

NOU IMPOST SOBRE EL JOC LLEI 13/2011 DE 27 MAIG REGUL·LACIÓ DEL JOC

EL NUEVO IMPUESTO SOBRE EL JUEGO

Dr. Luis M. Alonso González

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

El pasado 28 de mayo se hizo público en el BOE la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, que entró en vigor al día siguiente. Dicha norma, entre el cumplimiento de otros objetivos (contemplación del juego electrónico, coordinación de la regulación del juego con otras regulaciones sectoriales, prevención de actividades fraudulentas, reserva de actividad, nueva estructura administrativa específica, etc.) supone la aparición de un nuevo impuesto, el Impuesto sobre Actividades de Juego, regulado en su art. 48. Su exposición y lo que supone en el marco de la fiscalidad del juego en España es el objeto de este documento.

En España coexisten en estos momentos dos impuestos sobre el juego y varias tasas. Los impuestos son el recién aprobado por la Ley 13/2011 y el denominado como Tasa sobre el juego y regulado por el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, un tributo cuya naturaleza jurídica se consideró como de impuesto por el Tribunal Constitucional (Sentencia 126/1987). Concorre con ellos la Tasa regulada en el Texto Refundido de Tasas Fiscales (Decreto 3059/1966). Los hechos imponible de estos dos últimos tributos han sido redactados de nuevo por la DF 5ª de la Ley 13/2011 para asegurar la adecuada coordinación de las tres figuras. Dicha coordinación resulta particularmente importante en el caso de la Tasa de 1977 pues ésta no deja de ser un tributo cedido a las Comunidades Autónomas de forma que cualquier alteración en el statu quo de su cuadro de recursos financieros requiere prever las oportunas medidas compensatorias.

Por tanto, a partir del nuevo Impuesto sobre Actividades de Juego el mapa fiscal del juego en España se ve condicionado principalmente por el factor territorial pues una u otra exacción se aplicará en función de dicho factor. Vamos a exponerlo en el siguiente esquema para facilitar la comprensión de la situación y la compatibilidad de tributos:

Tributos	Impuesto (L. 13/11)	Tasa (RDL 16/77)	Tasa (D 3059/66)
Hecho Imponible	<ul style="list-style-type: none"> - Autorización - Celebración - Organización de - Juegos de - Rifas - Concursos - Apuestas, Conforme al art. 2.1 de la Ley. Luego, incluye los juegos transfronterizos 	<ul style="list-style-type: none"> - Autorización - Celebración - Organización de - Juegos de suerte, envite o azar SALVO QUE QUEDEN SUJETOS AL IMPUESTO 	<ul style="list-style-type: none"> - Autorización - Celebración - Organización De - Rifas - Tómbolas - Apuestas - Combinaciones Aleatorias SALVO QUE QUEDEN SUJETOS AL IMPUESTO

NOU IMPOST SOBRE EL JOC LLEI 13/2011 DE 27 MAIG REGUL·LACIÓ DEL JOC

	(los ofrecidos desde el exterior a no residentes) y los ejecutados por medios electrónicos - SIEMPRE QUE SU ÁMBITO SEA ESTATAL		
--	---	--	--

Las loterías estatales se establecen como supuesto de no sujeción al nuevo impuesto. Estas loterías gozan de reserva de ley en el sentido de que sólo determinados operadores están autorizados para gestionarlas y éstos van a gozar, ahora, de un trato fiscal especial, aspecto que ha suscitado ya discrepancias en diversos agentes del sector del juego toda vez que, como es sabido, Loterías y Apuestas del Estado pasará a estar parcialmente privatizada dentro de poco tiempo. Se estima, desde este punto de vista, que la Ley 13/2011 puede estar dispensando un trato de privilegio para dicha entidad, que en buena medida será pronto un ente privado, y se ha abierto la polémica sobre si resulta acorde con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Este Tribunal justifica la exención en el marco del ordenamiento comunitario pero ligándola a la naturaleza pública o cuasi pública de los organismos encargados de gestionar esas manifestaciones de juego.

