

MADRID

Castellana, 216
28046 Madrid
Tel.: (34) 91 582 91 00

BARCELONA

Diagonal, 640 bis
08017 Barcelona
Tel.: (34) 93 415 74 00

BILBAO

Alameda Recalde, 36
48009 Bilbao
Tel.: (34) 94 415 70 15

MÁLAGA

Marqués de Larios, 3
29015 Málaga
Tel.: (34) 952 12 00 51

VALENCIA

Gran Vía Marqués
del Turia, 49
46005 Valencia
Tel.: (34) 96 351 38 35

VIGO

Colón, 36
36201 Vigo
Tel.: (34) 986 44 33 80

BRUSELAS

Avenue Louise, 267
1050 Bruselas
Tel.: (322) 231 12 20

LONDRES

Five Kings House
1 Queen Street Place
EC 4R 1QS Londres
Tel.: +44 (0) 20 7329 5407

LISBOA

Avenida da Liberdade, 131
1250-140 Lisboa
Tel.: (351) 213 408 600

ASPECTOS FISCALES DEL PROYECTO DE LEY DE REGULACIÓN DEL JUEGO

Heribert Padrol y Javier Talegón

Departamento Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

José Manuel Calderón

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero académico de Gómez Acebo y Pombo*

1. INTRODUCCIÓN

El Proyecto de Ley de Regulación del Juego (PLRJ en adelante), publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el pasado 11 de febrero y actualmente en tramitación por el procedimiento de urgencia en el Congreso aspira a dotar de un nuevo marco jurídico a las actividades de explotación y gestión de juegos de ámbito estatal y, particularmente, a aquellos que se practican a través de medios electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos y en los que los medios presenciales tienen un carácter accesorio.

Las medidas de carácter fiscal vienen contempladas en el Título VII del PLRJ, teniendo como principal objeto el establecimiento y regulación del nuevo **Impuesto sobre Actividades del Juego**, así como la creación de una nueva **Tasa por la Gestión Administrativa del Juego**.

Sin perjuicio de esta nueva regulación fiscal del juego, principalmente referido a sus modalidades on-line, la propia Exposición de Motivos del PLRJ prevé la vigencia del régimen impositivo regulado por el artículo 36 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de Tasas Fiscales, así como 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, que continuarán en vigor en lo relativo al gravamen cedido a las Comunidades Autónomas (CCAA) en su ámbito competencial, con las excepciones puntuales que se contemplan en las Disposiciones deroga-

toria y final quinta del propio PLRJ. De esta forma, las "tasas" (e impuesto) sobre el juego que vienen exigiendo las CCAA seguirán exaccionándose aunque de forma coordinada con el nuevo Impuesto sobre Actividades del Juego (siendo este último incompatible con los referidos tributos).

2. NOVEDADES FISCALES INTRODUCIDAS POR EL PLRJ

2.1. El nuevo Impuesto sobre Actividades del Juego

El artículo 48 del PLRJ dispone a lo largo de once apartados el régimen fiscal que previsiblemente gravará las actividades de juego en territorio español. Las definiciones de cada modalidad de juego son efectuadas en el artículo 3 del PLRJ, diferenciando seis categorías: juegos (en general), loterías, apuestas (deportivas, hípcas y otras, que a su vez pueden ser mutuas, de contrapartida y cruzadas), rifas, concursos y combinaciones aleatorias con fines publicitarios y promocionales. El nuevo impuesto, de gestión estatal y recaudación cedida parcialmente a las CCAA, grava las operaciones de juego, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, aunque no sean estrictamente juego.

Detallamos a continuación los principales elementos esenciales del nuevo impuesto:

- **Hecho imponible:** quedarán gravadas por este nuevo impuesto la autorización, celebración y orga-

nización de juegos, rifas, concursos y apuestas, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, de ámbito estatal, sin perjuicio de los regímenes forales de País vasco y de Navarra, así como de lo dispuesto en Tratados Internacionales integrados en el ordenamiento jurídico español.

Quedan excluidos del ámbito objetivo del impuesto, en virtud de una cláusula de no sujeción, los juegos de lotería de ámbito estatal, con independencia del operador público o privado que los organice o celebre, que por el momento quedan reservadas en exclusiva a favor de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado (SELAE) y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE).

