguientes cuotas:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Máquinas o aparatos de dos jugadores: 8.050 euros.</li> <li>• Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: 8.050 euros más un 15 por 100 de esta cantidad por cada jugador que exceda de dos.</li> </ul> </li> </ul>

1.5. Juego del bingo:

- General: 18,4%.
- Bingo electrónico: 25%.

#### 2. OTROS ASPECTOS

- Base imponible, devengo, liquidación y pago.

\* En el año en que se obtenga la autorización o permiso de explotación, o bien en el que, en su caso, se produzca su suspensión, revocación o extinción, la cuota se prorrateará por trimestres naturales contados desde la autorización o hasta la suspensión, revocación o extinción.



## TASA SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS

### Guipúzcoa

#### 1. CUOTAS TRIBUTARIAS

##### 1.1. Rifas y tómbolas:

- General: 15%

##### 1.2. Combinaciones aleatorias:

- General: 15%

##### 1.3. Apuestas:

- General: 10%
- Apuestas celebradas con motivo de la organización de jornadas de pelota y de regatas de traineras, que tributarán mediante una cuota fija por cada jornada organizada de 100 euros, cuando el número de jornadas durante el año sea inferior a 50, o de 150 euros cuando su número durante el año sea igual o superior a 50.
- Apuestas celebradas con motivo de la organización de otras actividades deportivas o de competición de carácter rural o autóctono, tales como arrastre de piedra, aizkolaris, segalaris o levantamiento de piedra, que tributarán mediante una cuota fija por cada jornada organizada de 20 euros, cuando el número de jornadas durante el año sea inferior a 50, o de 30 euros cuando su número durante el año sea igual o superior a 50.

#### 2. EXENCIONES

La celebración de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias siguientes:

- Las que organicen entidades sin fines de lucro que cumplan como mínimo los siguientes requisitos:
  - Que persigan fines de interés general, en los términos previstos en el artículo 4 de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo.
  - Que destinen el importe total obtenido a la realización de los citados fines.
  - Que el importe total de los premios sea inferior a 6.000 euros.
- Las que organice la Asociación de Ayuda en Carretera (DYA) de Gipuzkoa.
- Aquellas cuya titularidad se reserve o esté atribuida a la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- Las tómbolas organizadas por días, con ocasión de mercados, ferias o fiestas.

#### 3. OTROS ASPECTOS

- Devengo y exigibilidad.

#### 4.5.18. Conclusión sobre el ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas en los tributos sobre el juego

Tras el análisis de la ingente normativa aprobada por nuestras Comunidades Autónomas, podemos llegar a la conclusión de que las haciendas regionales han realizado un intenso uso de sus competencias normativas en los tributos sobre el juego.

En líneas generales han llevado a cabo una subida del importe de las cuotas fijas y de los tipos tributarios.

También han incidido en la modificación del período impositivo, el devengo y el pago de los tributos sobre el juego.

De manera residual, se han implementado exenciones y/o bonificaciones por parte de algunas Comunidades Autónomas.

Por ello, podemos llegar a la conclusión de que la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas no ha sido empleada para aminorar la carga tributaria que pesa sobre el sector del juego. Por otro lado, esta atribución de competencias normativas tampoco ha sido aprovechada para introducir mayores dosis de racionalidad en la tributación de este sector<sup>80</sup>.

#### 4.6. Alcance de la cesión de los tributos estatales sobre el juego

La cesión de los tributos estatales sobre el juego conlleva la transferencia de la recaudación vinculada al territorio de la Comunidad Autónoma competente.

La LOFCA distingue entre cesión total o parcial, dependiendo de si se cede la recaudación de todos los hechos imponibles o, si sólo se cede la recaudación de algunos hechos imponibles o parte de la recaudación correspondiente a un tributo (art. 10.3 LOFCA).

La respuesta a si la cesión de los tributos sobre el juego es una cesión total o parcial, no la encontramos en la LOFCA. El alcance de la cesión y los puntos de conexión de los tributos sobre el juego se desarrolla en el artículo 34 de la Ley 22/2009, según el cual, se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento de los tributos sobre el juego producido en su territorio, decantándose la norma por una cesión total.

En segundo término, la cesión también alcanza a la gestión y liquidación del tributo, tal y como se desprende del art. 50. 2 de la Ley 22/2009.

Llegados a este punto y, viendo la amplia cesión de los tributos sobre el juego, tanto respecto a las competencias normativas como al rendimiento cedido, cabe plantearse cómo se ha de identificar a la Comunidad Autónoma competente que será la beneficiaria de la recaudación.

Para ello, tendremos que determinar cuáles son los puntos de conexión, que no son más que una serie de criterios o parámetros según los cuales podremos atribuir a una Comunidad Autónoma el rendimiento obtenido por las tasas y demás exacciones sobre el juego<sup>81</sup>.

80 Vid. Zornoza Pérez, J. J., "La Tributación sobre el Juego en el Nuevo Modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001", *A-BTCELJ*, núm. 5, 1996, pp. 3-6.

81 Con la Ley 30/1983 los puntos de conexión cumplían dos funciones primordiales. Así, en primer lugar, designaban a la Comunidad Autónoma a la que correspondía la recaudación generada por los tributos sobre el juego. Pero también, indirectamente, cumplían la función de asignar las competencias de gestión tributaria delegadas por el Estado. Sin embargo, conforme al esquema que diseñó la Ley 14/1996, a estos dos cometidos originarios se le añade otro aún más relevante. A partir de 1996 los puntos de conexión tienen la misión de designar la legislación aplicable a los sujetos pasivos en los elementos de los tributos cedidos que pueden regular las Comunidades Autónomas.

Los puntos de conexión pueden clasificarse en subjetivos y objetivos. Los primeros tienen en cuenta un vínculo del sujeto pasivo, toman como referencia el elemento subjetivo del hecho imponible (por ejemplo, la residencia habitual o el domicilio fiscal). Las restantes conexiones que no tienen en cuenta el elemento subjetivo del hecho imponible las podemos calificar como objetivas (por ejemplo, el lugar de situación de los bienes o de realización del hecho imponible) ya que toman como referencia el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible.

La Ley 22/2009 configura los puntos de conexión de los tributos sobre el juego, como elementos localizadores de índole objetiva.

Al respecto, dispone el artículo 34.2. de la Ley 22/2009, "(s)e considera producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma el rendimiento de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar cuando el hecho imponible se realice en dicho territorio".

Tal y como hemos analizado en este estudio el hecho imponible del tributo se realiza con la celebración u organización, más que con la autorización por ello, debido a resulta adecuado el punto de conexión elegido por la Ley 22/2009, debido a la fácil territorialización de esta figura.

Respecto a la segunda figura que nos ocupa, la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, establece el artículo 34.3. de la Ley 22/2009 respecto al punto de conexión que, se entiende producido el rendimiento en el territorio de cada Comunidad Autónoma:

- En el caso de las rifas, tómbolas y apuestas, cuando la Administración de dicha Comunidad Autónoma autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitar dicha autorización.
- En el caso de las combinaciones aleatorias, cuando el ámbito de aplicación o desarrollo de las mismas no exceda de los límites territoriales de dicha Comunidad Autónoma.

Como puede verse, la norma diferencia, por un lado, entre las rifas, tómbolas, y apuestas y, por otro, establece un criterio específico para las combinaciones aleatorias. Tal y como se desprende de este precepto, el punto de conexión prioritario elegido para la cesión, es el lugar donde se conceda o debiera concederse la autorización para poder llevar a cabo este tipo de juego. Sin embargo, este criterio localizador puede plantear problemas en su aplicación. Concretamente dificultará la cesión de las apuestas, ya que en estos juegos no se precisa de autorización. Esta es la interpretación mayoritaria, si bien se ha de advertir que también se sostiene que, en todo juego donde haya concesión de premios siempre es necesaria la autorización para que se puedan celebrar<sup>82</sup>.

Dejando a un lado los posibles inconvenientes que genera el punto de conexión en la cesión del tributo, el principal problema que provoca la posible ausencia de autorización en las apuestas es el desconocimiento por la administración de la celebración de estos juegos. Si la Administración no los controla no se puede satisfacer ningún tributo por la realización de estos juegos.

82 Abril Baladin, E., y Mateo Rodríguez, L., opinan que "todos los sorteos en los que el azar sea determinante de la concesión de premios (...) necesitan la autorización del Ministerio de Hacienda para ser llevados a cabo. Es esta autorización lo que da pie al nacimiento de una tasa fiscal" ("La aplicación de la tasa fiscal sobre combinaciones aleatorias a los sorteos celebrados por las Cajas de Ahorro", *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1972, p. 224.

# CAPÍTULO V

Tributos autonómicos  
propios sobre los premios  
en el juego del bingo



# 1. Comunidades Autónomas de régimen común

## 1.1. Introducción

En el planteamiento general realizado en el capítulo inicial de este trabajo se expusieron con profundidad y rigurosidad los motivos que conducen a que los impuestos propios autonómicos tengan una importancia recaudatoria más bien escasa y residual en las Comunidades Autónomas de régimen común. La materia del juego no es ajena a esa realidad. Hoy en día sólo tres regiones cuentan con una figura impositiva propia que grava los premios obtenidos en el juego del bingo, pero su relevancia dentro del volumen total de ingresos regionales debe calificarse de ínfima, como veremos al entrar en las cifras de recaudación. No vamos a duplicar por lo tanto las explicaciones al estar la cuestión ya minuciosamente detallada en otra parte de esta investigación. Aunque sí vamos a recordar, como no podría ser de otra forma, siquiera con trazos muy amplios, el marco constitucional y legal que constriñe a estos recursos antes de entrar en el examen de los tres impuestos propios vigentes.

Antes, sin embargo, queremos dejar patente que la situación no siempre ha sido así. La imposición propia autonómica, en sus inicios, se centró en dos ámbitos: las tierras infrautilizadas y el juego del bingo<sup>83</sup>. De hecho, según el Informe sobre la financiación de las Comunidades y Ciudades Autónomas más antiguo publicado en el portal del Ministerio de Hacienda y de Función Pública, correspondiente al año 1999, eran nueve las Comunidades Autónomas de régimen común que contaban con un impuesto propio sobre el bingo, en unos casos sobre la obtención de los premios y en otros sobre la compra de los cartones de juego: Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla la Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Galicia, Madrid y Murcia. Veamos los datos de recaudación de ese ejercicio reflejados en el mencionado Informe<sup>84</sup>:

83 González González, A. I. y Álvarez González, S., "Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas", *Crónica tributaria: boletín de actualidad* 9/2011, página 2.

84 *El Informe sobre la financiación de las Comunidades y Ciudades Autónomas. Ejercicio 1999*, elaborado por la Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, publicado por el Ministerio de Hacienda, puede consultarse a través del enlace: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Publicaciones%20Financiacion/InformeCCAA1999.pdf>

	Impuesto propio bingo		Total recaudación impuestos propios (euros)	Porcentaje
	Denominación	Recaudación (euros)		
<b>Asturias</b>	Impuesto sobre el juego del bingo	4.389.378	4.389.378	100,00%
<b>Baleares</b>	Impuesto sobre el juego del bingo	0		
<b>Cantabria</b>	Impuesto sobre el juego del bingo	1.033.110	1.033.110	100,00%
<b>Castilla la Mancha</b>	Impuesto sobre los premios del bingo	3.708.894	3.708.894	100,00%
<b>Cataluña</b>	Impuesto sobre el juego del bingo	29.542.936	194.531.757	15,19%
<b>Comunidad Valenciana</b>	Impuesto sobre el juego del bingo	19.823.284	111.568.588	17,77%
<b>Galicia</b>	Impuesto sobre el juego del bingo	4.743.879	25.208.124	18,82%
<b>Madrid</b>	Impuesto sobre los premios del bingo	31.872.501	31.872.501	100,00%
<b>Murcia</b>	Impuesto sobre los premios del bingo	2.515.777	2.639.567	95,31%

Como puede comprobarse, el impuesto propio sobre el bingo en el volumen total de ingresos propios era el principal en Asturias, Cantabria, Castilla-la Mancha, Madrid y Murcia. Sólo en el caso de Baleares<sup>85</sup>, Cataluña<sup>86</sup>, Comunidad Valenciana<sup>87</sup> y Galicia<sup>88</sup> la situación era diversa.

Andalucía se sumó a esa lista precisamente en el año 1999 con efectos a partir de 1 de enero de 2000. La Ley 17/1999, de 28 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, creó esta figura impositiva, que reguló en los artículos 3 a 11; gravaba la obtención de los premios, articulando como sujeto pasivo a quienes organizaran el juego, si bien se preveía una repercusión directa a los premiados, que recibirían el premio una vez descontado el impuesto; el tipo de gravamen era del 10 por 100. Sin embargo, la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, sobre fiscalidad complementaria del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en su artículo 5, suprimió el Impuesto sobre el juego del bingo con efectos desde el 1 de enero de 2007.

La desaparición paulatina de los impuestos mencionados obedeció, en parte, al hecho de disponer de competencias normativas en las tasas sobre el juego, quedando reducido a las tres Comunidades Autónomas actuales (Islas Baleares, el Principado de Asturias y la Región de Murcia) aunque, adelantamos, en una de ellas la recaudación es nula al tener fijado un tipo impositivo del cero por 100.

85 El total de los ingresos por impuestos propios en Baleares procedían del Canon de saneamiento de aguas (31.416.297,04 euros) y del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (21.541.511,91 euros).

86 En el caso de Cataluña, existían cuatro figuras impositivas más que implican el 84,81 por 100 de los ingresos totales por impuestos propios: Canon de infraestructura hidráulica (40.583.967,40 euros), Canon de saneamiento (17.129.061,34 euros), incremento de la tarifa de saneamiento (106.342.474,73 euros) y Gravamen de protección civil (933.317,71 euros).

87 La Comunidad Valenciana tenía además el Canon de saneamiento (91.745.303,09 euros), que suponía el restante 82,23 por 100 de los ingresos totales por tributos propios.

88 En Galicia se aplicaba el Gravamen sobre contaminación atmosférica (15.151.262,73 euros) y el Canon de saneamiento (5.312.983,06 euros), que en conjunción suponían el 81,18 por 100 de los ingresos totales por impuestos propios.

### 1.1.1. Marco Constitucional

De forma sucinta, recordemos que el marco constitucional del que debemos partir para analizar este tema está delimitado por tres preceptos fundamentales: el artículo 133, el artículo 156 y el artículo 157.

El artículo 133 de la Constitución Española otorga, en su apartado 2, poder tributario a las Comunidades Autónomas en los siguientes términos:

“2. Las Comunidades Autónomas (...) podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.”

Se les reconoce de este modo un poder originario, pero de segundo grado. Es originario por cuanto que, al igual que el del Estado, deriva de la Constitución y, al tener potestad legislativa, pueden desplegarlo directamente respetando el principio de reserva de ley consagrado en el artículo 31.3 de nuestra Norma fundamental<sup>89</sup>. Y es de segundo nivel al estar sujeto, no sólo a los mismos límites que el poder tributario estatal, sino además a otros límites legales, principalmente los derivados de los Estatutos de Autonomía, de la Ley Orgánica 2/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA en adelante) y de otras leyes estatales como las reguladoras del sistema de financiación y de la cesión de impuestos del Estado o las reguladoras de los tributos estatales. Especialmente sensible es, como ya quedó puesto de manifiesto en su momento, el límite consagrado en el artículo 6 de la LOFCA al que haremos referencia en el epígrafe siguiente.