De lo expuesto se deduce la vis atractiva y preeminencia que se concede al nuevo impuesto sobre los tributos existentes si bien, como veremos, este aspecto se compensa en parte con los mecanismos establecidos para la cesión de recaudación a las Comunidades Autónomas y con la permisividad de que éstas graven el juego on line que se desarrolle íntegramente dentro de su territorio.

El resto de elementos configuradores del impuesto revelan que nos hallamos ante un tributo que puede presentarse con diversas modalidades en la medida en que se adapta a las características de la manifestación de juego que se somete a gravamen. De tal manera, y desde el punto de vista de la configuración temporal del hecho imponible, tendremos un impuesto de devengo instantáneo cuando se comporta del mismo modo que la tasa sobre el juego y, por ejemplo, lo que grava es la autorización para realizar una rifa que, con carácter aislado, se organiza a nivel estatal. Sin embargo, adquiere los perfiles de un impuesto periódico cuando, por someter a tributación una rifa de periodicidad anual, se fija su devengo el primer día de cada año natural. Consecuentemente, en el apartado de gestión del impuesto, se especifica también la periodificación en trimestres de las obligaciones de declaración y autoliquidación cuando el impuesto sea periódico. En caso distinto se encomienda la tarea de liquidar a la Administración, si bien se prevé una liquidación provisional anticipada en función de los ingresos estimados susceptibles de obtención con el carácter de a cuenta de la liquidación definitiva que se practique una vez conocido el importe definitivo de los ingresos obtenidos.

La gestión del impuesto, su liquidación, recaudación e inspección, se encomienda a la Agencia Tributaria.

NOU IMPOST SOBRE EL JOC LLEI 13/2011 DE 27 MAIG REGUL·LACIÓ DEL JOC

Llama la atención el interés del legislador por instituir sujetos responsables del pago del tributo, junto al contribuyente del impuesto, que es la persona física o jurídica que opera, organiza o desarrolla la actividad gravada por el impuesto. Así, será responsable del pago de la deuda tributaria en régimen de solidaridad, quien ofrezca, por cualquier medio, actividades de juego a personas con residencia fiscal en España, así como quienes obtengan beneficios por el desarrollo del mismo, sin haber constatado antes que los operadores tienen los necesarios títulos habilitantes. Por la misma circunstancia se hace responsable al dueño o empresario de las infraestructuras y a los prestadores de servicios de la sociedad de la información cuando debieran razonablemente presumir que unas y otros van a ser utilizados específicamente en la celebración de las actividades de juego reguladas en la Ley 13/2011. Se habilita una página web (de la Comisión Nacional del Juego) donde estos sujetos pueden informarse acerca de si la actividad cuenta o no con los necesarios títulos habilitantes y, de este modo, evitar incurrir en la mencionada responsabilidad. Mucho nos tememos que esta suerte de responsabilidad por colaboración en infracción, que ya tiene su propia regulación en la Ley General Tributaria, está llamada a generar conflictos y litigios pues juega, implícitamente, con conceptos escurridizos tales como la “culpa in vigilando” y la conveniencia de adoptar medidas de prevención y cautela cuya ejecución no siempre será sencilla.

Es en el apartado de cuantificación donde con mayor claridad se vislumbra el amplio conjunto de actividades de juego sometidas al nuevo impuesto dado que para cada una de ellas el régimen de cálculo de la cuota es distinto. Lo veremos también con otro esquema:

