



Universidad
Zaragoza

TRABAJO FIN DE GRADO

La Regulación del Juego: El Impuesto sobre el Juego

Autor

Jorge Bueno Aznar

Director

María Cristina Bueno Maluenda

Facultad de Derecho

Curso 2019/2020

ÍNDICE

I. Introducción	5
1. Objeto del Trabajo	
2. Razón de la elección del tema	
3. Metodología	
II. Regulación histórica sobre el Juego	6
III. Regulación del juego en España	8
1. Distribución de competencias sobre la regulación del juego	8
2. La regulación del juego estatal	9
3. La regulación del juego en las CCAA, en particular, en Aragón --	12
IV. Tipos de Juego	13
1. Público	13
2. Privado	15
3. Online	17
V. Régimen Fiscal	19
1. Distribución de competencias sobre la tributación del juego	19
2. Régimen Estatal	21
3. Régimen Aragonés	26
4. Régimen de los diferentes tipos de juegos	27
VI. Conclusión	29
VII. Bibliografía	30

ABREVIATURAS

CCAA, Comunidades Autónomas

CP, Código Penal

EAJA, Entitat Autònoma Jocs i Apostes de la Generalitat de Catalunya

EEAA, Estatutos de Autonomía

IRPF, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IAJ, Impuesto sobre Actividades de Juego Actividades de Juego

IVA, Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT, Ley General Tributaria

LOFCA, Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

ONCE, Organización Nacional de Ciegos Españoles

RD, Real Decreto

SELAE, Sociedad Española de Loterías y Apuestas del Estado

TC, Tribunal Constitucional

TJUE, Tribunal de Justicia de la Unión Europea

UE, Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

1. OBJETO DEL TRABAJO

El objeto del presente Trabajo Fin de Grado trata la regulación de las Actividades de Juego, desde la primera vez que aparecieron estas actividades hasta el momento actual, analizando tanto los cambios en la tipología de los juegos como en las diferentes regulaciones de los impuestos que afectan a las actividades de juego, centrándome sobre todo en el análisis de la Ley 13/2011, de Regulación del Juego.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA

La razón principal de seleccionar este tema es que me parece un ámbito desconocido, ya que mucha gente conoce este tipo de actividades pero la mayoría desconoce la regulación que se hace sobre estas actividades, las que pueden tener una gran influencia en la sociedad actual donde cada vez son más frecuentes y me resulta interesante conocer los diferentes cambios que ha tenido la regulación del Juego a lo largo de la historia, sobre todo centrándome en lo relativo a España y la evolución de los diferentes impuestos sobre el Juego, así como la relación entre el Estado y las Comunidades Autónomas a la hora de regular y legislar sobre las Actividades de Juego, en especial en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón.

En mi opinión, se trata de un tema de gran interés en la actualidad, dado que el avance de la sociedad de la información y las comunicaciones a causa de la globalización y de la aparición de Internet ha creado grandes cambios en todos los aspectos de nuestra vida, y así ha ocurrido en las actividades de Juego, donde se ha producido un gran avance a la hora de realizar estas actividades con la aparición de otros modos diferentes a los tradicionales de realizar las actividades de juego. Por lo tanto, me resultaba interesante conocer cómo se ha visto afectada la regulación del Juego con la masificación de Internet y si la legislación actual está realmente adaptada a la realidad de la sociedad sobre las diferentes actividades de juego y, en especial, sobre el juego *online*.

3. METODOLOGÍA

La metodología empleada para el desarrollo del trabajo ha sido comenzar por descubrir la evolución que las actividades de juego han sufrido a lo largo de la historia, desde su nacimiento hasta el momento actual. Después he analizado el marco normativo actual en

España y cómo se ha llegado al mismo, diferenciando las normas de ámbito estatal que regulan las Actividades de Juego y las normas del ámbito aragonés, para después analizar los tipos de juego que existen en virtud de diferentes factores, como la tipología propia de las actividades de juego y los operadores que realizan estas actividades.

Tras esto, he desarrollado el tema principal del trabajo analizando el régimen fiscal que se le aplica a cada tipo de juego, comenzando por las competencias que tienen tanto Estado como las CCAA en esta materia para luego entrar en el detalle del régimen fiscal de cada ámbito territorial.

II. REGULACIÓN HISTÓRICA SOBRE EL JUEGO

El juego se trata de una actividad que se viene realizando desde la Antigüedad, ya que se puede constatar en algunas pinturas murales de la Edad de Piedra o en situaciones del Antiguo Egipto donde se hace referencia a los dados y las damas, así como en algunas civilizaciones que estaban ligados a la religión o a la magia. Según Roger Caillois en su libro *Teoría de los Juegos*: “El juego posee dos vertientes: una identificada con las diferentes habilidades que pueden poseer las personas, que sería la vertiente del juego como un deporte; y otra vertiente que sería con un afán de ocio y eminentemente lucrativo, con el fin de entretenerse y poder conseguir riqueza. El juego, en su vertiente de apuesta, se trata de una actividad libre, se realiza por voluntad propia de la persona que no puede ser obligada a realizarla; separada de la vida cotidiana, en un espacio y tiempo de ocio determinados; incierta, donde no se conoce el resultado hasta el final y la duda es parte del juego; improductiva, ya que no crea riqueza sino un cambio del destino de lo jugado; reglamentada y ficticia¹”, lo que podríamos considerar hoy en día como juegos de envite, suerte y azar. La regulación del juego nace de ese carácter lucrativo de esta vertiente del juego, ya que los poderes públicos deben regular cualquier actividad que tenga consecuencias económicas y provoque movimientos en la riqueza de la población. A lo largo de los tiempos se han dado tres situaciones de atención y regulación sobre las actividades del juego de azar: prohibición absoluta; prohibición formal y tolerancia en su ejercicio; y admisión del juego de azar y regulación exhaustiva con el fin

¹ Mazón Hernández, M. Análisis económico, jurídico y fiscal del juego, p.24.

de que se desarrollen con un mínimo de garantías, que es el supuesto que se da en nuestro país en la actualidad.

En lo que respecta a España, el primer precedente lo encontramos en las Partidas de 1265 de Alfonso X el Sabio donde se perseguía el juego indirectamente, o ya en 1276, donde se da el primer intento de regular los juegos lícitos o autorizados por el propio Alfonso X en el Ordenamiento de Tafurerías. En 1763 se creó el primitivo antecedente de la lotería mediante un Decreto del Rey Carlos III, así como la regulación de las Rifas y Tómbolas, sometidas a autorización previa.