- **Devengo:** se producirá con la autorización, celebración u organización de la actividad de juego. Cuando se trate de autorizaciones, celebraciones u organizaciones que se extiendan a periodos temporales, el impuesto devengará el 1 de enero de cada año, salvo en el año de obtención de la autorización, en el que se devengará en la fecha de su autorización.
- **Sujetos pasivos:** a título de contribuyentes, serán sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que operen, organicen o desarrollen las actividades del juego gravadas por el impuesto.
- **Responsabilidad solidaria:** cabe destacar la amplísima delimitación y alcance del régimen de responsabilidad tanto por lo que se refiere a los sujetos potencialmente afectados, los propios presupuestos de la responsabilidad, como el carácter solidario del régimen. A tal efecto, el PLRJ prevé que responderán solidariamente, cuando no hubiesen constatado

la celebración u organización de las actividades con los necesarios títulos habilitantes para ello, los siguientes intervinientes: (i) los dueños o empresarios de las infraestructuras en que se celebren las actividades; (ii) los medios de comunicación a través de los que se difundan; y (iii) los medios publicitarios o cualquier entidad que publicite de cualquier forma estas actividades. Al respecto, la norma contempla la posibilidad de solicitar a la Comisión Nacional del Juego la información necesaria para determinar la adecuada existencia de título habilitante o comunicación necesaria, lo cual debería determinar la exigencia y alcance de tal responsabilidad.

Asimismo, en el caso de actividades de juego **transfronterizas**, serán responsables solidarios del pago del impuesto quienes ofrezcan, por cualquier medio, actividades de juego a personas con domicilio fiscal en España o quienes obtengan beneficios por el desarrollo del juego. Llama la atención que se utilice el término y criterio del "domicilio fiscal" en lugar del de "residencia fiscal", toda vez que tanto los sujetos residentes como no residentes pueden tener un domicilio fiscal en España.

- **Base imponible:** la base imponible dependerá de la actividad de juego realizada, determinándose en cada caso en atención a (i) los **ingresos brutos**, entendidos estos como el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que se pueda obtener directamente derivado de su organización o celebración; o (ii) los **ingresos netos**, definidos como la anterior cifra de ingresos brutos una vez deducidos los premios satisfechos por el operador a los participantes.

Como reglas especiales, el apartado 6 del artículo 48 del PLRJ dispone que la base imponible de las **apuestas cruzadas** serán, por remisión al artículo 3 del R.D-ley 16/1977, los ingresos brutos obtenidos por el juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos, especificando que se determinará en régimen de estimación directa u objetiva. Añade el mismo apartado que en el caso de las **combinaciones aleatorias**, la base imponible será el total del valor de mercado de los premios o ventajas concedidos por los participantes.

- **Tipo de gravamen:** el PLRJ dispone un tipo de gravamen distinto en función de la modalidad de juego realizada. Además, la base imponible sobre la que aplica el tipo de gravamen varía en función de cada modalidad, hasta un total de 12 supuestos. En particular, los tipos impositivos para cada modalidad serán: (1) *Apuestas deportivas mutuas*: 22 por ciento sobre los ingresos brutos; (2) *Apuestas deportivas de contrapartida*: 25 por ciento sobre los ingresos netos; (3) *Apuestas deportivas cruzadas*: 25 por ciento sobre los ingresos netos; (4) *Apuestas hípcas mutuas*: 15 por ciento de los ingresos brutos; (5) *Apuestas hípcas de contrapartida*: 25 por ciento sobre los ingresos netos; (6) *Otras apuestas mutuas*: 15 por ciento sobre los ingresos brutos; (7) *Otras apuestas de contrapartida*: 25 por ciento sobre los ingresos netos; (8) *Otras apuestas cruzadas*: 25 por ciento sobre los ingresos netos; (9) *Rifas*: 20 por ciento sobre los ingresos brutos; (10) *Concursos*: 20 por ciento sobre los ingresos brutos; (11) *Otros juegos*: 25 por ciento sobre los ingresos netos; (12) *Combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales*: 10 por ciento sobre el valor de mer-

cado de los premios o ventajas concedidas a los participantes.