El artículo 156 de nuestra Carta Magna establece los principios fundamentales del sistema de financiación autonómico, reconociendo que “gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”. Esto implica un reconocimiento de su capacidad para aprobar normas con las que regular y decidir cuánto quieren ingresar, a través de qué recursos hacerlo y cómo gastar.

Y, finalmente, el artículo 157 enumera los recursos de las Comunidades Autónomas, aludiendo en su apartado 1, letra b), a sus “propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

### 1.1.2. Artículo 6 de la LOFCA

El artículo 6.1 de la LOFCA duplica prácticamente la literalidad del artículo 133.2 de la Constitución. A continuación, recordamos, dedica sus dos apartados siguientes a definir sendos límites básicos para instituir tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas, basados en la prohibición taxativa de incidir sobre los hechos imposables gravados por tributos estatales o locales, en este segundo supuesto salvo habilitación legal expresa. Como ya hemos apuntado, no vamos a desmenuzar estos límites, que han sido objeto de atención pormenorizada en el capítulo inicial de este trabajo; nos remitimos a lo allí expuesto.

Tan sólo queremos recalcar en este momento que la restricción afecta al presupuesto de hecho del tributo y no a la fuente de riqueza o materia imponible.

89 “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

No obstante, en nuestro objeto de investigación, los premios del juego del bingo, no existe conflicto dado que no hay ningún impuesto ni estatal ni local con el que pudiera plantearse un solapamiento. Es cierto que estos premios quedan sujetos y no exentos a imposición sobre la renta; pero de ahí no puede extrapolarse una duplicidad de hechos imponible entre el impuesto estatal (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según el caso) y el autonómico, de manera que no se contravendría el límite marcado por el artículo 6.2 de la LOFCA. Habría quizás una sobreimposición, pero sin quedar en entredicho ni el principio de capacidad económica ni el de no confiscatoriedad, dadas las alícuotas vigentes.

## 1.2. Análisis de los impuestos propios autonómicos en vigor

A día de hoy, sólo Islas Baleares, el Principado de Asturias y la Región de Murcia exigen un impuesto propio sobre las cuantías ganadas procedentes del juego del bingo. Pasemos a estudiarlos.

### 1.2.1. Comunidad Autónoma de las Islas Baleares

En la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares existe el denominado Impuesto sobre los premios del juego del bingo<sup>90</sup>. Es regulado en el Título I de la Ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre tributación de los juegos de suerte, envite o azar de las Baleares, artículos 3 a 12.

Su hecho imponible está constituido por el pago de los premios en el juego del bingo, devengándose en el momento de hacerlos efectivos. Los sujetos pasivos a título de contribuyente son los titulares de autorizaciones administrativas para explotar el juego o, en su caso, las sociedades de servicios que tenga a su cargo la gestión del mismo, si bien se prevé expresamente en el artículo 5 la repercusión de la cuota a los jugadores premiados en el momento de abonarse el premio.

Respecto a la cuantificación de la cuota, la base imponible vendrá dada por el importe entregado al portador del cartón, estando previsto un tipo de gravamen del cero por 100<sup>91</sup>. La consecuencia inevitable de tal alícuota hace que la recaudación sea nula desde el año 2001<sup>92</sup>.

90 El artículo 5 de la Ley 12/1999, de 23 de diciembre, *de medidas tributarias, administrativas y de función pública y económica* cambió la denominación originaria de "Impuesto sobre el juego del bingo" por la actual "Impuesto sobre los premios del juego del bingo".

91 El tipo de gravamen previsto inicialmente en la Ley 13/1990 era del 10 por 100, si bien el artículo 5.3 de la Ley 12/1999, de 23 de diciembre, *de medidas tributarias, administrativas y de función pública y económica* duplicó ese porcentaje hasta situarlo en el 20 por 100. Fue el artículo 3 de la Ley 16/2000, de 27 de diciembre, *de medidas tributarias, administrativas y de función pública*, el que lo estableció en el cero por 100.

92 Según argumenta la exposición de motivos de la Ley 16/2000, ello se debe a la reordenación de la tributación sobre el juego, habiéndose elevado en paralelo diez puntos el tipo impositivo de la tasa fiscal sobre el juego del bingo, del 21 por 100 previsto en la Ley 12/1999 al 31 por 100.

## 1.2.2. Principado de Asturias

En el caso del Principado, nos encontramos con el Impuesto sobre el juego del bingo. Es regulado en el Capítulo II del Título I del Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios.

El artículo 11 lo define como un impuesto indirecto que grava la obtención de premios en este juego en los locales autorizados en su territorio<sup>93</sup>.

Al igual que en el caso de Baleares, el sujeto pasivo a título de contribuyente es el titular de la oportuna autorización administrativa, si bien se define la obligación de repercusión sobre los jugadores premiados al hacer efectiva la entrega del dinero al portador del cartón (artículo 13).

La base imponible será el importe del premio (artículo 14) y el tipo de gravamen del 10 por 100 (artículo 16).

La gestión de la figura impositiva se realiza mediante autoliquidación del obligado tributario, a través del modelo 047, pudiendo confeccionarse *online* o de forma manual en papel, debiendo abonarse bien mediante pago telemático o bien a través de las entidades financieras colaboradoras en la recaudación de tributos.

En resumen, estamos ante un tributo real, objetivo, instantáneo, proporcional y propio de la Comunidad.

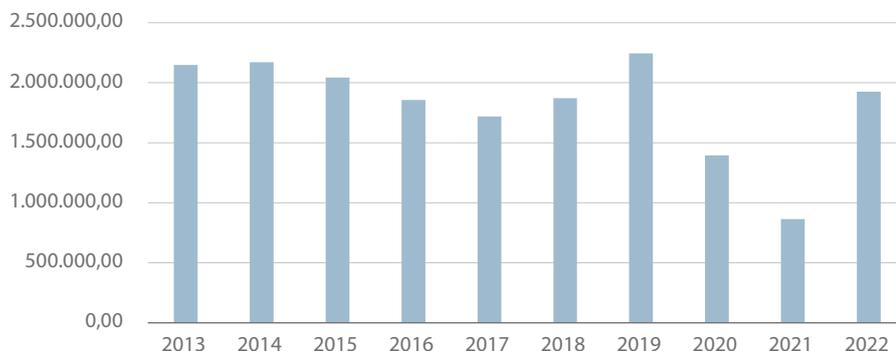
Veamos la recaudación obtenida en la última década y su variación interanual:

Ejercicio	Recaudación total Impuesto sobre el juego del bingo (Euros)	Variación
2013	2.147.903,86	-
2014	2.170.636,86	△ 0,01
2015	2.043.965,30	▽ 0,06
2016	1.856.744,40	▽ 0,09
2017	1.718.244,48	▽ 0,07
2018	1.871.215,56	△ 0,09
2019	2.244.650,00	△ 0,20
2020	1.394.731,12	▽ 0,38
2021	864.657,73	▽ 0,38
2022	1.925.333,77	△ 1,23

(Euros. Elaboración propia a partir de los datos de recaudación total extraídos de la Cuenta General del Principado de Asturias de los distintos ejercicios publicadas en su portal *web*).

<sup>93</sup> A nuestro juicio la mencionada calificación no es correcta ya que, como bien precisa la norma, grava la obtención del premio que es, sin duda, una manifestación directa de capacidad económica. Cuestión diferente es que ese gravamen se produzca o ejecute de manera indirecta a través de una repercusión de la cuota tributaria. Es decir, estaríamos ante un impuesto directo desde el punto de vista de la materia imponible, aunque indirecto en cuanto a la forma de efectuarse la imposición.

Si llevamos esos datos a un gráfico, el resultado sería el siguiente:



La conclusión que se extrae sin dificultad es que, excepción hecha de los ejercicios 2020 y 2021, como consecuencia sin duda de la pandemia del COVID-19, la recaudación se ha mantenido bastante estable durante esta década.

Efectuemos una comparativa con el resto de los impuestos propios del Principado durante estos diez años en base a los derechos reconocidos que constan en la Cuenta General anual, dejando al margen el Impuesto sobre fincas o explotaciones infrautilizadas<sup>94</sup> y el Impuesto sobre depósitos en entidades de crédito<sup>95</sup>:

Año	Canon de saneamiento / Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales	Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre actividades económicas	Impuesto sobre el juego del bingo
2013	51.325.240,24	7.873.723,38	1.750.917,00	6.412.617,96	2.482.463,79
2014	56.449.373,16	7.903.230,52	1.676.017,00	7.630.539,91	2.198.048,30
2015	53.209.315,07	8.124.151,87	2.018.023,00	8.301.949,26	2.043.965,30
2016	54.227.010,48	8.933.747,91	2.627.627,95	7.122.346,22	1.856.744,40
2017	51.253.174,30	8.233.771,80	1.994.517,00	8.221.137,63	1.718.244,48
2018	53.517.770,23	8.606.085,15	2.007.747,00	7.508.322,71	1.871.215,56
2019	52.575.229,10	9.553.971,95	2.059.867,83	7.444.909,50	2.244.645,37
2020	49.108.699,28	14.993.597,31	1.983.130,33	6.929.600,18	1.394.731,12
2021	28.482.955,89	7.366.978,30	1.985.727,33	7.013.906,91	864.657,73
2022	66.852.740,83	7.471.386,52	1.985.727,33	7.022.081,05	1.925.333,77

(Euros. Elaboración propia a partir de los datos de derechos netos reconocidos extraídos de la Cuenta General del Principado de Asturias de los distintos ejercicios publicados en su portal *web*)

94 No ha recaudado absolutamente nada durante este tiempo.

95 Este impuesto propio fue creado por el artículo 41 de la Ley 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2013, si bien nunca ha recaudado como figura autonómica propia ya que, en paralelo, el artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, instauró a nivel estatal el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades Crédito con la pretensión, según razana la exposición de motivos del texto legislativo, "de asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero". El Estado hizo uso de la competencia atribuida por el artículo 6.2 de la LOFCA y se reservó el hecho imponible, debiendo, por supuesto, compensar económicamente a las Comunidades Autónomas que vieran mercados sus ingresos siempre que los tributos autonómicos propios hubiesen sido establecidos en una Ley aprobada con anterioridad a 1 de diciembre de 2012.

Ejercicio	Recaudación total ingresos propios	Porcentaje que representa el Impuesto sobre el juego del bingo
2013	69.844.962,37	4%
2014	75.857.208,89	3%
2015	73.697.404,50	3%
2016	74.767.476,96	2%
2017	71.420.845,21	2%
2018	73.511.140,65	3%
2019	73.878.623,75	3%
2020	74.409.758,22	2%
2021	45.714.226,16	2%
2022	85.257.269,50	2%

(Euros. Elaboración propia)

El peso específico del Impuesto sobre el juego del bingo en el total de ingresos por impuestos propios del Principado de Asturias es muy pequeño, sin haber superado en esta década el 4 por 100.

### 1.2.3. Región de Murcia

El tributo propio de la Región de Murcia tiene la misma denominación que el balear: Impuesto sobre los premios del juego del bingo. Es regulado en el Título II de la Ley 12/1984, de 27 de diciembre, de imposición sobre juegos de suerte, envite o azar, que ha sufrido como veremos ciertas modificaciones puntuales desde su aprobación.

El hecho imponible, según el artículo 5, está constituido por el pago de premios a los jugadores. El artículo 2.1 de la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional, efectuó el siguiente añadido: “que deban ser abonados con cargo a la dotación económica de la bolsa acumulada, de acuerdo con lo dispuesto en el anexo I del Reglamento del Juego del Bingo de la Región de Murcia, aprobado mediante Decreto n.º 194/2010, de 16 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Juego del Bingo de la Región de Murcia y se modifica el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia”<sup>96</sup>.

El contribuyente será la empresa organizadora. A diferencia del Principado de Asturias, donde la repercusión era obligatoria legalmente, en este caso el artículo 7 de la Ley prevé como una simple posibilidad la traslación jurídica del importe íntegro sobre los jugadores premiados<sup>97</sup>. No obstante, el artículo 12 del Decreto 18/1985, de 28 de febrero, por el que se establece el Reglamento de la Ley 27 diciembre 1984, de imposición sobre Juegos de suerte, envite o azar, dispone:

“1.Las personas físicas y entidades que organicen el juego del bingo repercutirán el importe íntegro del impuesto sobre los portadores de los cartones premiados en cada partida, quedando éstos obligados a soportarlo.

96 La justificación aducida en la exposición de motivos de la Ley 14/2012 es dotar a los premios de una mayor cantidad neta, para lo cual se procede a modificar el Reglamento autonómico del Juego del Bingo en el articulado.

97 El párrafo segundo del artículo 7 de la Ley 12/1984 establece: “Los contribuyentes podrán repercutir el importe íntegro del impuesto sobre los jugadores premiados en cada partida, quedando éstos obligados a soportarlo.”

2. Las empresas organizadoras del juego del bingo, inmediatamente antes de la celebración de cada jugada, informarán de las cantidades netas que los portadores de los cartones premiados van a recibir, una vez deducido el importe del impuesto que es objeto de traslación.”

La base imponible será la cantidad entregada a los jugadores con cargo a la dotación económica de la bolsa acumulada (artículo 8) y el tipo de gravamen del 6 por 100 (artículo 9)<sup>98</sup>.

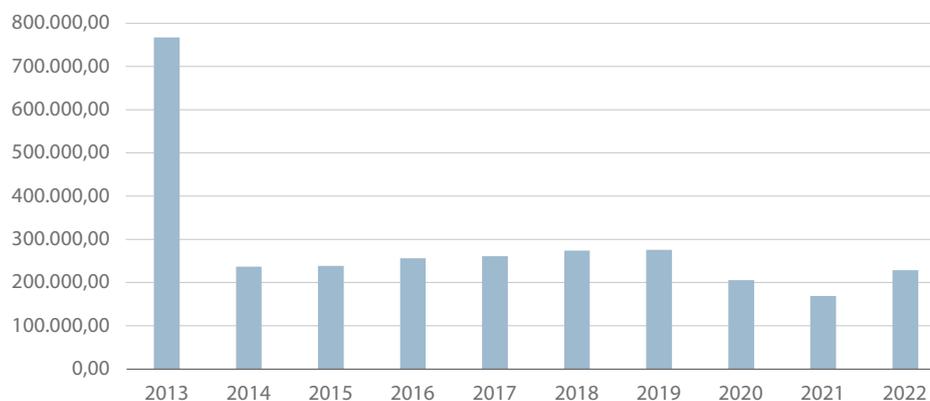
Según el artículo 16 del Decreto 18/1985, los contribuyentes presentarán de forma telemática la autoliquidación del impuesto correspondiente a los premios satisfechos durante cada semestre natural, del día 1 al 25 del mes siguientes a dicho periodo, mediante el modelo 046.