El primer Código Penal de 1822 no tipificaba el juego como delito ni como falta, y será en el CP de 1848 en el primero en el que se tipifica el juego, considerándolo un delito contra la sociedad, y castigando a los dueños de las casas de juego, mientras que los jugadores solamente eran sancionados como autores de una falta. Dado que se continuaba produciendo la práctica del juego, se intentó una reforma del CP en 1912 que penaba el juego únicamente cuando se practicase en lugares no autorizados, lo que creaba el régimen de la autorización, aunque esta regulación no llegó a aprobarse.

Con el paso del tiempo, se sucedieron los Códigos Penales, y tanto durante la República como durante el gobierno franquista se mantuvo el estado de penalización del juego, aunque se crearon diferentes instituciones como la fundación de la ONCE o la autorización de la Quiniela de Fútbol.

Hasta 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 y Azar y Apuestas no se produjo la legalización de la práctica del juego, hasta entonces penalizado; y apenas unos días después se aprobó el Real Decreto 444/1977 por el que se dictan normas complementarias al primer Real Decreto. Esta despenalización del juego se produjo al considerarse que las técnicas de prohibición absoluta no solían triunfar y esas actividades se continuaban realizando clandestinamente, por lo que la mejor solución fue su regulación para que los poderes públicos pudieran controlar el juego en todos sus ámbitos, con el fin de proteger a los jugadores y limitar las pérdidas.

Más tarde, con la aprobación de la Constitución Española en 1978, se atribuyó la competencia al Estado para fijar el marco jurídico aplicable a las actividades de explotación del juego en el ámbito estatal, sin perjuicio de las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas, que ha ido creciendo a lo largo de los años, hasta el punto

que han asumido competencias exclusivas en esta materia, aunque pese a la existencia de estos títulos competenciales, se continúa permitiendo la intervención estatal en los juegos de azar y, por lo tanto, se puede afirmar que el Estado mantiene ciertas competencias.²

Actualmente, con la creciente globalización y las técnicas de comunicación electrónicas ha aparecido una nueva vía de desarrollar el juego, se trataría del juego electrónico u *online*. Este nuevo tipo de juego *online* tiene puntos en común con el juego tradicional, pero también ciertas diferencias, por lo que se debió adaptar la normativa a esta nueva forma de actividad del juego y que no se incluía hasta la presente Ley de Regulación del Juego de 2011, que vino impulsada por la Ley 56/2007 de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, que establecía un mandato para regular el aspecto de los juegos electrónicos dentro de la normativa del juego.

III. REGULACIÓN DEL JUEGO EN ESPAÑA

1. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS SOBRE LA REGULACIÓN DEL JUEGO

La CE no contiene en sus artículos 148 y 149 relativos a la delimitación de las competencias entre el Estado y las CCAA ningún apartado específico sobre la materia del juego. Ante este silencio, las CCAA emplearon sus EEAA para atribuirse competencias en esta materia al amparo de lo establecido en el artículo 149.3 CE: *“las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las CCAA, en virtud de sus respectivos estatutos”*. Por lo tanto, serán solo aquellas CCAA que en sus EEAA se atribuyan competencia sobre el juego las que adquieran esta competencia.

A su vez, el TC a través de su doctrina ha asentado las bases sobre la distribución competencial en materia de juego, por lo que las CCAA serán competentes en exclusiva en materia de juego siempre que el juego se desarrolle dentro de su ámbito territorial.³

Por lo tanto, podemos concluir que en el ámbito de las actividades de juego convergen competencias normativas entre el Estado y las Comunidades Autónomas, ya que se les

² STC 35/2012, de 15 de marzo.

³ STC 163/1994, de 26 de mayo, FJ 8º; STC 164/1994, de 26 de mayo, FJ 4º y STC 216/1994, de 14 de julio, FJ 2º.

atribuye competencia exclusiva en esta materia a cada una de ellas en virtud del ámbito territorial de la actividad. Las CCAA poseen la competencia exclusiva en sus respectivos ámbitos territoriales, mientras que el Estado tiene la competencia exclusiva para las actividades de ámbito nacional.

2. LA REGULACIÓN DEL JUEGO ESTATAL

El Estado, como se ha apuntado anteriormente, tiene competencias en materia de juego cuando las actividades que se realicen sean de ámbito estatal y, a su vez, existe una reserva estatal respecto a los juegos de Loterías y Apuestas del Estado.

Para el desarrollo de sus competencias en la materia y la regulación de las Actividades de Juego nos encontramos con la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de Regulación del Juego. En primer lugar, cabe destacar que esta Ley sirve para dar cobertura legal a una nueva modalidad de juego que ha surgido en las últimas décadas y que, como ya se ha apuntado anteriormente, se trata del juego *online* o por medios electrónicos, ya que existía una gran problemática como es la diferencia entre la realidad de las actividades sociales que tienen que ver con el juego y la regulación previa de estas actividades, que no incluía este tipo de juego *online*.

La doctrina de la UE ha señalado la necesidad de establecer una nueva regulación del juego, tal y como se dispone en el Preámbulo de la ley del Juego, por lo que el legislador español se ha visto en la obligación de adaptar el ordenamiento jurídico para hacer frente a la nueva realidad, bajo la demanda de los tribunales europeos y con el objetivo de aportar seguridad jurídica a todos los aspectos del juego.

Por lo tanto, el objeto de esta Ley es la regulación de la actividad de juego, en sus distintas modalidades, que se desarrolle con ámbito estatal con el fin de garantizar la protección del orden público, luchar contra el fraude, prevenir las conductas adictivas, proteger los derechos de los menores y salvaguardar los derechos de los participantes en los juegos, sin perjuicio de lo establecido en los Estatutos de Autonomía.⁴

Para conocer el ámbito de aplicación de la Ley del Juego debemos conocer la definición del juego, que se trata de todas aquellas actividades donde los jugadores arriesguen algún

⁴ Artículo 1 Ley del Juego.

valor económico sobre un posible resultado incierto, que dependa del azar, y que se permita la transferencia entre los participantes. De esta definición, contenida en el artículo 2 de la ley, sacamos la conclusión de que se necesita la existencia de tres elementos a la hora de considerar una actividad como juego: que se arriesgue riqueza y sea transferible entre los participantes; que los resultados sobre los que se arriesguen esas cantidades sean futuros e inciertos; y que intervenga algún componente de azar, no importando en qué medida lo haga.

También resulta de aplicación la Ley del Juego a las rifas y concursos en las que se participe mediante alguna contraprestación económica; a los juegos de carácter ocasional, y a las actividades realizadas por personas físicas o jurídicas fuera del territorio español, que son denominadas transfronterizas. Además, también se rige por la Ley del Juego una actividad que no constituye directamente un juego, y se trata tanto de la difusión tanto publicitaria como promocional de cualquiera de las actividades de juego que se enuncian en la Ley.