Adicionalmente, el PLRJ contempla que las CCAA podrán elevar los tipos de gravamen del impuesto hasta un máximo del 20 por ciento de los tipos fijados, lo que aplicará respecto de las actividades ejercidas por los operadores y organizadores con **domicilio fiscal en su territorio**, resultando de aplicación en exclusiva sobre los importes jugados por quienes tengan su domicilio fiscal en el respectivo territorio. De nuevo, vuelve a llamar la atención el empleo del criterio del domicilio fiscal en lugar del de residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma.

- **Modelo de Gestión y Liquidación:** cuando la autorización, celebración u organización alcancen o se refieran a periodos temporales, procederá la declaración y autoliquidación del impuesto que, tratándose de actividades anuales o plurianuales, se producirá en el plazo del mes siguiente al del fin de cada trimestre. En casos de actividades de juego puntuales, el impuesto será objeto de liquidación administrativa previa comunicación a la Administración de la actividad prevista, con objeto de facilitar la práctica de una liquidación provisional (que será objeto de posterior liquidación definitiva).

La gestión, recaudación, liquidación e inspección del impuesto corresponderá a la Agencia Estatal de Administración tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los Estatutos de Autonomía de las CCAA.

Las CCAA participarán en la recaudación del impuesto asignándoles la obtenida por el gravamen correspondiente a los ingresos por el juego de residentes en cada Comunidad, reservándose el Estado lo recaudado por cuenta de los jugadores no residentes en España y por lo que co-

rrsponda a las apuestas mutuas deportivas estatales y las apuestas hípcas estatales. No obstante, la disposición transitoria sexta establece varias disposiciones que afectan al modo en que se articulará esta cesión territorializada.

Tal y como hemos avanzado, la recaudación obtenida por el Impuesto sobre Actividades del Juego derivada de las actividades realizadas mediante sistemas electrónicos, informáticos o telemáticos, se distribuirá a las CC AA en proporción a **las cantidades jugadas** por los residentes de cada Comunidad Autónoma. Esta regla aplicará sin perjuicio de (i) la atribución en exclusiva a cada Comunidad Autónoma de la parte de la recaudación derivada del incremento de los tipos de gravamen que aplique sobre los importes jugados por quienes tengan su domicilio fiscal en su territorio, y de (ii) la reserva ya mencionada a favor del Estado de la recaudación generada por el gravamen sobre las apuestas mutuas deportivas o hípcas estatales, efectuadas por medios electrónicos o no.

En relación con el alcance territorial del PLRJ, cabe destacar que se proyecta sobre todos aquellos operadores y sujetos pasivos que realicen actividades del juego en territorio español, incluso cuando no se encuentren establecidos en España. En el caso concreto de los operadores, el artículo 13 del PLRJ restringe las actividades del juego a personas físicas o jurídicas (públicas o privadas), con nacionalidad española o, en caso de ser nacionales de un país perteneciente al Espacio Económico Europeo, que cuenten al menos con un **representante permanente en España**. Sobre este último requisito, convendrá atender a la redacción final de la norma y, en tal caso, considerar las implicaciones que dicho representante permanente pueda tener en cuanto a la regla de localización del hecho imponible en el territorio de cada Comunidad Autónoma, así como en otras figuras impositivas, como pudieran ser el Impuesto sobre el valor Añadido o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En particular, cuando el operador sea no residente y organice o realice actividades de juego *on-line* de ámbito estatal habrá

que considerar, además de la tributación derivada del nuevo Impuesto sobre Actividades del Juego, las implicaciones del Impuesto sobre la Renta de No Residentes teniendo en cuenta lógicamente lo establecido en los Convenios de Doble Imposición concluidos por España.

Por último, el apartado 10 del artículo 48 del PLRJ señala la posibilidad de que la Ley de Presupuestos Generales de Estado modifique la base imponible y los tipos de gravamen del impuesto cada año.