Pasemos a tomar en consideración los datos de recaudación para tratar de comprender mejor la importancia real de esta figura propia. Comencemos por traer a colación los derechos reconocidos netos en esta última década y su variación interanual:

Ejercicio	Recaudación total Impuesto sobre los premios del juego del bingo	Variación
2013	767.516,11	-
2014	236.797,28	▽ 0,69
2015	238.490,94	△ 0,01
2016	256.278,07	△ 0,07
2017	261.079,27	△ 0,02
2018	273.669,81	△ 0,05
2019	275.550,92	△ 0,01
2020	205.488,01	▽ 0,25
2021	169.029,72	▽ 0,18
2022	228.601,84	△ 0,35

(Euros. Elaboración propia a partir de los datos extraídos de la Cuenta General de la Región de Murcia de los distintos ejercicios publicadas en su portal web)

Llevados esos datos a una representación gráfica obtendríamos el siguiente resultado:



98 En su redacción originaria, vigente hasta al 31 de diciembre de 1994, el tipo de gravamen era del 10 por 100.

La razón del desplome que se produce en la recaudación a partir del ejercicio 2014 la encontramos en la ya citada Ley 14/2012, que modificó distintos elementos de la tributación del Impuesto regional<sup>99</sup>. Y, al igual que en el caso del Principado de Asturias, y por la misma razón, la pandemia de COVID-19, en los ejercicios 2020 y 2021 la recaudación sufrió un retroceso, aunque en 2022 se recuperó un poco.

Si analizamos la totalidad de las figuras propias de la Región de Murcia, junto al Impuesto sobre los premios del juego del bingo existen otras cinco: el recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos<sup>100</sup>, el Impuesto sobre las emisiones de gases contaminantes a la atmósfera, el Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales y el Canon de saneamiento. No hemos podido acceder a los datos del canon de saneamiento ni al desglose de la partida correspondiente a los impuestos medioambientales. El cuadro de derechos netos reconocidos sería el siguiente:

Año	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre actividades económicas	Impuestos medioambientales	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
2013	1.278.371,13	4.967.778,21	767.516,11
2014	4.703.021,88	572.127,41	236.797,28
2015	4.324.943,96	2.327.931,91	238.490,94
2016	3.834.905,66	1.907.706,44	256.278,07
2017	2.563.567,95	1.950.141,07	261.079,27
2018	2.094.765,37	2.462.805,56	273.669,81
2019	4.093.884,35	2.809.196,94	275.550,92
2020	2.259.551,08	2.335.131,53	205.488,01
2021	4.650.213,38	2.878.749,86	169.029,72
2022	4.174.322,64	3.340.051,55	228.601,84

(Euros. Elaboración propia a partir de los datos extraídos de la Cuenta General de la Región de Murcia de los distintos ejercicios publicadas en su portal web)

Los derechos netos totales reconocidos por tributos propios en la Región de Murcia, sin contar el canon de saneamiento, y el porcentaje que representa el impuesto que nos ocupa sobre ese montante sería:

99 Hasta el ejercicio 2014, los derechos netos reconocidos fueron bastante superiores. En 2013 ascendieron a 767.516,11 euros; en 2012 a 1.363.457,65 euros; en 2011 a 1.766.394,10 euros; y en 2010 a 2.351.183,78 euros.

100 Con efectos 1 de enero de 2023, el hecho imponible de esta exacción pasó a tener carácter estatal tras la creación del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, estando regulado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de *residuos y suelos contaminados para una economía circular*. A pesar de ser estatal, se prevé la cesión de su recaudación y de las competencias de gestión a las Comunidades Autónomas. Según explica la exposición de motivos del texto legislativo, el Estado se vio obligado a adoptar esta medida para trasponer la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos; este tipo de figura impositiva "que recaee sobre los residuos destinados al depósito o incineración está ya vigente en varias comunidades autónomas. Sin embargo, la falta de armonización en los elementos configuradores de los diversos impuestos autonómicos y el hecho de que algunas comunidades autónomas hayan hecho uso de estas figuras impositivas y otras no, debilita la efectividad de este instrumento de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión Europea e implica un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes, dificultando la aplicación de las normas".

Ejercicio	Recaudación total ingresos propios (Excluido canon de saneamiento)	Porcentaje que representa el Impuesto sobre los premios del juego del bingo
2013	7.013.665,45	11%
2014	5.511.946,57	4%
2015	6.891.366,81	3%
2016	5.998.890,17	4%
2017	4.774.788,29	5%
2018	4.831.240,74	6%
2019	7.178.632,21	4%
2020	4.800.170,62	4%
2021	7.697.992,96	2%
2022	7.742.976,03	3%

(Euros. Elaboración propia)

Tras la caída en los ingresos que supuso la modificación operada por la Ley 14/2012, la recaudación del impuesto sobre los premios del juego del bingo nunca ha superado el 6 por 100, estando actualmente situada en el 3 por 100, sin contar con los ingresos del canon de saneamiento. Es decir, representa un recurso mínimo para la Comunidad Autónoma.

## 2. Territorios históricos del País Vasco y Navarra

### 2.1. Introducción

La Disposición Adicional Primera de nuestro texto constitucional dispone:

“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.

La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.”

Habrà que acudir por lo tanto a la Normativa Foral para ver el estado de la cuestión en estos territorios.

### 2.2. Análisis de los impuestos en vigor en los territorios vascos

En cumplimiento del mandato constitucional transcrito en el apartado anterior, el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, establece que las “Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con

el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma”. La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con las Comunidad Autónoma el País Vasco dedica la Sección 13ª del Capítulo I a los Tributos sobre el juego, regulando en su artículo 36 el “Impuesto sobre actividades del juego” y en el artículo 37 “Otros tributos sobre el juego”; en el apartado 1 de este segundo precepto citado dispone:

“Uno. El resto de los tributos que recaen sobre el juego tienen el carácter de tributos concertados de normativa autónoma, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco. Se aplicará la misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo.”

Pero el País Vasco no tiene aprobado ningún impuesto específico que grave los premios del juego del bingo.

### 2.3. Análisis de los impuestos en vigor en Navarra

En el caso de Navarra, el impuesto sobre los premios obtenidos en el juego del bingo tiene carácter local en base a la habilitación competencial para regular la materia concerniente a las Haciendas Locales que viene concretada en el artículo 46.1 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

Tal y como dispone la letra c) del artículo 179 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, en su redacción originaria, forma parte del Impuesto sobre Gastos Suntuarios, siendo sujetos pasivos “las personas premiadas en el juego del bingo, sin perjuicio del deber de la empresa organizadora de retener en fuente la deuda tributaria correspondiente” (artículo 180.c) de la Ley Foral 2/1995). La base imponible será el importe del premio (artículo 181.c) de la Ley Foral 2/1995) y el tipo de gravamen será fijado por las respectivas Ordenanzas municipales, no pudiendo exceder del 10 por 100 (artículo 182.c) de la Ley Foral 2/1995). El devengo se producirá en el momento de hacer efectivo el premio (artículo 183.c) de la Ley Foral 2/1995), siendo competencia de las entidades locales de Navarra la gestión, recaudación e inspección (artículo 59 de la Ley Foral 2/1995). Es un tributo que se configura como voluntario, al prever el artículo 132.2 de la Ley Foral 2/1995 que “los Ayuntamientos podrán establecer y exigir, de acuerdo con esta Ley Foral, sus disposiciones de desarrollo y las correspondientes ordenanzas fiscales, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios”.

Sin embargo, la Ley Foral 22/2020, de 29 de diciembre, de modificación de la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra, suprimió el gravamen con efectos 1 de enero de 2021. El artículo 1, apartados del dieciocho al veintidós, derogó todas las previsiones sobre la exacción local vinculada a los premios del juego del bingo. No hay explicación alguna en la exposición de motivos de la norma.



# CAPÍTULO VI

El impuesto sobre  
actividades de juego





# 1. Creación y regulación a través de la Ley 13/2011, de 27 de mayo

## 1.1. Introducción

La materia imponible del impuesto que nos ocupa nos mueve a efectuar una primera lectura de nuestro Texto Constitucional (en adelante, CE). De la misma se desprende que el juego no es competencia exclusiva del Estado (artículo 149.1 CE), de tal forma que puede ser ejercida por las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), en virtud de sus respectivos Estatutos (artículo 149.3 CE). Todas ellas, tanto las de régimen común como las forales, han asumido competencias sobre juegos, apuestas y casinos, circunscribiéndose, como no podía ser de otra forma, a su ámbito territorial, aunque solo los Estatutos de Autonomía de Andalucía, Aragón, Canarias, Castilla y León, Cataluña y Extremadura lo adviertan así expresamente<sup>101</sup>. Cuando el espectro se amplía y la esfera pasa a ser estatal o supra autonómica, es al Estado al que concierne legislar. Así lo hizo en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, con la que se intenta dar respuesta, según se hace constar en el apartado I de su Preámbulo, a los posibles problemas y controversias derivados de la irrupción de las apuestas y juegos interactivos a través de internet, con la consiguiente desaparición de las barreras territoriales propias del comercio o mercado tradicional<sup>102</sup>.

101 Véanse sobre este aspecto la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía (artículo 81.1), la Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón (artículo 71.50.ª), la Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias (artículo 10.1.26), la Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias (artículo 128), la Ley Orgánica 8/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Cantabria (artículo 24.25), la Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha (artículo 31.1.21.ª), la Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León (artículo 70.1.27.ª), la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (artículo 141), la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana (artículo 49.1.31.ª), la Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Extremadura (artículo 9.44), la Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia (artículo 27.veintisiete), la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears (artículo 30.29), la Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía de La Rioja (artículo 8.Uno.10), la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid (artículo 26.1.1.29), la Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía para la Región de Murcia (artículo 10.Uno.22), la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra (artículo 44.16) y la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco (artículo 10.35).

102 Como se indica en el apartado II del mencionado Preámbulo, esta ley da respuesta al mandato dado al Gobierno, “en el ámbito nacional, en la Disposición adicional vigésima de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información y, en el ámbito comunitario, en la Resolución del Parlamento Europeo de 10 de marzo de 2009 sobre la integridad de los juegos de azar en línea”.

En opinión de Pérez-Fadón Martínez, J.J., “Tributación actual del juego en España”, *Carta Tributaria*, núm. 23, febrero de 2017, consultada *on line* el 30 de agosto de 2023: [https://www.smarteca.es/my-reader/SMT2015107\\_00000000\\_20170201000000230000?fileName=content%2FEX0000117855\\_20170118.HTML&location=pi-88&publicationDetailsItem=SystematicIndex](https://www.smarteca.es/my-reader/SMT2015107_00000000_20170201000000230000?fileName=content%2FEX0000117855_20170118.HTML&location=pi-88&publicationDetailsItem=SystematicIndex), el legislador español opta por el modelo finlandés, de forma que ante la imposibilidad de gravar todo el juego telemático se prefiere establecer una delimitación o “corralito” de juego permitido y legal con garantías plenas para los jugadores y los operadores, contemplando además sanciones para los no autorizados a ejercer dichas actividades en ese país. Esto, según el autor, les dio buenos resultados, frente a la postura de otros países, como Estados Unidos, que decidieron prohibir totalmente este tipo de juegos.

Ciertamente, el objeto de esta ley no es otro que la normación, en sus distintas modalidades, de la actividad de juego desarrollada en un ámbito estatal o superior al de una Comunidad Autónoma, (artículo 1, párrafo primero), si bien particularmente “cuando se realice a través de canales electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos, en la que los medios presenciales deberán tener un carácter accesorio, así como los juegos desarrollados por las entidades designadas por esta Ley para la realización de actividades sujetas a reserva, con independencia del canal de comercialización de aquéllos<sup>103</sup>” (artículo 1, párrafo segundo).

Dividida en siete títulos, en los que se ordenan y regulan los distintos aspectos de la actividad de juego (la protección de los consumidores, el control de los operadores, los derechos y obligaciones de los participantes, las competencias del actual Ministerio de Hacienda y Función Pública y de otros entes públicos, el régimen sancionador administrativo, etc.), nuestra atención se va a centrar en el último de ellos, el VII “Régimen Fiscal”, pues en su seno nace, en un contexto de crisis económica, la figura impositiva sobre actividades de juego, con visos de cesión a las CCAA.

Su entrada en vigor tuvo lugar el 29 de mayo de 2011, día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (disposición final undécima).

## 1.2. Elementos configuradores del impuesto

Todos los elementos estructurales o configuradores de este tributo encuentran acomodo a lo largo de los siete primeros apartados que conforman el artículo 48 del ya aludido texto normativo.

No obstante, dado que lo que nos interesa es la atribución de parte de la recaudación a los entes autonómicos y la predicada cesión de competencias normativas sobre los tipos de gravamen, nos limitaremos, en un primer momento, a efectuar un rápido y sucinto recorrido por el esquema de liquidación del impuesto.

Siguiendo este discurrir podemos afirmar que conforman su hecho imponible la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal reguladas en el artículo 2.1<sup>104</sup>, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales

103 Indica Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas de juego: aspectos relevantes*, op. cit., pp. 152 y 153, que, salvo en lo relativo a los juegos sujetos a reserva, las actividades sometidas a la Ley 13/2011 son las mismas que las vinculadas a la tasa regulada por 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, o a las recogidas en el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de Tasas Fiscales. La única diferencia radica en que la Ley de 2011 se circunscribe principalmente al juego *on line* y las otras dos normas citadas se limitan a los canales presenciales.

104 La letra de este precepto nos indica que se han de incluir en el ámbito de aplicación de la ley:

- a) Las actividades de juego de loterías, apuestas y otras cualesquiera, en las que se arriesguen cantidades de dinero u objetos económicamente evaluables en cualquier forma, sobre resultados futuros e inciertos, y que permitan su transferencia entre los participantes, con independencia de que predomine en ellos el grado de destreza de los jugadores o sean exclusiva o fundamentalmente de suerte, envite o azar.
- b) Las rifas y concursos, en los que la participación se realiza mediante una contraprestación económica.
- c) Los juegos de carácter ocasional, que se diferencian del resto de los juegos previstos en los apartados anteriores por su carácter esporádico.

contempladas en el artículo 2.2.c), desarrolladas igualmente en la esfera estatal, pese a la exclusión del concepto de juego<sup>105</sup>. Y todo ello sin perjuicio de los regímenes forales de Concierto y Convenio Económico vigentes, respectivamente, en el País Vasco y en Navarra (disposición final décima Ley 13/2011), y de lo dispuesto en los Tratados Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Así reza en el apartado 1 del artículo 48, que se complementa con los supuestos de no sujeción del apartado 2<sup>106</sup>.

Como regla general, el devengo, o momento en el que se entiende perfeccionado el hecho imponible, se producirá con la autorización, celebración u organización. Cuando se extiendan a períodos temporales, el devengo tendrá lugar el 1 de enero, salvo el año en el que se obtenga la autorización en el que se producirá en dicha fecha<sup>107</sup> (artículo 48.3).

La ley instituye en el apartado 4 del aludido precepto como contribuyentes a las personas físicas, jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que organicen o desarrollen las actividades gravadas<sup>108</sup>.

d) Las actividades de juego transfronterizas, esto es, las realizadas por las personas físicas o jurídicas radicadas fuera de España que organicen u ofrezcan actividades de juegos a residentes en España.

Se incluyen asimismo (...) las actividades de publicidad, promoción y patrocinio relativas a las actividades de juego relacionadas en el presente apartado”.

Por otra parte, es en el artículo 3 de la Ley 13/2011 en el que encuentran acomodo las definiciones de los distintos tipos de juego.

Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas...*, op. cit., pág. 154, puntualiza que la aprobación de la Orden HAP/1370/2014, de 25 de julio, por la que se aprueba la reglamentación básica del juego de máquinas de azar, conllevó que su desarrollo de forma *on line* a través de tales máquinas se recogiera asimismo en el catálogo contemplado en la Ley de referencia.

Aunque entendemos que es una interpretación perfectamente válida, las máquinas de azar no están relacionadas en la norma que nos atañe.

105 La coincidencia con el hecho imponible de la tasa creada en el Real Decreto-ley 16/1977, motivó, como hace saber Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas...*, op. cit., p. 153, que la disposición final quinta de la Ley de regulación del juego modificara tanto el apartado primero del artículo tercero del Real Decreto-ley aludido, como el artículo 36 del Decreto 3059/1966, excluyendo de sus presupuestos de hecho los juegos sujetos al Impuesto sobre actividades de juego (en adelante, IAJ).

Como curiosidad señalaremos que dicha disposición erra por duplicado en sus dos apartados, ya que alude a la Ley 11/2011 en lugar de a la Ley 13/2011 de regulación del juego.

106 El artículo 48.2 declara la no sujeción de los juegos de lotería de ámbito estatal, independientemente del operador que los organice, ya sea público o privado.

Por su parte, la disposición adicional primera. Uno de la Ley concreta que la “Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) son los operadores designados para la comercialización de los juegos de loterías regulados en esta Ley”. Tales juegos tampoco estarán sujetos al cumplimiento de las obligaciones del Título III de la Ley 13/2011, dedicado a la regulación de los títulos habilitantes.

107 Sobre la aplicación retroactiva de la Ley 13/2011 a las empresas operadoras de juego *on line* véase Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas...*, op. cit., p. 156.

Zornoza Pérez, J. J., y Báez Moreno, A., “El Impuesto sobre Actividades de Juego”, en AAVV, *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar*, La Ley, Madrid, 2012, p. 638, resaltan que la naturaleza del impuesto, periódico o instantáneo, penderá de que las rentas obtenidas por el operador de juego sean ocasionales o recurrentes.

108 Zornoza Pérez, J. J., y Báez Moreno, A., “El Impuesto sobre...”, op. cit., pp. 648-650, deducen de este apartado que la condición de contribuyente no depende de que el operador de juego que obtiene las rentas sea o no residente, en consonancia también con el artículo 2.1.d) de la Ley 13/2011, aventurando en este sentido problemas de fiscalidad internacional, sin perjuicio de lo cual recuerdan el contenido del artículo 2 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Este artículo en líneas generales declara la aplicación del Convenio a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio por cada uno de los Estados contratantes, así como a los de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a su firma. Así pues, la consecuencia no puede ser otra que la aplicación de los Convenios vigentes, dado que en ellos se considera como impuesto sobre la renta cualquiera que grave la totalidad o parte de la misma. Añaden tales autores que la aplicación del IAJ a personas o entidades no residentes exigirá comprobar si tienen o no un establecimiento permanente en España, pues en caso contrario difícilmente podrá exigirse el gravamen.

Da entrada también la ley instituye en el apartado 5 a la figura del responsable solidario, obligado tributario que se coloca junto al deudor principal con una función de aseguramiento del crédito (artículo 41.1 LGT). Al responder indistintamente con el deudor principal, Hacienda podrá reclamarle la deuda en caso de falta de pago voluntario por aquel (artículo 175.1 LGT). *Grosso modo* lo serán aquellas personas que ofrezcan actividades de juego u obtengan beneficios de estas, sin haber constatado que los operadores, independientemente del territorio en el que se encuentren, cuentan con los necesarios títulos habilitantes. También se considerarán como tal los dueños o empresarios de infraestructuras y los prestadores de servicios de la sociedad de la información cuando debieran razonablemente presumir que estos se utilizan específicamente para la celebración de actividades de juego reguladas en esta Ley, sin haber comprobado la existencia de tales títulos habilitantes <sup>109</sup>.

Respecto a la base imponible, entendida como la expresión cifrada del hecho imponible, se constituye de forma distinta según el tipo de juego (de los relatados en el artículo 2.1 ya mencionado). De conformidad con el artículo 6, letras a) y b), puede ser igual a los ingresos brutos (o cantidades totales dedicadas a la participación en el juego o cualesquiera ingresos que se puedan obtener de su organización o celebración) o a los netos (es decir, los ingresos brutos menos los premios satisfechos por el operador a los participantes<sup>110</sup>).

Cuando se trate de apuestas cruzadas o de juegos en los que los sujetos pasivos se limitan a trasladar los montantes jugados a aquellos que los hubieran ganado, la base imponible será igual a las comisiones y a cualquier cantidad por servicios relativos a las actividades de juego pagadas por los jugadores al sujeto pasivo, cualquiera que sea la denominación que se haya empleado.

En las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales será el importe total del valor de mercado de los premios o ventajas ofrecidos a los participantes.

Y, por último, se indica expresamente que cuando se participe en el juego recurriendo a instrumentos de tarificación adicional, la base imponible será el importe de esta (llamada de teléfonos, SMS, etc.),

---

109 Acerca de la laxitud de los términos empleados por el legislador para el esbozo de la responsabilidad solidaria léase Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas...*, *op. cit.*, p. 157.

A tales efectos conviene tener presente que a pesar de que la Ley 13/2011 señala que en la página *web* de la Comisión Nacional del Juego se puede comprobar si una actividad cuenta con los títulos habilitantes necesarios para su desarrollo (artículos 7 y 48.5), sus competencias, tras la modificación de la disposición transitoria primera, párrafo primero, por la disposición final sexta de la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia, han pasado a ser ejercidas por la Dirección General de Ordenación del Juego del Ministerio de Consumo, salvo las relacionadas con la gestión y recaudación de las tasas a las que se refiere el artículo 49 de esta Ley, que serán ejercidas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

110 Zornoza Pérez, J. J., y Báez Moreno, A., "El Impuesto sobre...", *op. cit.*, pp. 630, 632 y 657, dada la base y la inexistencia de un mecanismo de repercusión jurídica de la carga tributaria al consumidor final de los servicios de juego remoto, concluyen que se trata de un impuesto directo que recae sobre la renta de los contribuyentes, si bien evidenciando la falta de neutralidad que provoca la configuración de dos bases distintas (ingresos brutos y netos).

No dejan de recalcar asimismo lo controvertido que resulta recurrir a los ingresos brutos como parámetro de cuantificación, ya que no se tendrán en cuenta a la hora de reducir la base el valor de los premios en dinero o en especie. En algunos casos se logra compensar con una disminución del tipo de gravamen, caso de las apuestas mutuas hípicas o de las rifas declaradas de utilidad pública o benéficas, pero en otros el tipo es casi igual al de las modalidades de juego que emplean como base los ingresos netos.

excluido el impuesto indirecto correspondiente<sup>111</sup> (IVA, IGIC o IPSI<sup>112</sup>). No obstante, se entenderá que dicha tarifación será la cuantía dedicada a la participación en el juego, excluido el coste de la llamada conforme a criterios de mercado, cuando resulte de aplicación el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sin que se tengan en consideración los impuestos indirectos que graven tales operaciones<sup>113</sup>.

Del dictado normativo sorprende que, siendo la base imponible uno de los elementos de cuantificación tributaria de mayor relevancia, la ley no diga expresamente cuál es la que corresponde al resto de las actividades de juego. Efectivamente, se debe esperar hasta la regulación del tipo de gravamen para que el legislador desvele cómo se ha de conformar la base de imposición en cada una de ellas.

Señala al respecto el apartado 7.1 que los tipos aplicables serán:

- 1.º En el caso de apuestas deportivas del Estado, el 22 por ciento sobre los ingresos brutos, definidos en el apartado 6.a).
- 2.º A las apuestas deportivas mutuas, de contrapartida y cruzadas; apuestas hípcas mutuas y de contrapartida; otras apuestas mutuas, de contrapartida y cruzadas, se aplicará el 20 por ciento sobre los ingresos netos, tal y como los describe el apartado 6.b).
- 3.º En las rifas el tipo será de un 20 por ciento sobre los ingresos netos, salvo las declaradas de utilidad pública o benéfica que tributarán al 5 por ciento de la misma base imponible.
- 4.º En los concursos y otros juegos se exigirá el 20 por ciento sobre los ingresos netos<sup>114</sup>.
- 5.º Y para las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales se aplicará un 10 por ciento sobre la base imponible calculada conforme a lo dispuesto en el apartado 6 de este artículo.

111 Orón Moratal, G., "Régimen fiscal del juego remoto", en AAVV, *La consolidación del juego on line: Realidades y Deseos*, Fundación Codere, Thomson Reuters Aranzadi, Valencia, 2011, pp. 92-93, refiriéndose al proyecto de ley de regulación del juego, puso de manifiesto que de mantenerse la redacción de la norma, como así ha sido, podría entrar en contradicción con la Ley del IVA, "que además el propio proyecto de ley modifica para adecuar la exención en el IVA de las actividades que constituyan los hechos imposables de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias".

En efecto, la disposición final séptima.1 de la Ley 13/2011 modifica la redacción del artículo 20.Uno.19.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de tal forma que se declaran exentas: "Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imposables de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias".

112 En la tarifación adicional se repercutirá el tipo general de IVA del 21 por 100 si las actividades de juego se realizan en el territorio de aplicación del IVA español (artículos 3 y 90 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre), el tipo general del 7 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario, si la participación en el juego tiene lugar en las Islas Canarias [artículo 3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas fiscales y administrativas] o el 10 por 100 del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación si aquella se produce en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla (artículos 2 y 18.1 de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla).

113 Realmente el último párrafo del apartado 6 del artículo 48 no hace referencia a este precepto, sino que alude al artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Norma derogada por la Ley 27/2014, arriba mencionada. Aunque no sea una cuestión de extraordinaria relevancia, lógicamente un lector poco avezado en materia financiera y tributaria puede caer en el error de pensar que dicho texto refundido está vigente. De ahí que no estaría de más pedir al legislador que depure su técnica legislativa, pues no se podrá objetar el poco tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la vigente ley reguladora del beneficio de las sociedades mercantiles, ni que la Ley 13/2011 no haya sufrido ninguna reforma desde su promulgación. Una lectura del texto normativo en el Boletín Oficial del Estado basta para desdecir tal apreciación.

114 Suberbiola Garbizu, I., en su obra *Tributación de las máquinas de juego...*, *op.cit.*, p. 158, deja constancia de que el tipo de gravamen aplicable a las máquinas de azar o slots *on line* es el aplicable a la categoría genérica "otros juegos", o sea, el 20 por 100 (o el 10 por 100 si las operadoras tienen su residencia fiscal en Ceuta y Melilla) de los ingresos netos.

Si las operadoras tuvieran su residencia fiscal en Ceuta o Melilla, el apartado 7.2 modifica los porcentajes de gravamen de algunas de las actividades de juego reseñadas. Así para las del número 2.º se prevé un tipo del 10 por 100 sobre los ingresos netos. En las rifas se exigirá un tipo del 10 por 100 sobre los ingresos netos, salvo que sean reconocidas de utilidad pública o benéfica, en cuyo caso se aplicará un 2,5 por 100. Por último, para las combinaciones aleatorias del número 5.º se fija un tipo del 5 por 100.

La norma cierra el apartado dedicado al tipo de gravamen, señalando que:

“3. Las Comunidades Autónomas, respecto de las actividades que sean ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por este impuesto con residencia fiscal en su territorio, podrán elevar los tipos del impuesto, hasta un máximo del 20 por ciento de los tipos establecidos en este apartado, incremento que se aplicará, exclusivamente, sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en el territorio de la Comunidad Autónoma que eleve los tipos”.

Se atribuyen, por tanto, competencias normativas a los entes autonómicos para que en el ejercicio de su poder tributario originario de segundo grado puedan modificar, alzándolas, las alícuotas de gravamen señaladas en el apartado 7, siempre y cuando los operadores de las actividades de juego tengan fijada su residencia fiscal en su territorio<sup>115</sup>. Las reglas son que el incremento nunca supere el 20 por 100 de los tipos establecidos y que el porcentaje aprobado por la Comunidad Autónoma solo se aplique a la base imponible que corresponda a la participación en el juego de las personas que residan fiscalmente en ella<sup>116</sup>.

Por otro lado, el artículo 48.10 de la Ley 13/2011 añade que la Ley de Presupuestos podrá modificar la base imponible y los tipos de gravamen del impuesto. Aunque la norma es clara y da cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 134.7 de la Constitución<sup>117</sup>, nos vamos a permitir la licencia de concretar que la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá alterar las alícuotas de los apartados 7.1 y 7.2 de dicho precepto, en tanto que las autonómicas podrán modificar los tipos propios que aprueben los entes subcentrales, plegándose al dictado del apartado 7.3, igualmente analizado, siguiendo de esta forma el aforismo latino *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

115 La residencia fiscal viene determinada para las personas naturales en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Sus artículos 9 y 10 determinan cuándo una persona física reside habitualmente en territorio español y el artículo 72 sienta las reglas para fijar dicha residencia en el territorio de una Comunidad Autónoma. En cuanto a las personas jurídicas es el artículo 8 de la Ley 27/2014 el que contiene las normas sobre residencia y domicilio fiscal de aquellas. Dado que no es un tributo cedido no hay pautas para asignar a una entidad una residencia o domicilio en un territorio autonómico.

116 Esta competencia puede ser ejercida igualmente en los Territorios Forales de País Vasco y Navarra, tras la modificación, respectivamente, del Concierto Económico por la Ley 27/2014, de 21 de abril, y del Convenio Económico aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, el 25 de junio de 2015. Véase sobre el particular Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas de juego...*, *op. cit.*, pp. 158-159. Zornoza Pérez, J. J., y Báez Moreno, A., “El Impuesto sobre...”, *op. cit.*, pp. 633 y 664, evidencian que, a diferencia de otros modelos de *Gross Profit Tax* en los que existe un tipo de gravamen único sobre el beneficio, la Ley 13/2011 establece hasta seis tipos distintos según la modalidad de juego de que se trate, con el agravante de que pueden ampliarse por las CCAA si estas emplean la facultad que les otorga el artículo 48.7 de dicha norma. Añaden que en condiciones normales no cabría ninguna duda respecto a que ese incremento es un recargo, según el artículo 12 de la LOFCA; aunque no dejara de ser anómalo, dado que a la luz de este precepto los recargos autonómicos no tienen por qué ser autorizados por la normativa estatal.

117 El artículo 134.7 de la Constitución Española determina que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos, pero sí modificarlos “cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea”.

Dicho lo cual, no podemos pasar por alto lo dispuesto en la disposición adicional quinta de la Ley 13/2011, de conformidad con la cual: “Las referencias que en esta Ley se hacen a las Comunidades Autónomas incluirán, cuando proceda, a las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, en relación con las competencias que en materia de juego tienen atribuidas”.

Concretamente, el artículo 21.1.21 de la Ley Orgánica 1/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Ceuta, le atribuye competencias sobre casinos, juegos y apuestas, añadiendo el apartado 2 de dicho precepto que las mismas comprenderán “las facultades de administración, inspección y sanción, y, en los términos que establezca la legislación general del Estado, el ejercicio de la potestad normativa reglamentaria”.