Por otra parte, encontramos expresamente en el artículo 3 de la Ley tres grupos de actividades que se excluyen del ámbito de aplicación del Impuesto, como lo son los juegos o competiciones de ocio, siempre que no produzcan transferencias económicas o estas sólo sean el precio por la utilización de los medios para desarrollar la actividad; el juego de ámbito autonómico; y las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales.

Sobre los requisitos necesarios para el desarrollo de las actividades del juego, se establece la norma general de que cualquier modalidad de juego que no esté regulada por esta Ley se considerará prohibida, además de que, previamente al desarrollo de una actividad de juego, debe haberse aprobado su regulación, lo que corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda mediante Orden Ministerial.

A su vez, la Ley del Juego establece que una determinada actividad de juego va a quedar reservada a unos determinados operadores, se trata de las loterías de ámbito estatal, que quedan reservadas a la SELAE y la ONCE, y están sometidas a un estricto control público. Mientras tanto, el resto de modalidades de juego quedan sujetas a un mercado de libre competencia, aunque con una serie de controles y restricciones más leves que las loterías.

Los títulos que habilitan para el desarrollo de las loterías y del resto de actividades también difieren, ya que mientras el resto de actividades se rigen por un sistema de

licencias generales, singulares y autorizaciones, las loterías responden a autorizaciones específicas reguladas por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Sobre las actividades no reservadas, se advierte una de las grandes y más novedosas modificaciones en la regulación del juego, y es la apertura de estas actividades a un mercado donde intervengan operadores privados, lo que hace que se desarrolle un sistema de licencias y autorizaciones sin las cuales no se podrá ejercer ninguna actividad relacionada con el juego, y si se hace se considerará legalmente como prohibida y les será de aplicación el régimen sancionador.

Existen diferentes tipos de títulos habilitantes para el desarrollo de actividades de juego no reservadas, como son: las licencias generales, que se otorgan para actividades de juego no ocasional; las licencias singulares, que se requieren para la explotación de cada uno de los tipos de juego incluidos en cada licencia general; y las autorizaciones para la celebración de juegos de carácter ocasional.

En lo que respecta a los sujetos que intervienen en las actividades de juego se diferencian tres grupos: los operadores, que son cualquier persona física o jurídica, entidad pública o privada, español o perteneciente al Espacio Económico Europeo, que organice o explote alguna actividad de juego⁵; los participantes en las actividades de juego; y las Administraciones que regulan y controlan las actividades de juego.

Cabe resaltar, como ya se ha hecho anteriormente, que en el ámbito de los operadores existen actividades específicas que no todos los operadores pueden realizar, por ejemplo, el artículo 4 de la Ley del Juego establece que las loterías de ámbito estatal estarán reservadas a los operadores designados por la Ley, así como la disposición adicional primera de la Ley del Juego que dispone la reserva de la actividad del juego de Loterías a la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la ONCE, que son los únicos operadores que pueden comercializar los juegos de loterías.

La ley establece una serie de prohibiciones a la hora de realizar actividades de juego: desde el punto de vista del objeto están prohibidas toda la actividad del juego que atente contra la dignidad de las personas, el honor, la intimidad o cualquier otro derecho o libertad reconocido constitucionalmente; aquellos que se fundamenten en la comisión de delitos, faltas o infracciones administrativas; o los que recaigan sobre eventos prohibidos.

⁵ Artículo 13 Ley del Juego.

En lo que respecta al sujeto, se prohíbe la participación en los juegos de las personas menores de edad, los incapacitados legalmente, las personas que solicitasen que se les prohíba realizar esta actividad; los accionistas, propietarios o similares del operador de juego; los deportistas, entrenadores u otros participantes en eventos sobre la que se realiza la apuesta; los directivos de entidades deportivas participantes en el evento; los jueces o árbitros que ejerzan sus funciones en el acontecimiento; el Presidente y demás integrantes de la Comisión Nacional del Juego, así como a sus familiares más cercanos; y a cualquier persona que una norma pueda prohibir.

A su vez, queda prohibida la publicidad, el patrocinio en el que el operador participa como patrocinador y la promoción de las actividades reguladas en la Ley del Juego bajo cualquier forma, cuando se carezca de la correspondiente autorización para la realización de publicidad contenida en el título habilitante.

Sobre el régimen sancionador, tienen la consideración de sujetos infractores, además de las personas físicas o jurídicas que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones, les den soporte, publiciten, promocionen u obtengan beneficio de las mismas, también las que obtuvieran un beneficio relevante vinculado directamente al desarrollo de actividades de juego como consecuencia de las acciones u omisiones referidas, exigiéndoseles la misma responsabilidad que a las primeras.

3. LA REGULACIÓN DEL JUEGO EN LAS CCAA, EN PARTICULAR, EN ARAGÓN

Las CCAA tienen competencia exclusiva sobre las actividades de juego que se desarrollan en su ámbito territorial, excepto las Apuestas Mutuas Deportivo-Benéficas, y se trata tanto de la planificación y regulación en materia de juego como la ejecución y aplicación de las anteriores. Por lo tanto, todas aquellas CCAA que se atribuyan competencias exclusivas en materia de juego en sus respectivos EEAA podrán planificar y regular aquellas actividades que se realicen en su ámbito territorial. Como consecuencia de la adquisición de estas competencias, se comienzan a dictar por parte de algunas CCAA nuevas leyes y modificaciones de las existentes con el fin de regular los diferentes aspectos de las actividades de juego y las nuevas opciones de explotación de los juegos y

apuestas a través de los medios que ofrecen las nuevas tecnologías. Por ejemplo, en Cataluña se elaboró la Ley 15/1984, de 20 de marzo, que regulaba diferentes aspectos del juego gracias a la competencia adquirida mediante el Estatuto de Autonomía de Cataluña, ya que en ella se afirmaba que la realidad social desbordaba el marco normativo estatal, que era insuficiente e incompleto. Estos fueron los motivos principales que hicieron a todas las CCAA, unas antes que otras, regular mediante sus propias leyes los aspectos del juego que considerasen necesarios.

En lo que respecta a la Comunidad Autónoma de Aragón, el Estatuto de Autonomía de Aragón, tal y como se ha apuntado con anterioridad, atribuye competencia exclusiva a la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de juego para aquellas actividades que se realicen en territorio aragonés.⁶ De acuerdo con esta competencia adquirida y con el objeto de regular la actividad del juego y de las apuestas en sus distintas modalidades se promulgó la Ley 2/2000, de 28 de junio, del Juego de la Comunidad Autónoma de Aragón, que sigue el mismo esquema de la Ley del Juego de ámbito estatal. En apartados posteriores se entrará más en profundidad sobre los juegos que se han regulado desde la Comunidad Autónoma de Aragón, al igual que sus diferentes regímenes fiscales.