2.2. La nueva Tasa por la Gestión Administrativa del Juego

El apartado 1 del artículo 49 del PLRJ prevé que una nueva (y auténtica) Tasa por la Gestión Administrativa del Juego quedará regulada por lo dispuesto en esta norma, así como por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Los elementos definitorios de este nuevo gravamen serán los siguientes:

- **Hecho imponible:** el hecho imponible de la Tasa viene integrado por una relación de actividades administrativas, a saber: (1) *la emisión de certificaciones registrales*, derivadas de la inscripción en el Registro General de Licencias y Autorizaciones previsto en el artículo 22 del PLRJ; este hecho imponible será de especial relevancia a efectos de determinar la posible responsabilidad solidaria sobre el pago del Impuesto sobre Actividades del Juego antes mencionada en el apartado 2.1 de la presente nota; (2) *la emisión de dictámenes técnicos de evaluación de la conformidad de sistemas de juego*; (3) *las inscripciones en el Registro General de Licencias y Autorizaciones* regulado en el artículo 22 del PLRJ; (4) *la solicitud de licencias y autorizaciones*; (5) *las actuaciones inspectoras o de comprobación técnica de carácter obligatorio* previstas en esta norma u otras con rango legal; y (6) *las actuaciones regulatorias*

sobre las actividades de juego desarrolladas por los operadores de juego, destinadas a sufragar los gastos generados por la Comisión Nacional del Juego.

- **Sujetos pasivos:** en general, serán sujetos pasivos de la Tasa los beneficiarios o destinatarios de las actuaciones que dan lugar al hecho imponible: quienes soliciten la certificación registral, dictamen técnico, inscripción en el Registro y tramitación de licencias, así como el sujeto sometido a las actuaciones inspectoras o de comprobación técnica. Sobre el hecho imponible relativo a las actuaciones regulatorias sobre las actividades del juego, serán sujetos pasivos los operadores, organizadores y quienes celebren actividades de juego.
- **Devengo:** la tasa se devengará en los hechos imponibles enunciados anteriormente, en el momento de la solicitud de los correspondientes servicios o actividades, y en el caso de la realización de actuaciones inspectoras o de comprobación, en el momento de su comunicación. En el caso particular de las actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego sobre las actividades del juego de los operadores, el devengo se producirá el 31 de diciembre de cada año salvo que el sujeto pasivo perdiera la habilitación para actuar como operador, en cuyo caso devengará en ese momento.
- **Cuantías:** la cuantía de la tasa variará en función del hecho imponible devengado, conforme a un rango de importes muy amplio: desde los 20 euros previstos por la emisión de certificaciones registrales, a la cifra del 1 por mil de los ingresos brutos de explotación de los operadores en el caso de las tasas por actuaciones regulatorias realizadas por la Co-

misión Nacional del Juego devengadas cada 31 de diciembre.

Además de las anteriores cuantías, el apartado 5 del artículo 49 del PLRJ contempla los siguientes importes: (i) una cifra mínima de 38.000 euros por la emisión de dictámenes técnicos; (ii) 2.500 euros por la inscripción en el Registro General de Licencias y Autorizaciones regulado en el artículo 22 del PLRJ; (iii) 10.000 euros por cada licencia de juego, y 100 euros por cada autorización; y (iv) una cifra mínima de 5.000 euros, por las actuaciones inspectoras o de comprobación técnica llevadas a cabo.

El PLRJ contempla la posibilidad de especificar por norma reglamentaria las cuantías finalmente exigibles en función de las horas y personal necesario para la prestación de los servicios y actividades (i) y (iv) anteriores.

- **Modelo de Gestión, Liquidación y pago:** el PLRJ no regula el procedimiento de liquidación y pago de la tasa, remitiéndose expresamente al posterior desarrollo reglamentario por del Ministerio de Economía y Hacienda.

Por último, el PLRJ menciona, al igual que en el caso del nuevo Impuesto sobre Actividades del Juego, que las cuantías exigibles por la tasa podrán ser modificadas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada año.

2.3. Modificaciones de otras normas tributarias.

El PLRJ articula modificaciones menores de otras normas tributarias, consistentes en: (i) modificación del artículo 20.Uno.19º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, adaptando la exención en él contemplada a las nuevas menciones introducidas por la futura LRJ; (ii) modificación del artículo 10.1.19) de

la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico Fiscal de Canarias, adoptando las nuevas referencias al juego previstas en la futura LRJ; y (iii) sustitución, en los

impuestos directos del Estado, de cualquier referencia a la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado, por la de *Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado*.