Los artículos 21.1.21 y 21.2 de la Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Melilla, son una reproducción mimética de los preceptos referidos en el párrafo inmediatamente anterior, lo que, a nuestro juicio, se traduce en la atribución a estas ciudades de la potestad para elevar los tipos de gravamen vía Ordenanzas.

### 1.3. Otros aspectos relacionados con su aplicación

Los últimos apartados del consabido artículo 48 regulan distintas cuestiones relativas a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del impuesto.

Así, el apartado 8 sienta que cuando las actividades sean anuales o plurianuales, dicho tributo habrá de declararse y autoliquidarse trimestralmente, en el plazo del mes siguiente a la finalización de cada trimestre<sup>118</sup>. No obstante, será liquidado administrativamente, en el caso de juegos celebrados de forma ocasional. Cuando se produzca el devengo con la celebración u organización de la actividad de que se trate, se practicará una liquidación provisional en función de los ingresos que se estimen, a cuenta de la que con carácter definitivo se practique una vez acreditados los ingresos definitivos obtenidos, en el plazo de veinte días desde el fin de la actividad.

Actualmente, es el titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública quien “determinará, reglamentariamente, el lugar, forma, plazos e impresos para la autoliquidación y el pago de la deuda tributaria, así como los supuestos en que deba realizarse de forma telemática<sup>119</sup>”.

118 Para Zornoza Pérez, J. J., y Báez Moreno, A., “El Impuesto sobre...”, *op. cit.*, p. 640, no tiene sentido el diseño de un impuesto periódico, con una liquidación trimestral, fijándose el devengo el 1 de enero, pues ello supone desconocer el significado de dicho elemento, tal y como lo recoge el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

119 A este respecto, véase la Orden EHA/1881/2011, de 5 de julio, por la que se aprueba el modelo 763 de autoliquidación del IAJ en los supuestos de actividades anuales o plurianuales, se determina la forma y plazos de su presentación y se regulan las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática y se modifica la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Advierte Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas de juego...*, *op. cit.*, pp. 163-164, que las diputaciones forales vascas han aprobado, siguiendo la letra del artículo 36 del Concerto Económico, modelos de declaración e ingreso similares a los del territorio común, no difiriendo sustancialmente en los plazos de los aprobados por el Estado. Véase en este sentido la Orden Foral de Álava 673/2014, de 30 de octubre, la Orden Foral de Guipúzcoa 445/2014, de 28 de julio y la Orden Foral de Vizcaya 1373/2014, de 26 de junio. Las dos primeras aprueban los modelos 763 y la última el modelo 043-J del IAJ. Por su parte, Navarra aprueba el modelo 763 a través de la Orden Foral 9/2015, de 12 de agosto.

La aplicación del impuesto, advierte el apartado 9, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los Estatutos autonómicos y en las leyes de cesión de tributos que se aprueben<sup>120</sup>.

### 1.3.1. Un punto y aparte acerca del destino del dinero recaudado

Advierte la norma que la recaudación obtenida por el gravamen que recae sobre los ingresos procedentes del juego efectuado mediante métodos electrónicos, informáticos o telemáticos del artículo 3.h) de la Ley 13/2011 se distribuirá a las CCAA en proporción a las cantidades jugadas por los residentes en cada una de ellas (apartado 11). Se ha de tener igualmente presente que les ha de corresponder en exclusiva el aumento de recaudación derivado de la aplicación a los residentes en su ámbito territorial de los tipos incrementados que hayan aprobado, siguiendo los dictados del apartado 7.3 del artículo 48<sup>121</sup>.

Dicho lo cual, hemos de señalar que se atribuirá solo al Estado lo recaudado por el gravamen sobre las apuestas mutuas deportivo-benéficas e hípcas estatales, incluso si se efectúan a través de sistemas electrónicos, informáticos o telemáticos<sup>122</sup>.

La recaudación obtenida por las apuestas deportivo-benéficas en el supuesto contemplado en el apartado 7.1 de este artículo, se afecta a las obligaciones establecidas en el artículo 1 del Real Decreto 419/1991, de 27 de marzo, por el que se regula la distribución de la recaudación y premios en las apuestas deportivas del Estado y otros juegos gestionados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, aplicándose al presupuesto de ingresos del Estado<sup>123</sup>. Este precepto, modificado por el artículo único del Real Decreto 403/2013, de 7 junio, señala que el importe obtenido por la recaudación del IAJ en relación con las apuestas mutuas deportivas a que aluden el artículo 48.11 y la disposición adicional tercera de la Ley 13/2011<sup>124</sup>, será distribuido por el Consejo Superior de Deportes de la siguiente forma:

120 Véase sobre el particular la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y las leyes de cesión aprobadas para cada Comunidad Autónoma de régimen común el 16 de julio de 2010, numeradas del 16 al 30.

Habría que aludir igualmente al sistema de Concierto Económico por el que se ordenan las relaciones tributarias entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, y al Convenio Económico que rige entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

121 El importe de la recaudación se pondrá trimestralmente a disposición de las CCAA mediante operaciones de tesorería, cuyo procedimiento se determinará reglamentariamente.

122 El apartado V del Preámbulo de la Ley 13/2011 señala: "(...) se regula la participación de las Comunidades Autónomas en el nuevo impuesto del juego mediante la cesión de la recaudación obtenida por el gravamen correspondiente a los ingresos por el juego de los residentes en cada Comunidad, reservándose el Estado lo recaudado por cuenta de los jugadores no residentes en España y por lo que corresponda a las apuestas mutuas deportivas estatales y las apuestas mutuas hípcas estatales".

123 Aclara la norma que a estos efectos se estimarán apuestas mutuas deportivo-benéficas las apuestas mutuas deportivas comercializadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado hasta la efectiva constitución de la Sociedad Estatal del mismo nombre por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre de 2010, que reordena la actividad de la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado. La misma se encuentra adscrita en la actualidad al Ministerio de Hacienda y Función Pública. Véase <https://www.selae.es/es/web-corporativa/quienes-somos/la-empresa/sociedad-estatal-loterias-y-apuestas-del-estado>, consultada por última vez el 7 de julio de 2023.

124 El apartado Tres de esta disposición adicional añade que las cantidades libradas a los distintos beneficiarios tendrán la consideración de entregas a cuenta de la recaudación que finalmente se obtenga en cada ejercicio presupuestario por el impuesto referido. Finalizado el correspondiente ejercicio, se realizará la liquidación definitiva de forma que, si el importe de las entregas a cuenta resultara de cuantía inferior a la recaudación efectiva del ejercicio presupuestario por el IAJ, se generará un crédito por la diferencia. En caso contrario se procederá a descontar la diferencia de las entregas a cuenta a efectuar en el ejercicio.

- a) El 49,95% para las Diputaciones Provinciales, a través de las respectivas Comunidades Autónomas.
- b) El 45,50% para la Liga Nacional de Fútbol Profesional.
- c) El 4,55% para la Real Federación Española de Fútbol con destino al fútbol no profesional”.

Aunque los porcentajes y las entidades beneficiarias no cambian, sí hemos de constatar que el apartado Dos de esa disposición adicional tercera ha sufrido una modificación relativamente reciente vía disposición final segunda de la Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte, de forma que ahora se aclara que las alícuotas se aplicarán a la previsión de recaudación por el IAJ en relación con tales apuestas.

Entre los recursos de las provincias se cuentan en efecto sus participaciones en las Apuestas Mutuas Deportivas del Estado. El artículo 147.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, inserto en el Capítulo V de su Título III, les atribuye la naturaleza de subvenciones. Igualmente, relacionadas en el artículo 2.1.d) de dicho texto refundido como recursos de las haciendas de las entidades locales.

En cualquier caso, no nos parece que sea esta la calificación más acertada. Sustancialmente son transferencias, aunque formalmente la ley les otorgue la consideración de subvenciones<sup>125</sup>.

El resto se reparte entre la Liga Nacional de Fútbol Profesional y la Real Federación Española de Fútbol, que se rigen por la Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte, el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas, y por sus Estatutos y reglamentos sociales. La Liga la conforman sociedades anónimas deportivas y equipos de primera y segunda división “que participan en las competiciones futbolísticas masculinas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal<sup>126</sup>”. La segunda es una entidad asociativa privada de utilidad pública<sup>127</sup>. Aunque no nos corresponde analizar en profundidad esta materia, no queremos dejar de señalar que resulta curioso, y cuando menos discutible, que solo ciertas entidades relacionadas con el popularmente conocido “deporte rey” reciban dinero del Estado, existiendo otras muchas competiciones deportivas. Lo aquí plasmado evidencia que solo las apuestas futbolísticas son rentables para los diferentes agentes, públicos o privados, implicados. En cualquier caso, si ya nos merece un juicio negativo su financiación pública, todavía nos parece más reprochable, desde el punto de vista de la igualdad y la no discriminación, que la misma solo vaya destinada a competiciones en las que participan hombres<sup>128</sup>.

125 Véase al respecto el artículo 2.2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

126 Sobre la naturaleza y régimen jurídico de la Liga Nacional de Fútbol Profesional puede consultarse: <https://www.laliga.com/transparencia/informacion-institucional>

127 La versión de los Estatutos de la RFEF que se encuentra publicada en la *web es de noviembre de 2022*: [https://rfef.es/sites/default/files/estatutos\\_rfef\\_edicion\\_noviembre\\_2022.pdf](https://rfef.es/sites/default/files/estatutos_rfef_edicion_noviembre_2022.pdf), por lo que la referencia a la Ley del Deporte no está actualizada. *Web* consultada por última vez el 4 de octubre de 2023.

La vigente Ley del Deporte dedica su artículo 43 a definir la naturaleza de las federaciones deportivas españolas, en tanto que el artículo 42 agrupa los efectos de la declaración de utilidad pública.

128 Ya en 2017 el grupo parlamentario socialista, aun felicitándose por la inclusión del fútbol femenino en las quinielas, tildó la medida como insuficiente, demandando, a favor de la igualdad en el deporte, la modificación tanto del Real Decreto 419/1991, como del Real Decreto 403/2013 “para que se destine y consigne un porcentaje de distribución de la recaudación obtenida, al desarrollo del fútbol profesional femenino y constituir una comisión específica para la gestión de las aportaciones que con dicha finalidad se deriven de la recaudación obtenida, en cuya composición además del CSD, participen representantes de los equipos de máxima categoría de la *superliga* femenina, así como de las asociaciones que promueven programas y servicios para fomentar fútbol femenino y aumentar el número de mujeres y niñas que lo practican”. Véase el enlace a la noticia publicada por dicho grupo: <https://www.psoe.es/congreso/noticias-congreso/el-psoe-se-felicita-por-la-inclusion-del-futbol-femenino-en-las-quinielas-pero-considera-que-la-medida-no-garantiza-el-retorno-de-los-beneficios-a-los-clubes-femeninos/>

En el presupuesto de gastos del Estado y del Consejo Superior de Deportes se consignarán los correspondientes créditos para pagar las obligaciones aludidas y aquellas a las que se refiere la disposición adicional sexta de esta Ley<sup>129</sup>.

## 2. La atribución del impuesto a las Comunidades Autónomas de régimen común

Ya hemos comentado en el punto anterior que a las CCAA se les asignan competencias normativas sobre los distintos tipos impositivos, en línea con lo dispuesto en el artículo 48.7.3 de la ley, distribuyéndoles además el Estado la recaudación correspondiente al gravamen de los ingresos por los juegos *on line*, en proporción a las cuantías jugadas por los residentes en cada una de ellas.

Dados estos mimbres nos sorprende que ni la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), ni la Ley 22/2009, ya citada, incluyan este impuesto estatal dentro de la cesta de tributos cedidos.

¿Acaso no encaja en la definición de tributo cedido que ofrece la LOFCA en su artículo 10? En absoluto, pues sin duda se trata de una figura creada y regulada por el Estado, de la cual se cede parte de la recaudación a los entes autonómicos, comprendiendo también el ejercicio de competencias normativas en los términos fijados en la ley<sup>130</sup> (artículo 10.1 y 3 LOFCA).

Así pues, ¿por qué no se incluye entre los tributos que pueden ser cedidos a los entes autonómicos? Recordemos que los tributos sobre el juego que aparecen relacionados en el artículo 11.i) de la Ley Orgánica 8/1980 y en el artículo 25.1.e) de la Ley 22/2009 hacen referencia únicamente a las tasas

129 El tenor literal de la disposición adicional sexta es el que sigue: “Reglamentariamente se fijará el porcentaje o su equivalente, aplicable a la recaudación obtenida de las apuestas para determinar la cantidad que será objeto de retorno al Deporte y a las competiciones deportivas organizadas en España, en el caso de las Apuestas Deportivas y de retorno a las sociedades organizadoras de carreras de caballos en España en el caso de las Apuestas Hípicas, todo ello sin perjuicio de lo previsto en la Disposición Adicional tercera. El Real Decreto que desarrolle la presente Ley establecerá asimismo el régimen de participación y distribución que corresponda por las obligaciones de proporcionar los datos y resultados oficiales de las competiciones deportivas y de garantía de la integridad en el desarrollo de las mismas, así como, en el caso de las carreras de caballos, por la propia organización de las carreras y su contribución al mantenimiento de la industria productiva”. El Real Decreto 1613/2011, de 14 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 13/2011, de 27 de mayo, regulación del juego, en lo relativo a los requisitos técnicos de las actividades de juego, y el Real Decreto 1614/2011, de 14 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, en lo relativo a licencias, autorizaciones y registros del juego, no dan cumplimiento, sin embargo, a lo previsto en esta disposición adicional, por lo que lo en ella escrito parece quedar en “agua de borrajas”. La pasividad reglamentaria coadyuva, sin duda, a la falta de materialización de los contenidos previstos en la norma.

130 Ramos Prieto, J., García Martínez, A., Martín Rodríguez, J. M., y Macarro Osuna, J. M., “A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas”, *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 2, 2019, p. 32, consideran que este tributo es susceptible de ser cedido a las CCAA, total o parcialmente, al igual que el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito (en adelante, IDEC) establecido por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas, creados por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, establecido por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, y el Impuesto sobre el valor de extracción de gas, petróleo y condensados, creado por la Ley 8/2015, de 21 de mayo.

estatales sobre los juegos de suerte, envite o azar o sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, cuyos hechos imponible se modificaron precisamente para excluir de su ámbito de aplicación los juegos *on line*.

Para Suberbiola Garbizu la razón se encuentra en el afán centralizador del Estado en una materia: el juego, cuya regulación sustantiva y tributaria estaba ya descentralizada<sup>131</sup>. Esto evidencia que quiera este conservar la aplicación del impuesto en toda su extensión, temeroso quizás también de que el ejercicio del poder tributario autonómico pueda acarrear un incremento de la presión fiscal en este concreto sector.

En cualquier caso, la disposición transitoria sexta de la Ley 13/2011 nos muestra el camino que ha de seguir el Estado en este más que prolongado, y quizás pretendido, ínterin. Conforme a su tenor literal:

“1. Las disposiciones de esta norma que supongan territorialización del rendimiento y competencias normativas o gestoras de las Comunidades Autónomas en este impuesto estatal solo serán aplicables cuando se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento y las modificaciones normativas necesarias para su configuración y aplicación plena como tributo cedido<sup>132</sup>.