IV. TIPOS DE JUEGO

1. EL JUEGO PÚBLICO

Cuando hablamos de los juegos públicos, nos referimos a aquellos juegos que se gestionan a través de entidades públicas, como lo son en la actualidad la SELAE (Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado), la EAJA (Entitat Autònoma Jocs i Apostes de la Generalitat de Catalunya), que es la única entidad autónoma de juego de carácter autonómico, y la ONCE, que se trata de una entidad de carácter semipúblico.

La SELAE y la ONCE son los únicos operadores que podrán comercializar los juegos de loterías regulados en la Ley del Juego⁷, restringiendo de esta forma la posible creación de otros sistemas de loterías.

⁶ Artículo 70. 50º del Estatuto de Autonomía de Aragón.

⁷ Disposición adicional primera, Ley del Juego.

De estas tres, nos centraremos un poco más en el análisis de la SELAE y la ONCE, ya que ambas son de carácter estatal, y dejaremos a un lado la EAJA que solo opera en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

1.1 La Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado

En primer lugar, tenemos una definición de la lotería en la propia Ley del Juego, ya que en su artículo 3.b) establece que *“Se entiende por loterías las actividades de juego en las que se otorgan premios en los casos en que el número o combinación de números o signos jugados coinciden en todo o en parte con el determinado mediante un sorteo o evento celebrado en una fecha previamente determinada”*.

La actual Lotería Nacional se creó durante la Guerra de la Independencia como un modo de aumentar los ingresos públicos sin quebrantar la riqueza de los contribuyentes; y el 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, constituyó la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado.

La SELAE se trata de una entidad pública empresarial dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda y que ofrece una serie de productos divididos en:

- loterías pasivas, que son en las que el jugador se limita a comprar un billete con el número de participación ya impreso.
- loterías activas, donde es el propio jugador el que pronostica los números.

Actualmente, las loterías pasivas se componen por la Lotería Nacional; mientras que las loterías activas se componen de lotos (La Primitiva, Bono Loto, El Gordo y Euro millones) y de apuestas deportivas (La Quiniela, El Quinigol, Quíntuple Plus y Lototurf).

El artículo 48.2 de la Ley del Juego establece un supuesto de no sujeción al impuesto sobre actividades de juego, dado que los juegos de lotería de ámbito estatal no quedan sujetos al impuesto.

1.2 La Organización Nacional de Ciegos Españoles

La Organización Nacional de Ciegos Españoles es una Corporación de Derecho Público, de carácter social, con personalidad jurídica propia, sometida al Protectorado del Estado, con autonomía económica y financiera, y con plena capacidad de obrar⁸. Su fundación tuvo lugar en 1938, donde se unificaron las distintas asociaciones de ciegos existentes hasta entonces en España, y su principal actividad se trata de la venta del Cupón, que desde 1981 se recoge la concesión estatal en exclusiva a la ONCE de la venta del mismo.

Con el paso del tiempo, y tras las transferencias de competencias sobre el juego a las CCAA, se produjeron algunos conflictos de competencias sobre la titularidad de la competencia para que en una Comunidad Autónoma se pudiera modificar el régimen de los sorteos de la ONCE en esa Comunidad Autónoma, sobre lo que el TC declaró que correspondía al Estado la titularidad de dicha competencia.⁹

2. EL JUEGO PRIVADO

Se consideran juegos privados aquellos cuya explotación corresponde a empresas privadas, tales como los juegos de mesa de los casinos, los juegos de bingo y los juegos de máquinas recreativas tipo B y C. Fue a través del Real Decreto-Ley 16/1977 y sus normas complementarias en el RD 444/1977 por los que se regularon los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de envite, suerte o azar y las apuestas, atribuyéndose de esta manera al Estado la competencia y titularidad de los juegos y su tributación para aquellas empresas que desarrollen estas actividades. A lo largo del tiempo, se han ido modificando la mayoría de los preceptos y adaptándose a los cambios en el sistema normativo, siendo afectado tanto por la adhesión de España a la UE como por la atribución de competencias exclusivas a las CCAA en esta materia.

Los Casinos de Juego se encuentran regulados por el Reglamento de Casinos de Juego, aprobado por Orden Ministerial de 9 de enero de 1979, estableciendo que se consideran Casinos de Juego aquellos establecimientos dedicados a las prácticas de juegos de suerte envite o azar. En Aragón, existe una tasa fiscal sobre el juego relativa a casinos en Aragón, regulada en el artículo 140-6 Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del

⁸ Mazón Hernández, M. Análisis económico, jurídico y fiscal del juego, p. 54.

⁹ STC 171/1998, de 23 de julio.

Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, por lo que en lo que respecta a estas actividades, la competencia es de carácter autonómico.

Mediante la misma Orden Ministerial citada anteriormente sobre los juegos de mesa en casinos se regulan los juegos de bingo, en su artículo 10, y por la que se aprueba el Reglamento del juego del bingo, en el cual se establece que la autorización, organización y desarrollo del juego del bingo se regulará mediante dicho Reglamento y demás disposiciones sobre las actividades de juego. En el propio Reglamento se establece una prohibición de realizar juegos que constituyan modalidades de bingo que no estén previstas en las normas que regulan este tipo de juego.

Se establece un sistema restrictivo de autorizaciones para poder explotar las actividades que constituyen el juego del bingo, que podrá ser llevado a cabo por tres tipos de entidades diferentes, como son las entidades de carácter benéfico, deportivo, cultural y turístico; las sociedades mercantiles que cumplan determinados requisitos relacionados con su objeto social o su capital social; y las empresas de servicios.

Se encuentran regulados en el Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar. En primer lugar, cabe destacar que las máquinas tipo A no entran en consideración para el impuesto sobre el juego, ya que se trata de las máquinas que se suelen denominar como “recreativas” y se consideran de mero pasatiempo, además de no cumplir los aspectos principales del juego como apuesta, sino que se paga una cantidad de dinero a cambio de un tiempo de juego en la determinada máquina recreativa, sin arriesgar una cantidad de dinero propia con el fin de obtener un beneficio económico de la misma. Por lo tanto, las máquinas que nos interesan a la luz del Impuesto sobre el Juego son las máquinas tipo B y C.