Tipo de Juego	Base Imponible	Tipo de Gravamen
Apuestas Deportivas Mutuas	Ingresos Brutos	22%
Apuestas Deportivas de Contrapartida	Ingresos Netos	25%
Apuestas Deportivas Cruzadas	Ingresos Netos	25%
Apuestas Hípicas Mutuas	Ingresos Brutos	15%
Apuestas Hípicas de Contrapartida	Ingresos Netos	25%
Otras Apuestas Mutuas	Ingresos Brutos	15%
Otras Apuestas de Contrapartida	Ingresos Netos	25%
Otras Apuestas Cruzadas	Ingresos Netos	25%
Rifas	Ingresos Brutos	20% (7% si goza de declaración de utilidad pública o benéfica)
Concursos	Ingresos Brutos	20%
Otros Juegos	Ingresos Netos	25%
Combinaciones Aleatorias con fines publicitarios o promocionales	Importe total del valor de mercado de los premios ofrecidos o ventajas concedidas a los participantes	10%

NOU IMPOST SOBRE EL JOC LLEI 13/2011 DE 27 MAIG REGUL·LACIÓ DEL JOC

El concepto de Ingreso bruto se corresponde con el de 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.

Ingresos netos son las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que se pueda obtener directamente derivado de su organización o celebración, deducidos los premios satisfechos por el operador a los participantes.

La Ley regula específicamente el caso de la satisfacción de importes por participar en el juego mediante la denominada tarificación adicional. En tales casos, del coste de las llamadas se excluyen los impuestos indirectos a la hora de computar la cantidad dedicada a la participación en el juego en el campo de la determinación de la base imponible impositiva.

Hay que decir, también, que la Ley permite a las Comunidades Autónomas que eleven hasta un 20% como máximo los tipos sintetizados en la tabla respecto de las actividades que sean ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por el impuesto con residencia fiscal en su territorio. El incremento se aplicará con carácter exclusivo 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.

Como decíamos al principio, uno de los aspectos que más interés suscita en este nuevo impuesto es la repercusión que puede tener en el ámbito de la financiación autonómica teniendo en cuenta que, hasta la fecha, la tributación del juego permanecía prácticamente en exclusiva en manos de las Comunidades Autónomas. Consciente de esta situación y de su férrea regulación derivada directamente del bloque de constitucionalidad, la Ley 13/2011 restringe la atribución en exclusiva de la recaudación del impuesto a la recaudación obtenida de apuestas mutuas deportivo-benéficas y apuestas mutuas hípicas estatales, incluso si se efectúan por medios electrónicos, informáticos o telemáticos. En cualquier caso, la DT 6ª de la Ley, anuncia la adopción de las medidas normativas que, entendemos, sean precisas para asegurar la correcta aplicación del marco regulador vigente en materia de financiación autonómica, a la vez que establece cauces de aplicación inmediata de la canalización de los fondos derivados de la recaudación del impuesto en los términos que estamos exponiendo.

Cuando la recaudación proceda de actividades desarrolladas mediante medios electrónicos, informáticos o telemáticos y las cantidades tributables procedan de residentes en diversas Comunidades Autónomas la Ley dispone que se distribuya entre las mismas en proporción a las cantidades jugadas por los residentes de cada Comunidad. El criterio clave de reparto es, pues, el de residencia de los jugadores.

En relación con la exención por premios de loterías y apuestas derivados de juegos organizados por Loterías y Apuestas del Estado y por órganos de las Comunidades Autónomas, así como por Cruz Roja y Once (cfr. art. 7.º de la Ley del IRPF), la DF 9ª de la Ley 13/2011 advierte que dicho beneficio fiscal sólo se mantiene “respecto de los juegos que ya se venían comercializando” por dichas entidades en el

NOU IMPOST SOBRE EL JOC LLEI 13/2011 DE 27 MAIG REGUL·LACIÓ DEL JOC

momento de su entrada en vigor. Cabe deducir, pues, que en el futuro asistiremos a una nueva generación de juegos cuyos premios no gocen de este trato fiscal especial.

Además, y para terminar, hay que dejar constancia de que la Ley 13/2011 aprueba una nueva Tasa por la gestión administrativa del juego correspondiente a las actividades que va a desarrollar la Comisión Nacional del Juego.