2. En tanto no se produzcan las modificaciones del sistema de financiación señaladas en el apartado anterior, el Estado hará llegar a las Comunidades Autónomas, previos los acuerdos en los marcos institucionales competentes, el importe acordado con las Comunidades Autónomas, según lo establecido en el apartado 11 del artículo 48 de esta Ley, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, relativo a la revisión del fondo de suficiencia global<sup>133</sup>.

El cumplimiento de lo señalado en el párrafo anterior se instrumentará por el mismo procedimiento que el indicado en el apartado 11 de artículo 48 de esta Ley”.

Como estos cambios no se han producido aún, técnicamente no puede ser entendido como un tributo cedido, sino que el término correcto sería el de impuesto atribuido o el de impuesto estatal participado. Es el Estado es el que traslada a las autonomías las cuantías correspondientes a este impuesto, conforme a lo recogido en esta disposición transitoria, sin que las CCAA puedan ejercer las competencias normativas en principio asignadas en materia de alícuotas de gravamen.

Curiosamente, la disposición transitoria séptima de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, por la que se crea el Impuesto sobre el Depósito de Re-

131 Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas de juego...*, *op. cit.*, p. 161.

132 Subraya Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas de juego...*, *op. cit.*, pp. 160-161, que lo mismo es predicable de los Territorios Forales en tanto no se produzca una modificación de las Leyes que aprueban el Concierto y el Convenio Económico.

133 Piña Garrido, L., “Los impuestos estatales sobre el juego cedidos a las CCAA: situación tras la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego”, *Carta Tributaria*, núm. 1, 2012, pp. 32-33, se sorprende de que dicha disposición transitoria altere el orden normal del sistema de fuentes que exige para reformar el modelo de financiación autonómico, cediendo un nuevo impuesto creado por el Estado, que se alcance un acuerdo entre este y las CCAA en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, después se reformen la LOFCA y la Ley 22/2009 y que cada ente autonómico decida finalmente si acepta o no la cesión (acuerdo de la Comisión Mixta con el Estado), modificándose el Estatuto de Autonomía correspondiente y aprobándose por el Estado una ley de cesión de tributos en la que se concreten, entre otras cuestiones, las competencias normativas y de gestión que les correspondan.

El apartado 2 otorga relevancia jurídica al simple acuerdo entre gobiernos, negando importancia a las leyes que puedan o no confirmar tales pactos. Según la autora esta minusvaloración del papel del poder legislativo es una constante en las reformas del modelo de financiación autonómico, considerando lamentable que se ponga en evidencia una vez más.

siduos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (artículos 84 a 97), comparte el mismo tenor que la disposición transitoria transcrita. Sin embargo, a pesar de ser muy posterior en el tiempo al IAJ aquel ha sido rápidamente incorporado a la bandeja de tributos cedidos, modificándose tanto el artículo 11 de la LOFCA, como el artículo 25.1 de la Ley 22/2009 por las disposiciones finales cuarta, uno y quinta, uno de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, por la que se establecen normas que faciliten el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y otras disposiciones conexas y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal<sup>134</sup>.

La Ley 7/2022 aborda un espacio que ya había sido tomado por las CCAA. De ahí la necesidad de activar lo dispuesto en el artículo 6.2 de la LOFCA: “Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a estas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”. Los cambios legislativos citados no son más que una consecuencia de ello.

No existe esta voluntad, al menos de momento, respecto al IAJ, al que el Estado se aferra, distribuyéndolo entre las CCAA los montantes que les corresponden.

## 2.1. Los importes satisfechos por el Estado a las CCAA de régimen común con relación al IAJ

La *web* del Ministerio de Hacienda y Función Pública, en el anexo de la Sección I del documento “Las Haciendas autonómicas en cifras” (cuadro 13 o cuadro 17 en 2020), acopia los importes trasvasados a los entes autonómicos por el Estado desde 2012 correspondientes al IAJ, todo ello en aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 de la disposición transitoria sexta de la Ley 13/2011. No obstante, antes de hacer una detallada exposición de las cifras conviene resaltar, por lo que de llamativo tiene, que se recojan en un mismo cuadro el importe de la recaudación real del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), del IDEC y los importes satisfechos a las CCAA por el Estado relativos al tributo arriba aludido.

Las razones, que aparecen convenientemente explicitadas en el apartado 1.3 de la Sección reseñada, tienen que ver, por un lado, con la intermitencia del gravamen sobre el patrimonio en nuestro país y, por otro lado, con la aparición en escena en 2013 del citado IDEC<sup>135</sup>.

*Grosso modo* se nos advierte que, cuando se aprueba la Ley 22/2009, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, había suprimido dicho tributo, limitándose el Estado a compensar a las regiones, con base en lo dispuesto en el artículo 6.2 de la LOFCA. El IP dejó de ser, por tanto, un recurso tributario

134 Igualmente habría que considerar las Leyes 32 a 37 de 27 de diciembre de 2022, por las que se modifican las leyes del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas de Andalucía, Canarias, Cataluña, Comunidad Valenciana, Galicia e Islas Baleares y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

135 Véase:

[https://www.hacienda.gob.es/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformaciónCCAA/Las\\_Haciendas\\_Autonómicas\\_en\\_cifras\\_2016.pdf](https://www.hacienda.gob.es/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformaciónCCAA/Las_Haciendas_Autonómicas_en_cifras_2016.pdf), consultada por última vez el 18 de julio de 2023.

que pudiera incluirse entre los tributos cedidos no sujetos a liquidación, aunque en las correspondientes leyes de cesión mantuviera la aludida condición. Lo anterior desencadenó que su recaudación no computase para el cálculo del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (artículo 9 Ley 22/2009), ni para determinar la capacidad tributaria regulada en el artículo 8 de la Ley 22/2009.

Una vez el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, restablece dicha figura, también con carácter temporal, recupera el estatus de recurso tributario cedido como otros de nueva creación, que no han sido integrados en el bloque de financiación: el IAJ y el IDEC<sup>136</sup>.

Más allá del razonamiento teórico huelga decir que nos interesan principalmente los datos numéricos relativos al tributo objeto de nuestro estudio, de tal forma que nos permitan analizar la evolución de lo recibido por las autonomías de régimen común en el último decenio. Tales cifras son las que se exponen a continuación:

CCAA DE RÉGIMEN COMÚN	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	TOTAL DE CADA CA
 ANDALUCÍA	10.877,35	6.953,64	829,51	5.041,79	18.851,79	19.772,19	22.660,59	27.794,25	20.631,34	<b>133.412,45</b>
 ARAGÓN	1.785,21	1.458,66	1.566,36	628,80	3.710,38	3.321,43	2.856,74	4.316,11	3.661,95	<b>23.305,64</b>
 CANARIAS	2.815,43	1.791,19	1.378,46	743,91	5.204,50	5.215,61	4.839,47	7.559,90	6.061,96	<b>35.610,43</b>
 CANTABRIA	792,88	824,62	853,57	312,72	1.944,75	1.545,10	1.516,31	2.203,50	1.761,51	<b>11.754,96</b>

136 En la Sección I, apartado 1.3, del documento "Las Haciendas autonómicas en cifras", cuyo enlace es el que subsigue: [https://www.hacienda.gob.es/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformaciónCCAA/Las\\_Haciendas\\_Autonómicas\\_en\\_cifras\\_2016.pdf](https://www.hacienda.gob.es/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformaciónCCAA/Las_Haciendas_Autonómicas_en_cifras_2016.pdf), se señala que la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, creó, con efectos 1 de enero de 2013, este último tributo en su artículo 19 con un tipo impositivo cero. El apartado 13 de dicho precepto establece que, en la medida en que el impuesto recaiga sobre hechos imposables gravados por las CCAA y esto produzca una disminución de sus ingresos, se aplicará lo dispuesto en el artículo 6.2 de la LOFCA, es decir, que aquellas CCAA, como Andalucía, Extremadura y las Islas Canarias, que tuvieran establecido este tributo mediante una Ley aprobada con anterioridad a 1 de diciembre de 2012, habrían de recibir una compensación por parte del Estado, minorándose la misma a partir de 1 de enero de 2014 en el importe de la recaudación que se les distribuya de acuerdo con lo previsto en el apartado catorce de dicha norma. El artículo 124 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, modificó la normativa reguladora del IDEC, estableciendo un tipo de gravamen del 0,03%, con efectos 1 de enero de 2014, destinándose la recaudación a las CCAA donde radiquen la sede central o las sucursales de los contribuyentes en las que se mantengan los fondos de terceros gravados. Sin embargo, dicho precepto fue declarado inconstitucional y nulo por la Sentencia del Tribunal Constitucional 211/2015, de 8 de octubre, al no concurrir el presupuesto de la extraordinaria y urgente necesidad que se reclama por el artículo 86.1 de la CE para ese vehículo normativo, sin entrar a valorar la adecuación y oportunidad de la medida que a dicho Tribunal, según declara, no corresponde enjuiciar (fundamento jurídico 7).

CCAA DE RÉGIMEN COMÚN	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	TOTAL DE CADA CA
 CASTILLA-LA MANCHA	2.744,92	1.804,66	1.277,34	810,87	6.314,83	5.395,75	5.850,69	6.675,31	5.783,16	<b>36.657,53</b>
 CASTILLA Y LEÓN	3.355,63	3.206,11	3.575,73	1.280,38	7.402,45	6.825,19	6.043,64	8.075,72	6.825,77	<b>46.590,62</b>
 CATALUÑA	10.107,90	8.813,69	9.522,18	3.849,82	22.496,01	20.455,86	18.126,89	27.720,34	23.429,92	<b>144.522,61</b>
 COMUNIDAD VALENCIANA	6.774,12	5.314,60	4.631,82	2.443,64	15.243,47	13.501,55	11.954,17	17.176,39	15.099,07	<b>92.138,83</b>
 EXTREMADURA	1.418,02	841,11	355,68	496,41	2.468,43	2.456,99	2.033,58	3.098,94	2.576,20	<b>15.745,36</b>
 GALICIA	3.730,97	3.368,12	3.401,41	1.409,83	7.578,86	7.148,97	6.245,63	8.402,17	7.036,15	<b>48.322,11</b>
 ISLAS BALEARES	1.464,72	1.240,63	1.381,24	563,56	3.624,79	3.509,84	3.426,74	4.869,64	3.881,84	<b>23.963,00</b>
 LA RIOJA	439,36	556,64	692,42	178,58	1.056,42	914,55	754,71	1.181,84	1.018,21	<b>6.792,73</b>
 MADRID	8.893,87	9.270,06	12.255	3.762,33	24.017,33	20.314,75	18.165,38	27.416,09	21.191,71	<b>136.016,46</b>
 PRINCIPADO DE ASTURIAS	1.420,57	1.464,37	1.866,61	551,58	3.820,96	3.452,48	3.130,93	3.989,50	3.269,13	<b>22.966,13</b>
 REGIÓN DE MURCIA	1.927,92	1.247,62	750,49	659,23	3.723,23	3.198,64	2.907,85	4.032,52	3.564,46	<b>22.011,96</b>
<b>TOTAL CCAA</b>	<b>58.548,87</b>	<b>38.885,66</b>	<b>44.337,82</b>	<b>22.733,45</b>	<b>127.485,20</b>	<b>117.028,90</b>	<b>110.513,32</b>	<b>154.512,22</b>	<b>125.792,38</b>	

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos de la AEAT y de los documentos de recaudación por tributos cedidos gestionados por las CCAA y tributos concertados. Ejercicios 2012 a 2020 elaborados por la Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (Ministerio de Hacienda de 2016 a 2018 y Ministerio de Hacienda y Función Pública de 2019 en adelante). Pueden ser consultados en la web: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/SistemasFinanciacionDeuda/InformacionCCAA/haciendas%202005.aspx>. En el caso de Andalucía se han tenido en cuenta los importes consignados en los Cuadernos de Recaudación Tributaria publicados en la web: <https://www.juntadeandalucia.es/organismos/economiahaciendayfondoseuropeos/servicios/estadistica-cartografia/actividad/detalle/175166/175592.html>

Haciendo un sumatorio de los años 2012 a 2020 podemos señalar que los territorios en los que el Estado más ha recaudado en el indicado lapso temporal son Cataluña, Madrid, Andalucía y la Comunidad Valenciana. Por el otro lado de la horquilla se encuentran La Rioja, Cantabria y Extremadura como los entes autonómicos donde menos recaudación se ha generado.

Existe una zona intermedia en la que incluiríamos al resto de CCAA con cifras de recaudación que oscilan entre los 22.000.000 de euros y los 48.400.000 euros. Canarias forma parte de este grupo a pesar de exigir de forma añadida un recargo, como indicaremos en el siguiente apartado.

Esta prelación nos da idea de aquellos territorios de nuestra patria en los que el juego *on line* tiene un mayor éxito y una mayor proyección, procurando a sus organizadores mayores beneficios, pues no es otra sino esta la renta que se somete a gravamen.

Sin que resulten cifras especialmente significativas para las Haciendas autonómicas, ni siquiera para aquellas que sobresalen por encima de las demás, no es cuestión de menospreciar las transferencias que el Estado les realiza por tal concepto, pues los gastos públicos deben ser sufragados y este es sin duda un ingreso que coadyuvará a su cumplimiento.

Si la recaudación puede llegar a cambiar en caso de materializarse la cesión es algo que solo podemos conjeturar, pero no olvidemos que a partir de dicho momento los entes autonómicos podrían incrementar las alícuotas de gravamen, dentro por supuesto del límite permitido legalmente, redundando dicha actuación en mayores cuotas.

## 2.2. Los recargos aprobados por Canarias sobre los tipos del IAJ

A pesar de lo dispuesto en el artículo 48.7.3 de la Ley 13/2011, dado que no se han adoptado los acuerdos de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento y tampoco se han llevado a cabo las modificaciones normativas necesarias para su configuración y aplicación plena como tributo cedido, según lo dispuesto en la disposición transitoria sexta de la Ley 13/2011, ninguna Comunidad Autónoma ha podido ejercer su poder tributario para elevar las alícuotas de gravamen del impuesto.

En su día Ramos Prieto, García Martínez, Martín Rodríguez y Macarro Osuna temieron que la atribución de competencia normativas provocara “una excesiva proliferación de disparidades interterritoriales de carga fiscal<sup>137</sup>”. Aunque entendemos los recelos manifestados, dado el distinto panorama de normas tributarias que copan nuestro sistema, baste mencionar las diferencias de carga en el IRPF, en el ITP, en el IP o en el ISD, según los puntos de conexión de cada impuesto y del ejercicio del poder tributario autonómico, huelga decir que en el IAJ estas diferencias normativas son, de momento, inexistentes. Y solo se manifiestan a efectos de la recaudación atribuida año tras año.

Y aun existiendo, las desigualdades de trato que puedan derivar de las distintas regulaciones autonómicas cuentan con el amparo tanto del legislador estatal como del Tribunal Constitucional, el cual, entre otras, en las Sentencias 37/1987, de 26 de marzo, 201/1988, de 27 de octubre, 159/1990, de 18 de

137 Véase Ramos Prieto, J., García Martínez, A., Martín Rodríguez, J. M., y Macarro Osuna, J. M., “A propósito de la reforma...”, *op. cit.*, p. 33.

octubre, 233/1999, de 16 de diciembre y 60/2015, de 18 de marzo, sienta *grosso modo* que la igualdad no puede ser entendida como sinónimo de uniformidad en el conjunto del territorio español, pues ello supondría dejar sin efecto la autonomía de los entes territoriales<sup>138</sup>.