Las máquinas tipo B son aquellas en las que, a cambio del precio de la partida, el jugador adquiere un tiempo de juego y, si eventualmente consigue ganar de acuerdo con el programa de juego, consigue un premio en metálico.

Las máquinas tipo C sólo pueden ser explotadas en los casinos, y son similares a las del tipo B, donde se intercambia una cantidad de dinero a cambio de un tiempo de juego y, además, se puede conseguir una cantidad de dinero en metálico.

A su vez existen otros tipos de juego, como las rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias. Las rifas son aquel juego que consiste en el sorteo de algún objeto entre los compradores de los boletos, y quien posea el boleto premiado obtendrá el objeto sorteado. Las tómbolas consisten en el sorteo de varios objetos entre los compradores de boletos y que, en el caso de tener un boleto premiado, se puede elegir cuál de los objetos sorteados se quiere obtener, aunque puede ser de forma automática o por acumulación de puntos. Las combinaciones aleatorias, que se trata de un tipo de juego en el que una persona o entidad, con fines publicitarios o promocionales, sortea una serie de premios en metálico, en especie o servicios entre las personas que adquieran el bien objeto de la promoción.

3. EL JUEGO ONLINE

La globalización y el crecimiento de las nuevas tecnologías de la Información y la Comunicación han transformado todos los aspectos de nuestra vida, y las actividades del juego no iban a ser menos. Internet ha supuesto un nuevo modo de ejercer esta actividad, se trata del juego *online*, que si bien surgió hace ya unos años, no fue hasta la actual Ley del Juego del año 2011 cuando se comenzó a regular esta materia, que, al fin y al cabo, se trata de la misma actividad que el juego tradicional, pero con el componente de no estar presente en ningún local de juego. Estas fueron las principales causas que motivaron la regulación del juego *online* en la actual Ley del Juego, así como razones de seguridad jurídica, con el fin de proteger a los consumidores y, en especial, a uno de los colectivos más influenciados por los medios electrónicos como son los adolescentes o menores de edad; y también dada la gran importancia económica para los fondos públicos que tiene la recaudación tributaria, ya que se ven afectados numerosos impuestos como el IVA, el Impuesto sobre la renta de no residentes o el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, por lo que se debía controlar este tipo de juego para evitar que las arcas públicas se vieran afectadas por no cobrar este impuesto.

El artículo 1 de la propia Ley del Juego dicta que *“la Ley regula, en particular, la actividad de juego a que se refiere el párrafo anterior cuando se realice a través de canales electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos, en la que los medios presenciales deberán tener un carácter accesorio”*, de lo que se desprende la importancia que ha tenido la aparición de este tipo de juego para el desarrollo de la Ley, ya que se

regula “en particular” este tipo de juego, y se adapta de esta manera el sistema jurídico para controlar el juego en su vertiente electrónica.

Lo que caracteriza y diferencia principalmente al juego a través de medios electrónicos del juego tradicional es, como ya se ha apuntado anteriormente, el elemento de la distancia y la forma no presencial, que hace que un participante pueda estar desarrollando una actividad de juego desde fuera de un establecimiento físico. Para conseguir mayor seguridad jurídica, se entiende que será de competencia estatal la regulación y el régimen de licencias y autorizaciones sobre las actividades de juego *online*, ya que no es posible permitir que sólo sea en una Comunidad Autónoma donde se realicen este tipo de actividades *online*. Continuando con el reparto competencial entre Estado y CCAA, y en lo que se refiere específicamente al juego *online*, se ha recalcado por el Tribunal Constitucional¹⁰ que en este tipo de juego se superan los límites territoriales de las CCAA, por lo que será el Estado el competente para el otorgamiento de las concesiones y autorizaciones para el desarrollo de las actividades de juego en línea.

Sobre su regulación en el ámbito de la Unión Europea, ésta ha dejado un amplio margen de discrecionalidad para que los Estados miembros regulen las cuestiones sobre los juegos de azar en línea, aunque desde el TJUE se ha emitido jurisprudencia sobre diferentes asuntos en la materia del juego¹¹, como por ejemplo la compatibilidad de ciertas restricciones estatales a la libre prestación de servicios de juegos de azar con el Derecho europeo¹², o sobre la fijación de distancias mínimas entre los establecimientos de los operadores de juego¹³. Es posible que en un futuro se vaya reforzando la cooperación y el intercambio de información entre los Estados miembros y que incluso se llegue a crear un Derecho europeo que regule los juegos de azar en línea.

En lo que se refiere a la normativa aplicable en nuestro país, al juego *online* le es aplicable la misma regulación del juego tradicional, por lo que para este tipo de juego debemos acudir también a la Ley del Juego, que lo añade por primera vez en la regulación del juego, pero no lo diferencia del tradicional.

¹⁰ STC 35/2012, de 15 de marzo.

¹¹ Ureña Salcedo, J.A. Régimen legal de los juegos de azar en línea, p.170.

¹² STJUE de 24 de marzo de 1994, asunto C-275/92.

¹³ STJUE de 16 de febrero de 2012, asuntos acumulados C-72/10 y C-77/10.

V. RÉGIMEN FISCAL

1. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DEL JUEGO

Debemos partir de lo dictado por la CE, que en los apartados 1 y 2 del artículo 157 dispone que “los recursos de las CCAA estarán constituidos por impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, y por sus impuestos propios, tasas y contribuciones especiales”

Para analizar las competencias que tienen tanto el Estado como las CCAA en lo que se refiere a la tributación del Juego debemos acudir principalmente a dos normas: la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas 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. Estas dos leyes establecen el marco normativo de los impuestos cedidos y propios del Estado y las CCAA, en los cuales se incluyen ciertas referencias a los tributos sobre el juego.

A modo de introducción, se puede afirmar que desde el Estado se cede parte de la recaudación que se obtenga por el Impuesto sobre Actividades de Juego a las CCAA y que, además, también son cedidas a las CCAA ciertas competencias normativas en materia de tipos de gravamen, por lo que se podría hablar de que el Impuesto sobre el Juego es un “impuesto compartido” entre el Estado y las CCAA¹⁴.

2.1 Competencias Estatales

En lo que se refiere al ámbito estatal, a éste le corresponderá la parte que no se haya cedido a las CCAA. En concreto, al Estado le corresponde lo recaudado por el gravamen sobre las apuestas mutuas deportivo-benéficas y las apuestas mutuas hípcas estatales, incluso si se efectúan por medios electrónicos, informáticos o telemáticos; así como lo relativo a los ingresos obtenidos por el juego de los no residentes en territorio español.¹⁵

¹⁴ PIÑA GARRIDO, LILO. «Impuestos estatales sobre el juego cedidos a las CCAA: situación tras la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego», en *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad 1/2012, p.32.

¹⁵ Art 48.11 Ley del Juego.

2.2 Competencias Autonómicas

El Estado ha cedido parte de la recaudación obtenida por el Impuesto sobre las Actividades de Juego a las CCAA, en concreto tal y como dispone el artículo 48.11 de la Ley del Juego que se distribuirá a las CCAA las cantidades correspondientes a los ingresos obtenidos por el juego de los residentes en cada Comunidad de aquellas actividades que se hayan efectuado mediante sistemas electrónicos, informáticos o telemáticos. Es decir, la cesión del Impuesto sobre el Juego es del 100% respecto de las actividades que realicen el hecho imponible en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma.

El artículo 4 de la LOFCA establece que las CCAA podrán disponer de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales y más concretamente sobre la materia de juego, en su artículo 11.i) se determina que los Tributos sobre el Juego pueden ser cedidos a las CCAA, y complementando esta información con el artículo 19 del mismo texto normativo, las CCAA podrán asumir, en lo que respecta a los Tributos sobre el Juego, competencias en lo relativo a la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la gestión del tributo.

Esta cesión de los impuestos sobre el juego se ha materializado en la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En ella se dispone el alcance de la cesión en los Tributos sobre el juego, y dicta que se cede el rendimiento de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar sobre el Juego producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma, considerándose producido allí cuando el hecho imponible se realice en dicha Comunidad Autónoma.¹⁶

Las competencias que pueden asumir las diferentes CCAA en los Tributos sobre el Juego son las siguientes:¹⁷

- Exenciones, bonificaciones y devengo.
- Base imponible, tipos de gravamen y cuotas fijas.

¹⁶ Artículos 25.1.e) y 34 de la Ley 22/2009.

¹⁷ Artículo 50.1 ley 22/2009.

A su vez, también pueden asumir los aspectos relativos a la aplicación de los tributos, como son la gestión e inspección tributaria.¹⁸

En concreto, desde la Comunidad Autónoma de Aragón se regulan diferentes tasas sobre el juego, que están recogidas en el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, así como en el Anexo I de la Ley 14/2014, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, y que serán analizadas posteriormente en el apartado que se refiere al Régimen Fiscal del Juego en la Comunidad Autónoma de Aragón.

2. RÉGIMEN ESTATAL

En el origen de la fiscalidad sobre el juego nos encontramos con diferentes Tasas sobre el Juego, reguladas en el Decreto 3059/1996, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de Tasas Fiscales y que contiene la regulación de las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias en los artículos 36 y siguientes, y 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, y que contiene la regulación de la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar.

Sobre las Tasas sobre rifas, tómbolas apuestas y combinaciones aleatorias no existe una jurisprudencia consolidada que se pronuncie sobre la verdadera naturaleza jurídica de estos tributos. Lo mismo ocurre en el ámbito de la doctrina sobre ellas, ya que un sector doctrinal opina que son verdaderas tasas, basándose en el hecho de que la cesión de los rendimientos de las tasas sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias se condiciona a que la CCAA sea competente para su autorización; mientras que la posición contraria de la doctrina sostiene que tienen verdadera naturaleza impositiva¹⁹. Si la postura correcta fuese la primera, es decir, que el tributo analizado es una verdadera tasa, se podría dar una posible violación de la CE, que no permite la cesión de tasas estatales; lo que no

¹⁸ Artículo 50.2 Ley 22/2009.

¹⁹ Hermosín Álvarez, M. Tributos sobre el juego cedidos a las CCAA. p. 204.

ocurriría si se considerasen como impuestos, es decir, si la postura correcta fuese la segunda.

En cambio, sobre la Tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar la doctrina tiene una postura prácticamente unánime sobre su naturaleza impositiva. Dicha tasa fija su hecho imponible en la organización, celebración y autorización de la realización de juegos de suerte, envite o azar, por lo que no nos encontramos ante una tasa, que pretenden la contraprestación proporcional del coste de un servicio, sino que estamos ante un impuesto, hecho que ha sido declarado por el TC en varias sentencias que dictan que “*constituye un auténtico impuesto que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados*”²⁰ y que aclara que no se tratan de unas verdaderas tasas si no que tienen, como se ha apuntado, la naturaleza de impuesto. Estas tasas son tributos cedidos a las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía mediante la Ley 22/2009²¹ y se aplicarán en caso de que las actividades no estuvieran sujetas al Impuesto sobre Actividades de Juego²² que se analizará a continuación.

Desde la Ley del Juego de 2011 se crea un régimen fiscal de nueva planta aplicable a las actividades de juego, que se encuentra en el Título VII de la Ley del Juego, y que crea el nuevo IAJ, así como una Tasa por la Gestión Administrativa del Juego. El fin de establecer el nuevo impuesto es tratar de manera más igualitaria al juego *online* con respecto al juego tradicional, ya que anteriormente el juego *online* no se encontraba regulado en la normativa previa sobre el juego.

El IAJ grava la autorización, celebración u organización de las actividades de juego de ámbito estatal, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, que no constituían un juego a los efectos de la Ley del Juego, pero sí resultan gravadas por este Impuesto. A su vez, quedan excluidos del ámbito objetivo del Impuesto los juegos de lotería de ámbito estatal regulados en el artículo 4 de la Ley del Juego, que quedan reservadas en exclusiva a la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado y a la ONCE. El devengo del impuesto se producirá en el momento de la

²⁰ STC 35/2012, STC 162/2012 y STC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ. 4º.

²¹ De Lorenzo García, R. *La fiscalidad del juego en España: Especial análisis del régimen aplicable a la ONCE*, p.339.

²² De Lorenzo García, R. *La fiscalidad del juego en España: Especial análisis del régimen aplicable a la ONCE*, p. 340.

autorización, celebración u organización, y en actividades que se prolonguen en el tiempo, el primer día de cada año natural. Los sujetos pasivos serán, a título de contribuyentes, las personas físicas jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica como las herencias yacentes, las comunidades de bienes, y demás entidades que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición,²³ que operen, organicen o desarrollen las actividades gravadas.

Sobre los responsables del IAJ, el Proyecto de la Ley del Juego establecía una 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 régimen²⁴. El texto normativo actual establece que serán responsables solidarios del pago del impuesto, con carácter general, quienes ofrezcan actividades de juego a personas con residencia fiscal en España, así como quienes obtengan beneficios por el desarrollo del juego. A su vez, también serán responsables solidarios, los dueños o empresarios de infraestructuras y los prestadores de servicios de la sociedad de la información cuando no constaten la existencia de los títulos habilitantes.