Vertidos estos comentarios, debemos hacer una mención especial a Canarias. Esta Comunidad Autónoma aprobó a través de la Ley 9/2014 una serie de recargos sobre los tipos vigentes en el IAJ respecto de las actividades ejercidas por operadores, organizadores o quienes desarrollen la actividad gravada por este impuesto y del juego realizado por aquellos jugadores que tengan su residencia fiscal en el ámbito territorial de dicha Comunidad Autónoma. Conforme a las disposiciones finales duodécima y decimoséptima de la Ley antes citada, desde el 11 de noviembre de 2014 hasta la actualidad se aplican los siguientes recargos:

- a) Apuestas deportivas de contrapartida: 4%.
- b) Apuestas deportivas cruzadas: 4%.
- c) Apuestas hípcas de contrapartida: 4%.
- d) Otras apuestas mutuas: 2%.
- e) Otras apuestas de contrapartida: 4%.
- f) Otras apuestas cruzadas: 4%.
- g) Rifas: 2%.
- h) Concursos: 2%.
- i) Otros juegos: 4%.
- j) Combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales: 1%”.

Nadie discute que entre las fuentes de ingresos de las CCAA se encuentran los recursos tributarios, división o sección en la que tienen encaje los recargos sobre tributos estatales, como los aprobados por Canarias. Así lo recogen el artículo 157.1.a) de la Constitución Española y el artículo 4.Uno.e) de la LOFCA.

El artículo 12 de la LOFCA señala que los entes autonómicos podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión y solo establece como limitación en el apartado 2 que aquellos no puedan conllevar una minoración en los ingresos del Estado por el impuesto sobre el que recae el recargo, en este caso el IAJ, ni desvirtuar su naturaleza o estructura.

Por tanto, Canarias ha podido establecer tales recargos no porque lo diga la Ley 13/2011, sino porque así lo permite la Constitución y la LOFCA.

138 El fundamento jurídico 26 de la Sentencia 233/1999 sienta que: « (...) acerca de la compatibilidad entre autonomía e igualdad hemos señalado con carácter general en la STC 37/1987 que los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1 de la C.E. “no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía” (fundamento jurídico 10º; doctrina reiterada en STC 150/1990, fundamento jurídico 7º). Así, por lo que al ámbito tributario respecta, nada obsta a que, como expresábamos en el ATC 182/1986 por el juego de los arts. 140 y 142 C.E., “salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar puedan ser distintas”».

Asimismo en el fundamento jurídico 5 de la Sentencia 60/2015 se ahonda en el mismo razonamiento al exponerse que: «(...) las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial (...) (por ejemplo, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26)».

Como curiosidad advertiremos además que, a pesar de no estar cedido, las medidas adoptadas por las CCAA con relación al IAJ aparecen incluidas en el Capítulo IV “Resumen de medidas vigentes en materia de tributos cedidos” del Libro electrónico “Tributación Autonómica” del Ministerio de Hacienda y Función Pública<sup>139</sup>. Disfunciones del sistema. No se puede negar la evidencia.

### 3. El IAJ como tributo concertado o convenido. Su recaudación en el régimen Foral

Piña Garrido se hace eco de las especificidades de País Vasco y Navarra, resaltadas en el artículo 48.1 *in fine* y en la disposición final décima de la Ley 13/2011. Tal y como señala, el Estado deberá conveniar la figura con ambas comunidades, debiendo reformarse el Convenio y el Concierto por el que se rigen, respectivamente tales territorios, para su incorporación al mismo, ajustando las cantidades que aquellas deban pagar en concepto de cupo<sup>140</sup>.

La página *web* del Ministerio de Hacienda y Función Pública, en la Sección II del documento “Las Haciendas Autonómicas en Cifras” relata en este sentido lo siguiente<sup>141</sup>:

“De acuerdo con el Concierto Económico, la potestad tributaria sobre los tributos concertados corresponde a cada una de las Diputaciones Forales. En 2013 estaban concertados la totalidad de impuestos del Estado, a excepción de la renta de aduanas y los nuevos tributos estatales creados ese mismo año (impuestos medioambientales, impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, impuesto sobre actividades de juego e impuesto sobre gases fluorados). Sin embargo, la Comisión Mixta del Concierto Económico de 16 de enero de 2014 acuerda la concertación de estos nuevos impuestos con efectos retroactivos, desde el 1 de enero de 2013. Este acuerdo se aprueba mediante la Ley 7/2014 de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que rige el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco”.

(...)

“El Gobierno de Navarra o Diputación Foral es la institución foral que se encarga de la recaudación de los tributos convenidos. En 2013 dichos tributos convenidos eran todos, a excepción de la renta de aduanas y los nuevos tributos estatales creados ese mismo año (impuestos medioambientales, impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, impuesto sobre actividades de juego e impuesto sobre gases fluorados),. constituyendo la principal fuente de ingresos de la Comunidad. Sin embargo, la Comisión Negociadora del Convenio Económico de 17 de febrero de 2015 acuerda la concertación de estos nuevos impuestos con efectos retroactivos, desde el 1 de enero de 2013. Este acuerdo se aprueba mediante la modificación el 25 de junio de 2015 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que rige el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra”.

139 Véase el siguiente enlace web:

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>

140 Piña Garrido, L., “Los impuestos estatales ...”, *op. cit.*, pág. 29.

141 Véase *la web*:

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/LasHaciendasAutonómicasEnCifras2013.pdf>, consultada por última vez el 19 de julio de 2023.

En el siguiente cuadro se muestra la recaudación del impuesto por parte de los territorios forales:

#### EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES DE JUEGO (MILES DE EUROS)

CCAA DE RÉGIMEN FORAL	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	TOTAL
	-	7.674	4.100	4.943	5.957	6.614	6.227	6.852	42.367
	-	-	2.686	1.587	1.919	2.246	1.888	1.811	12.137

Fuente: Elaboración propia a partir del documento "Recaudación por Tributos Cedidos gestionados por las Comunidades Autónomas y Tributos Concertados. Ejercicios 2012-2020" elaborado por la Inspección General del Ministerio de Hacienda y datos propios de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local

Las CCAA de régimen foral no distan mucho en su comportamiento recaudatorio en este impuesto de las de régimen común. En el País Vasco se manifiesta como un tributo cuya contribución a las arcas públicas no es en absoluto relevante, aun siendo conscientes de la ausencia de los datos numéricos de los ejercicios 2013 y 2014. Ello redundará sin duda en el cálculo del cupo.

Curiosamente Navarra, a pesar de ser uniprovincial, recauda más que el País Vasco en el conjunto de sus tres diputaciones forales. No es discutible, por tanto, que las actividades referidas al juego *on line* tienen un auge más elevado en dicho territorio autonómico y tampoco que los beneficios de los operadores de este tipo de juegos resultan aquí más cuantiosos.

TERCERA PARTE

TENDENCIAS Y PERSPECTIVAS  
EN EL SECTOR DEL JUEGO.  
PROPUESTAS Y LÍNEAS DE REFORMA



## CAPÍTULO VII

Tendencias y perspectivas  
en el sector del juego:  
propuestas y líneas de  
reforma



## 1. Marco jurídico del juego: aspectos competenciales y normativos

1.1. El marco competencial en materia de juego se caracteriza por la concurrencia simultánea de competencias compartidas del Estado y de las Comunidades Autónomas, circunstancia que provoca a su vez la coexistencia de bloques normativos diferenciados a escala estatal y autonómica.

1.2. Por lo que respecta a las competencias materiales sobre el sector del juego, todas las Comunidades Autónomas han asumido competencias exclusivas sobre juegos, casinos y apuestas a través de sus Estatutos de Autonomía. Sin embargo, el alcance de dichas competencias materiales viene modulado no solo por el principio de territorialidad (los juegos de ámbito supra-autonómico son de competencia estatal), sino también por la incidencia de la competencia exclusiva que el Estado ostenta sobre la organización, gestión y explotación del monopolio fiscal sobre las loterías y apuestas de ámbito nacional. Este monopolio, que se ejerce en la actualidad a través de una sociedad mercantil de capital íntegramente estatal (SELAE), forma parte del título competencial relativo a la Hacienda general (art. 149.1.14.<sup>a</sup> de la Constitución).

1.3. En cuanto a las competencias financieras y tributarias, además de ese monopolio fiscal sobre las loterías y apuestas del Estado debe tenerse presente la distribución de competencias prevista en las normas del bloque de constitucionalidad (Constitución, LOFCA, Estatutos de Autonomía y Ley 22/2009) que regulan el sistema de financiación autonómica. Conforme a tales normas, sobre el juego convergen de nuevo competencias tributarias compartidas por el Estado y las Comunidades Autónomas. El primero tiene un protagonismo evidente como titular de una serie de tributos estatales cuyo rendimiento se halla cedido totalmente a las Haciendas autonómicas, incluyendo la atribución de amplias competencias normativas. Las segundas ejercen también una amplia actividad normativa al regular esos tributos estatales cedidos o al establecer impuestos propios sobre algunas modalidades de juego como, por ejemplo, el bingo.

## 2. Análisis cuantitativo y cualitativo en el sector del juego

2.1. Dificultad para acceder a los datos. En la actualidad, la DGOJ ofrece datos agregados y separados por CCAA sobre diferentes aspectos de manera interactiva, siendo la principal fuente de información oficial disponible, ya que no todas las CCAA disponen de datos actualizados sobre el sector del juego. La comparación entre las que sí cuentan con ellos es complicada, pues la información es muy heterogénea. A falta de datos oficiales de acceso abierto, la información contenida en los Anuarios del juego en España elaborado por la patronal se convierte en una de las principales fuentes de información cuantitativa y cualitativa sobre el sector del juego. Por todo lo dicho, se echa en falta una mayor transparencia pública en los datos del sector del juego en España.

2.2. Importancia del sector del juego, tanto público como privado, puesta de manifiesto a través de diferentes indicadores, como la generación de empleo, la recaudación y el volumen de juego: en 2022, jugó el 83,9% de los residentes en España entre 18 y 75 años<sup>142</sup>.

2.3. En la actualidad, el juego presencial sigue siendo predominante, pero se observa una tendencia creciente del juego *online*. Este cambio de paradigma puede tener consecuencias negativas sobre la recaudación y el empleo:

- a. Pérdida de recaudación por parte de las CCAA, con un correspondiente aumento de los ingresos estatales por tributación del sector del juego *online*. En este sentido, solo algunas regiones han regulado el juego *online* autonómico: en cualquier caso, su importancia es residual en comparación con el juego *online* estatal.
- b. Pérdida de empleos por cierre de espacios físicos.

2.4. A nivel autonómico, Andalucía, Cataluña, la Comunidad de Madrid y la Comunidad Valenciana son las CCAA con mayor volumen de juego, tanto privado como público.

Si se centra la atención en Andalucía, se observa una cierta correlación entre el número de habitantes y el volumen del juego por provincia: así Sevilla, Málaga y Cádiz encabezan la clasificación tanto en volumen de juego como en cantidades de juego. En cualquier caso, la evolución es similar en todas las provincias, con una tendencia ligeramente creciente hasta 2019, una caída en 2020 y signos de recuperación a partir de 2021.

2.5. Aunque se han analizado los datos relativos al 2021, se puede afirmar que en 2022 el sector recuperó la normalidad, es decir, las tendencias que presentaba cada modalidad hasta 2019, con alguna salvedad<sup>143</sup>. Las apuestas y las máquinas B son las categorías de juego privado que mejor se han mantenido tras la pandemia, con un crecimiento durante 2021 que le sitúa en la actualidad a niveles cercanos a la época pre-pandemia. Por su parte, el bingo y los casinos se encuentran en una fase de estancamiento y decrecimiento respectivamente.

La evolución de cada uno de estos segmentos, unido a la evolución del juego *online*, marcarán el escenario del sector del juego en los próximos años.

142 Gómez Yáñez, J.A. y Lalanda Fernández, C., *Anuario del Juego en España 2023. Juego y sociedad. Actitudes y hábitos de los españoles sobre el juego*, op. cit., p. 9.

143 Gómez Yáñez, J.A. y Lalanda Fernández, C., *Anuario del Juego en España 2023. Juego y sociedad. Actitudes y hábitos de los españoles sobre el juego*, op. cit., p. 16.

## 3. Los tributos estatales sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas

### 3.1. La necesaria y urgente reordenación de los tributos estatales sobre el juego.

En el análisis del régimen jurídico de las tasas sobre el juego realizado en este trabajo, se han tratado de poner de manifiesto los conflictos normativos que plantean los tributos sobre el juego.

Muchas son las consideraciones y propuestas de mejora que podrían hacerse acerca de la Tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar. Si partimos de su hecho imponible se ha de destacar que el mismo se configura con una excesiva amplitud. No obstante, el régimen jurídico del tributo parece poner su énfasis en la actividad principal consistente en el juego, esto es, en la celebración. También llama la atención el hecho de que, pese a que el art. 41.2 de la Ley General Tributaria establece con carácter general la responsabilidad subsidiaria, el criterio seguido por la Tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar es el de la responsabilidad solidaria, pudiendo reclamarse la deuda tanto al dueño del local como al empresario de la actividad que se ejerce en el mismo. Sin embargo y, tal y como ocurre con frecuencia, es posible que el empresario de la actividad tenga el local alquilado y no en propiedad. En este último caso, parece excesiva la extensión de la norma como responsable solidario al propietario del local que nada tiene que ver con la actividad que allí se realiza. Por ello, consideramos conveniente la revisión y/o modificación de la responsabilidad solidaria contemplada por este tributo.

Respecto a las Tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 habilitó al Gobierno a regularizar la legislación en esta materia. Sin embargo, hemos puesto de manifiesto que existen importantes contradicciones entre la Ley de 1964 y el Texto Refundido en el que el Gobierno alteró el régimen jurídico del tributo sin estar autorizado para ello. Quizás ha llegado el momento de clarificar estas incongruencias en las que incurre el tributo a la luz del elemental principio de jerarquía normativa. Además, y, a diferencia de lo que sucede en la Tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar donde existe una consolidada jurisprudencia que se ha pronunciado sobre su naturaleza, no sucede lo mismo respecto a este tributo donde existen opiniones en diferentes sentidos y, muchas de ellas, plantean una posible vulneración del art. 157.1.a) de la Constitución debido a la cesión de esta categoría.

Muchos son los problemas jurídicos detectados en estas figuras tributarias. Por ello, la conclusión esencial que se ha de destacar es la necesaria y urgente reordenación de su tratamiento jurídico. Al respecto, existen varios planteamientos oficiales y doctrinales vertidos sobre este tema que apuntan en diferentes direcciones.

### 3.2. Competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas para gravar el sector del juego mediante tributos propios.

Los tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas han ido perdiendo su configuración inicial a través de las diferentes leyes de cesión que, poco a poco, han privado del poder tributario al Estado en favor de las Comunidades Autónomas.

Entre las múltiples alternativas que pueden orientar la reordenación de estos tributos, destaca la posibilidad de reservar a las Comunidades Autónomas la competencia exclusiva para gravar el juego mediante tributos propios.