La base imponible dependerá de cada tipo de juego, y podrá ser tanto los ingresos brutos, entendidos como el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, como los ingresos netos, que se refieren al resultado de deducir los premios satisfechos por los participantes a los ingresos brutos obtenidos de la participación en el juego, mientras que en combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, será el importe total del valor de mercado de los premios ofrecidos o ventajas concedidas a los participantes

Diferentes tipos de gravamen aplicables:

- Apuestas deportivas del Estado, sujetas a las obligaciones derivadas del RD 419/1991, 22% de la base imponible establecida en el artículo 48.6.a) de la propia Ley, es decir, el porcentaje se aplicará sobre los ingresos brutos.

²³ Artículo 35.4 LGT

²⁴ Calderón Carrero, J.M. «La Fiscalidad de la Ley de regulación del Juego», en *Diario La Ley*, Número 7644/2011, 3 de junio de 2011, p.6.

- Resto de apuestas deportivas mutuas, de contrapartida y cruzadas, el 20% de la base imponible del artículo 48.6.b) de la Ley, es decir, el porcentaje se aplicará sobre los ingresos netos.
- Rifas, el 20% de la base imponible constituida por los ingresos netos, excepto las declaradas de utilidad pública o benéfica, que será el 5% de la misma base imponible.
- Concursos y otros juegos, el 10% sobre los ingresos netos.
- Combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, el 5% sobre la base imponible del apartado 6 del artículo 48, es decir, sobre el importe total del valor de mercado de los premios ofrecidos o ventajas concedidas a los participantes.

La Ley del Juego establece que las CCAA podrán elevar los tipos del impuesto hasta el 20%, para las actividades que sean ejercidas por quienes desarrollen la actividad gravada por este impuesto con residencia fiscal en su territorio.

En lo referente a la liquidación, se diferencia entre: los supuestos de autorización, celebración u organización que alcancen periodos temporales, donde el impuesto se liquida mediante declaración y autoliquidación del obligado tributario; mientras que fuera de este supuesto, el impuesto será objeto de liquidación administrativa.

Sobre la gestión del impuesto, se dispone que 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 Comunidades Autónomas y las leyes en materia de cesión de tributos que, en su caso, se aprueben.

En lo que respecta a la Tasa por la gestión administrativa del Juego, ésta se regirá por la Ley del Juego y por las leyes que establezca la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos.

Constituye el hecho imponible de esta tasa con sus respectivas cuantías:

- La emisión de certificaciones registrales, 20 euros.
- La emisión de dictámenes técnicos de evaluación de la conformidad de sistemas de juego, un mínimo de 38000 euros.
- Las inscripciones en el Registro General de Licencias de Juego, 2500 euros.

- La solicitud de licencias y autorizaciones, 10000 euros por cada licencia y 100 euros por cada autorización.
- Las actuaciones inspectoras o de comprobación técnica que se establezcan como obligatorias, un mínimo de 5000 euros.
- Las actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego sobre las actividades de juego desarrolladas por los operadores habilitados y sujetas a la supervisión de esta entidad, destinadas a sufragar los gastos que se generen por la citada Comisión, 0,754 por mil de los ingresos brutos de explotación, entendiéndose por tal el importe total de las cantidades dedicadas a la participación en el juego; en el caso de apuestas cruzadas, el importe de lo ganado por los jugadores que participen.

Se establece a su vez que todas estas cuantías podrán ser modificadas por las Leyes de Presupuestos aprobadas para cada año.

El devengo de la tasa se produce, en los supuestos de actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego, el 31 de diciembre de cada año. Aunque, si el sujeto pasivo perdiera la habilitación para actuar como operador, la tasa se devengará cuando se produzca tal circunstancia, mientras que en el resto de hechos imposables, se producirá el devengo con la solicitud de los correspondientes servicios o actividades y en el caso de las actuaciones inspectoras, con la comunicación de las actuaciones inspectoras o de comprobación.

La administración, liquidación y recaudación en periodo voluntario de la tasa por la gestión administrativa del juego corresponde a la Comisión Nacional del Juego.²⁵

La tasa por la gestión administrativa del juego será objeto de autoliquidación por el sujeto pasivo y su importe se abonará en el momento en el que se solicite la certificación registral, el dictamen técnico, la inscripción en el Registro, el título habilitante o se comunique la actuación inspectora o de comprobación técnica obligatoria.

²⁵ Artículo 1 Orden EHA/3031/2011, de 8 de noviembre, por la que se aprueban las normas de gestión, autoliquidación y los modelos de impresos para el pago de la tasa por la gestión administrativa del juego.

3. RÉGIMEN ARAGONÉS

Encontramos reguladas diferentes tasas fiscales para Aragón, recogidas en la Ley 14/2014 que adapta la normativa al Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, y el régimen fiscal de las distintas tasas en el ámbito autonómico es el siguiente:

a. Tasa fiscal sobre el juego relativa a las máquinas recreativas con premio o de azar, donde la cuota aplicable se determinará en función del tipo de máquina establecida por el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar. La tasa se exigirá cada año natural, devengándose el 1 de enero de cada año, y en el primer año coincidirá el devengo con la fecha de autorización; y su ingreso se realizará en dos pagos fraccionados entre los días 1 y 20 de los meses de junio y diciembre.

b. Tasa fiscal sobre el juego relativa a rifas y tómbolas, que tributan con carácter general al 20 % del importe total de los boletos ofrecidos, con algunas excepciones como las celebradas por entidades sin fines lucrativos que tributan al 10%, o las organizadas de duración inferior a 15 días con ocasión de mercados o ferias, que tienen un baremo especial de tributación. Estarán exentas las que se celebren por las entidades sin fines lucrativos incluidas en la ley y las que el valor total de sus premios ofrecidos no exceda de 3.000 euros. La tasa se devengará al momento de concederse la autorización necesaria para cada una, y en su defecto cuando se celebren, y se presentará mediante autoliquidación.

c. Tasa fiscal sobre el juego relativa a apuestas y combinaciones aleatorias, en las apuestas el tipo de gravamen general será del 10 % del importe total de los billetes o boletos vendidos, con alguna excepción como para las emitidas con ocasión de carreras de galgos que tributan al 3% o en las basadas en acontecimientos deportivos, donde el tipo de gravamen será el 10 % de la base imponible. La base imponible se calculará mediante la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos y las cantidades satisfechas a los jugadores en concepto de premio. La tasa fiscal se devengará cuando se celebren las citadas apuestas. Mientras que, en las combinaciones aleatorias, la base imponible estará constituida por el valor de mercado de los premios ofrecidos, siendo el tipo de gravamen el 12% de dicha base imponible. Tanto en las apuestas como en las combinaciones aleatorias se presenta el ingreso mediante autoliquidación.