A través de la vía del artículo 7. 2. LOFCA se transformarían los tributos cedidos sobre el juego en tributos propios de las Comunidades Autónomas, quedando esta materia imponible reservada a las haciendas regionales. Tal y como se ha puesto de manifiesto en los capítulos I y III de este estudio, el sector del juego es una actividad económica en auge, sobre todo desde la irrupción del juego *online*. Por ello, consideramos que esta propuesta podría tener buena acogida ya que, las Comunidades Autónomas cuentan con muy pocos recursos tributarios propios y, cuando han implementado medidas por esta vía, en no pocas ocasiones se han topado con la declaración de inconstitucionalidad.

Esta posibilidad ya fue planteada en el Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica de 2002<sup>144</sup>, donde se apuntó que algunas de las exacciones comprendidas en las “tasas” sobre juegos de suerte, envite o azar y “tasas” sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias “se transformen en tributos propios, objeto de regulación autonómica en su integridad. Se corregiría así el extraño *status* de cedidos conferido a unos tributos cuya estructura puede ser definida en casi todos sus extremos por las Comunidades Autónomas cesionarias”<sup>145</sup>. Un argumento que justificaría esta alternativa es el hecho de que la asunción por las Comunidades Autónomas de estos tributos como propios, acabaría con la incertidumbre sobre la constitucionalidad de su cesión. En nuestra opinión, la aparente contrariedad en la que incurre la LOFCA vino precisamente a salvar la cesión de las tasas sobre las diversas modalidades de juegos de azar. Hemos analizado la preferencia de las haciendas regionales sobre la materia del juego a través de una ingente aprobación de medidas sobre el sector, si se reservara esta materia a las Comunidades Autónomas, ayudaría al aumento de su corresponsabilidad fiscal mediante esta vía. La práctica legislativa autonómica recogida en este estudio avala lo que venimos diciendo. Además, tal y como se ha analizado, los Estatutos de Autonomía reservan a las Comunidades las competencias sobre el juego con gran amplitud, este es otro de los motivos que pueden incentivar a que las autonomías sean las únicas responsables de la tributación sobre el juego.

Sin embargo, a la hora de enfrentar esta posible alternativa también se tendrían que abordar algunos inconvenientes. La primera consecuencia que conllevaría la implantación de esta propuesta sería las diferencias de régimen jurídico entre Comunidades Autónomas si se supera el carácter estatal de estos tributos y se reserva la materia del juego completamente a las Comunidades Autónomas. De hecho, la posible reserva de estas competencias a las Comunidades para la instauración de sus tributos propios en la materia no significa que realmente vayan a ejercer esta potestad, ya que ni la Constitución, ni la LOFCA, ni los Estatutos de Autonomía les obligan a crear tributos propios sobre el juego, lo que podría derivar en posibles situaciones de competencia fiscal. Por último, no se puede perder de vista que también se ha apuntado otra posible vía de ordenación del régimen jurídico de este sector. Así, se ha señalado la posibilidad de reservar los tributos sobre el juego a los entes locales ya que, los tributos sobre el juego se encuentran relacionados con la actividad turística y podrían constituir una buena fuente de financiación complementaria de los municipios turísticos<sup>146</sup>.

144 Anteriormente, también se inclinaron por esta alternativa en el modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001, los representantes de la Región de Murcia, quienes sugirieron la supresión de su carácter estatal y su implantación como tributo propio de las Comunidades Autónomas (*Modificaciones del documento “Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001. Bases para la Revisión” propuestas por la Región de Murcia*, Consejería de Economía y Hacienda, septiembre de 1996, ejemplar mecanografiado, p. 16).

145 Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica, Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, p. 33.

146 No en vano, el art. 25. 2. h) y l) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, establece que en todo caso los municipios podrán ejercer competencias en las siguientes materias: actividades o instalaciones culturales y deportivas, ocupación del tiempo libre; turismo.

Pese a las dificultades enunciadas, pensamos que sería una importante alternativa para erradicar el desorden y la presión fiscal del sector del juego que, además, estaría en sintonía con la estructura descentralizada de la Nación española, ya que las Comunidades Autónomas tienen competencias en materia de juego. De hecho, la LOFCA y la Ley de cesión ceden prácticamente todos los elementos de los tributos sobre el juego sin ningún tipo de condicionante o limitación.

En nuestra opinión, unos tributos donde el Estado sólo puede regular el hecho imponible y los sujetos pasivos, difícilmente los podemos seguir calificando como estatales.

## 4. Tributos autonómicos propios sobre los premios en el juego del bingo

A pesar de la escasa importancia que tienen los ingresos por los impuestos sobre los premios en el juego del bingo sobre el volumen total de ingresos propios en las dos Comunidades Autónomas que recaudan por el mismo en la actualidad (recordamos que las Islas Baleares tiene aprobado un tipo del 0 por 100), lo cierto es que son una fuente de financiación autonómica a la que sin duda podría acudir Andalucía, como ya lo hizo antaño.

Nuestra Comunidad Autónoma es un destino principal de turismo, como lo atestiguan los datos publicados en tal sentido, siendo importante el volumen de juego privado. Es cierto, y así lo demuestran las cifras, que el número de salas ha descendido notablemente en la última década; de las 58 que existían en 2012 hemos pasado a 38 en 2022<sup>147</sup>. No vamos nuevamente a desarrollar este extremo puesto que ha sido objeto de atención particular en otra parte de este mismo estudio.

Sin embargo, lo anterior otorga potencialidad recaudatoria a un impuesto sobre los premios en el juego del bingo, que no debería ser desdeñada por otras cuestiones como las cargas indirectas que tendría su implantación. Es indudable su capacidad de generar ingresos, máxime si se reducen los costes de gestión al configurarse como el gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas de la disposición adicional trigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, a través de un sistema de retención en la fuente. En este sentido, por ejemplo, podría articularse un tipo impositivo del 5 por 100, una cuarta parte del gravamen especial indicado ya que los premios procedentes del juego del bingo quedarían además sujetos y no exentos al IRPF, evitándose de este modo la excesiva presión fiscal.

147 *Estadística de juego privado en Andalucía. 2022*, Dirección General de Tributos, Financiación, Relaciones Financieras con las Corporaciones Locales y Juego de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea, p. 11.

## 5. El impuesto sobre actividades de juego

Analizado el IAJ procedemos a exponer las siguientes ideas:

5.1. El IAJ fue creado por la Ley estatal 13/2011, de 27 de mayo, con la intención de regular, principalmente, el juego *on line* desarrollado bien en un ámbito estatal, bien en una esfera supraautonómica.

5.2. Sus elementos estructurales o esenciales están regulados en el artículo 48 del mencionado texto normativo, dando así cumplimiento al principio de reserva de ley plasmado en los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución Española<sup>148</sup>.

5.3. La aplicación de este impuesto (gestión, liquidación, recaudación e inspección) compete al Estado, sin perjuicio de que la situación pueda revertir en un futuro, dando entrada a las CCAA, si la cesión del tributo que nos atañe llegara a materializarse en algún momento.

5.4. Una vez recaudado el tributo por el Estado se reparte a las CCAA en proporción a las cantidades jugadas por los residentes en cada una de ellas, de tal forma que la residencia se emplea como punto de conexión para proceder a su aplicación (artículo 11 LGT).

5.5. El Estado se reserva o guarda para sí lo ingresado por cuenta de los jugadores no residentes y lo que corresponde por las apuestas mutuas deportivas y apuestas mutuas hípcas estatales.

5.6. A pesar de que este impuesto reúne todos los mimbres para alcanzar la categoría de tributo cedido, el Estado aún no se ha decidido a avanzar en este sentido, razón por la cual ni la LOFCA ni la Ley 22/2009 lo incorporan a su cesta de figuras tributarias cedidas por el Estado.

5.7. Esta situación acarrea que las CCAA no puedan ejercer su poder tributario originario de segundo grado en materia de tipos de gravamen, elevando las alícuotas contempladas en el artículo 48.7 de la Ley 13/2011 y tampoco puedan aplicarlo en los términos del Título III de la LGT.

5.8. Los casi 13 años de vigencia del impuesto no parecen tener relevancia cuando no existe ninguna intención por parte del Estado de proceder a su cesión. Parece este preferir su consideración como impuesto atribuido o participado, antes que perder su control.

5.9. Probablemente las CCAA tampoco hayan hecho especial empuje para lograr la cesión del IAJ, puesto que las cifras de recaudación no son en absoluto significativas.

5.10. Habría que sopesar si los costes derivados de la aplicación del impuesto compensarían la recaudación a obtener, amén del más que probable rechazo por parte de los sectores afectados si se incrementa la presión fiscal de los que van a actuar como contribuyentes.

5.11. Nos aventuramos a señalar por ello que el Estado y las CCAA parecen sentirse cómodos en sus actuales planteamientos y posiciones.

5.12. Canarias es la única Comunidad Autónoma que, siguiendo los dictados del artículo 12 de la LOFCA, ha fijado recargos sobre los tipos de gravamen del IAJ. Comportamiento que no ha sido imitado por las demás regiones.

148 Véase el fundamento jurídico 3 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre, entre otras.

# BIBLIOGRAFÍA

---





## Bibliografía

- Abril Baladin, E., y Mateo Rodríguez, L., "La aplicación de la tasa fiscal sobre combinaciones aleatorias a los sorteos celebrados por las Cajas de Ahorro", *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1972.
- Adame Martínez, F. D., *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996.
- Carbonell Vaya, E. y Montiel Juan, I., *El juego de azar online en los nativos digitales*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013.
- Carretero Pérez, A., "Los principios generales del sistema financiero de las Comunidades Autónomas", en AAVV, *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- CEJUEGO, *Anuario del juego en España*, 2023.
- Dirección General de Ordenación del Juego: *Datos del mercado Español de Juego 2021*. Disponible en: <https://www.ordenacionjuego.es/es/datos-mercado-espanol-juego>.
- Dirección General de Ordenación del Juego: *Informe anual del Mercado de juego online estatal 2022*. Disponible en: <https://www.ordenacionjuego.es/es/mercado-juego-online-estatal>.
- El Informe sobre la financiación de las Comunidades y Ciudades Autónomas. Ejercicio 1999*, elaborado por la Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, publicado por el Ministerio de Hacienda, puede consultarse a través del enlace: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Publicaciones%20Financiacion/InformeCCAA1999.pdf>.
- Estadística de juego privado en Andalucía 2021*. Disponible en: <https://www.juntadeandalucia.es/sites/default/files/2022-04/ESTADISTICA%20JUEGO%20PRIVADO%20ANDALUCIA%202021.pdf>.
- García Añoberos, J., "¿Crisis en las Haciendas Autonómicas?", *HPE*, núm. 101, 1986.
- García de Enterría, E., "La primacía normativa del título VIII de la Constitución. Introducción al estudio del artículo 149 de la Constitución", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 33, 1982.
- García Morillo, J.; Pérez Tremps, P. y Zornoza Pérez, J., *Constitución y Financiación Autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

- Gómez Yáñez, J.A. y Lalandá Fernández, C., *Anuario del Juego en España 2022. Cifras y datos socio- económicos*. Disponible en: <https://cejuego.com/wp-content/uploads/2022/11/Anuario-del-Juego-2022.pdf>.
- Gómez Yáñez, J.A. y Lalandá Fernández, C., *Anuario del Juego en España 2023. Juego y sociedad. Actitudes y hábitos de los españoles sobre el juego*, CEJUEGO, 2023. Disponible en: <https://cejuego.com/wp-content/uploads/2023/10/JUEGO-Y-SOCIEDAD-2023.pdf>.
- González González, A. I. y Álvarez González, S., "Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas", *Crónica tributaria: boletín de actualidad* 9/2011.
- Huesca Boadilla, R., "La constitucionalidad del gravamen complementario de la Tasa del Juego", *Civitas*, núm. 61, 1989.
- Libro electrónico "Tributación Autonómica" correspondiente a 2002 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/SECCI%C3%93N%20II.pdf>.
- Libro electrónico "Tributación Autonómica" correspondiente a 2006 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20I%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202006.pdf>.
- Libro electrónico "Tributación Autonómica" correspondiente a 2007 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202007.pdf>.
- Libro electrónico "Tributación Autonómica" correspondiente a 2012 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20I%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202012.pdf>.
- Libro electrónico "Tributación Autonómica" correspondiente a 2014 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202014%20v11.pdf>.
- Libro electrónico "Tributación Autonómica" correspondiente a 2022 en la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-III-Tributacion-Autonomica-2022.pdf>.
- Linares Martín de Rosales, J. L., *Régimen Financiero de las Comunidades Autónomas*, Diputación General de Aragón, 1981.
- 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*, 1996.
- Mantero Sáenz, A., "Las exacciones sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias", *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976.

- Martínez Lafuente, A., *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, 1983.
- Mateo Rodríguez, L., "La tributación de los beneficios derivados del juego", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 137, 1978.
- Orón Moratal, G., *Régimen Fiscal del Juego en España*, Tecnos, Madrid, 1990.
- Orón Moratal, G., "Los juegos de azar en el sistema tributario", *Carta Tributaria*, núm. 237, 1995.
- Orón Moratal, G., "Régimen fiscal del juego remoto", en AAVV, *La consolidación del juego on line: Realidades y Deseos*, Fundación Codere, Thomson Reuters Aranzadi, Valencia, 2011.
- Pérez-Fadón Martínez, J.J., "Tributación actual del juego en España", *Carta Tributaria*, núm. 23, febrero de 2017, consultada *on line*: [https://www.smarteca.es/myreader/SMT2015107\\_00000000\\_20170201\\_000000230000?fileName=content%2FEX0000117855\\_20170118.HTML&location=pi88&publicationDetailsItem=SystematicIndex](https://www.smarteca.es/myreader/SMT2015107_00000000_20170201_000000230000?fileName=content%2FEX0000117855_20170118.HTML&location=pi88&publicationDetailsItem=SystematicIndex).
- Piña Garrido, L., "Los impuestos estatales sobre el juego cedidos a las CCAA: situación tras la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego", *Carta Tributaria*, núm. 1, 2012.
- Ramallo Massanet, J., "La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas", *REDC*, núm. 39, 1993.
- Ramírez Gómez, S., "La tributación del juego en el Estado de las Autonomías", *Crónica Tributaria*, núm. 54, 1985.
- Ramos Prieto, J., García Martínez, A., Martín Rodríguez, J. M., y Macarro Osuna, J. M., "A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas", *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 2, 2019.
- Sánchez Galiana, J.A., "La legitimidad constitucional de la tasa sobre el juego", *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, *Marcial Pons*, Madrid, 1991.
- Suberbiola Garbizu, I., *Tributación de las máquinas de juego: aspectos relevantes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.
- Villarín Lagos, M., *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, 2000.
- Zornoza Pérez, J. J., "La Tributación sobre el Juego en el Nuevo Modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001", *A-BTCELJ*, núm. 5, 1996.
- Zornoza Pérez, J., "La tributación de los juegos de azar: una perspectiva comparada", *Juegos de azar: una visión multidisciplinaria*, Universidad Autónoma de México, Méjico, 2010.
- Zornoza Pérez, J. J., y Báez Moreno, A., "El Impuesto sobre Actividades de Juego", en AAVV, *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar*, La Ley, Madrid, 2012.

trabajo de investigación



IEHPA

F.P.A. INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE LA  
HACIENDA PÚBLICA DE ANDALUCÍA, M.P.