d. Tasa fiscal sobre el juego relativa al bingo y al bingo electrónico, cuya base imponible se calcula mediante la diferencia entre el importe del valor facial de los cartones adquiridos y las cantidades destinadas a premios. El tipo aplicable al bingo tradicional es del 42'26%, mientras que el tipo aplicable al bingo electrónico es del 20% sobre las cuantías que los jugadores dediquen a su participación en el juego, descontada la cantidad destinada a premios.

e. Tasa fiscal sobre el juego relativa a concursos desarrollados en medios de comunicación e información, donde la base imponible estará constituida por los ingresos brutos, es decir, 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, y se le aplicará un tipo de gravamen del 20% sobre la base imponible.

f. Tasa fiscal sobre el juego relativa a casinos, que será el resultante de aplicar un tipo específico de gravamen a una determinada base imponible y que va aumentando conforme aumenta la base imponible, con diferentes segmentos que van entre 0 y 2 millones de euros (18%), entre dos millones de euros y 1 céntimo, y 3 millones de euros(30%), entre 3 millones de euros y 1 céntimo, y 5 millones de euros(40%), y más de 5 millones de euros (50%).

4. RÉGIMEN DE LOS DIFERENTES TIPOS DE JUEGO

En lo referente al juego público, cabe recordar que se trata de los juegos de lotería organizados tanto por la SELEA como por la ONCE, y que no estaban sujetos al Impuesto sobre actividades de juego. Los motivos de estos supuestos de no sujeción son diferentes para ambas: mientras los juegos de lotería organizados por la SELAE no están sujetos al ser una sociedad dependiente del Estado; en cambio la ONCE por su carácter benéfico, es decir, que fue creada por distintas instituciones de protección y tutela de los invidentes españoles que se fusionaron creando una organización con fines altruistas que está sometida a un estricto control público.²⁶

²⁶ Los juegos gestionados por la ONCE. J.I. Rodríguez Rodríguez, p.320.

A pesar de lo anterior, cabe resaltar que si cualquiera de las dos, SELAE u ONCE, organizara algún tipo de juego distinto al de la lotería del ámbito estatal, se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Juego.

En lo que respecta a los juegos privados, nos encontramos con la existencia de la Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar y la Tasa sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias de ámbito estatal, aunque como ya se ha comentado en su respectivo apartado, las CCAA tienen competencia para regular aquellas actividades que se realicen en el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma que haya adquirido competencias para su regulación a través de los EEAA, y como todas las CCAA lo han regulado, tanto a los juegos de mesa en casinos, los juegos de bingo, los juegos máquinas recreativas, las rifas, las tómbolas y las combinaciones aleatorias les será de aplicación el régimen fiscal de la Comunidad Autónoma en la que se desarrollen. Desde Aragón, se han regulado estos en el Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, por lo que se han creado las diferentes tasas para cada uno de los tipos de juego que se realicen en el ámbito territorial aragonés y que se han analizado en el epígrafe anterior, referente al régimen fiscal de los juegos en la Comunidad de Aragón

Por último, cabe decir que la regulación del juego *online* se encuentra estructurada en tres vertientes: el juego online estatal, el juego online autonómico que se desarrolle en cada Comunidad Autónoma, y el juego online de las entidades autorizadas para la venta de lotería.²⁷ Para cada vertiente se le aplicará el régimen fiscal de cada una, es decir, al juego online estatal le resulta aplicable el IAJ regulado en la Ley del Juego; al juego online autonómico se le aplicará el régimen de cada Comunidad Autónoma; mientras que el juego online de las entidades autorizadas para la venta de lotería no estará sujeto al pago del IAJ, al igual que a la modalidad presencial de estas actividades.

²⁷ Carrasco Parrilla, P.J. Fiscalidad del juego online.

VI. CONCLUSIONES

Una vez analizada en profundidad la regulación de las Actividades sobre el Juego puedo afirmar que la Ley del Juego que rige estas actividades en la actualidad era tremendamente necesaria y supuso un gran avance legislativo, a la vez que sirvió para reflejar la hasta entonces dispar realidad social con la regulación de estas actividades, hasta ese momento insuficiente dado la aparición y creciente evolución del juego *online*, y su falta de regulación, dado el gran impacto que ha tenido la irrupción de las nuevas tecnologías en el mundo, y a su vez, en el ámbito del juego.

Podemos ver en la normativa actual un gran número de tributos diferentes aplicables a cada tipo de juego, y estos pueden variar según en el ámbito territorial de qué Comunidad Autónoma se realicen, por lo que crea un sistema con una gran variedad de tipos de gravamen y de cuotas resultantes.

Sobre el régimen fiscal aplicable a cada tipo de juego, cabe resaltar la importancia del reparto de competencias entre el Estado y las CCAA sobre el juego y, en especial, sobre los tributos, ya que en virtud de a quién le corresponde la competencia tributaria sobre cada tipo de juego le resultará aplicable una normativa u otra. Del análisis de lo anterior se desprende que la competencia de los tributos sobre el juego corresponderá a aquella Comunidad Autónoma en la que se lleve a cabo la actividad y el resto serán de competencia estatal. Este reparto de competencias en materia tributaria deja una situación de grandes diferencias entre Comunidades, dado que tienen competencias normativas sobre tipos de gravamen, a la vez de llevarse el cien por cien de la recaudación de lo obtenido por los tributos de su competencia, lo que son los puntos más negativos y positivos que tiene esta regulación, pero que está justificado por la división de nuestro país en CCAA y el método de financiación de las mismas.

Por lo tanto, el esquema fiscal del juego queda dividido en dos, por una parte, el régimen estatal y por otra parte el régimen autonómico, que regulan los mismos tipos de juegos, pero dependiendo del ámbito territorial en el que se realicen pueden tributar por diferentes importes a causa de las competencias que tienen las CCAA para regular los tipos de gravamen y las bases imponibles. A su vez, recordemos que hay ciertas actividades reservadas al Estado como las apuestas mutuas Deportivo-Benéficas, o los juegos de lotería de ámbito estatal organizados por la SELAE y la ONCE, a las que se les aplicará en todo lugar el régimen fiscal estatal.

VII. BIBLIOGRAFÍA

ALGARRA PRATS, ESTHER. *El Contrato de Juego y Apuesta*, Dykinson, Madrid, 2012.

CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL. «La Fiscalidad de la Ley de regulación del Juego», en *Diario La Ley*, Número 7644/2011, 3 de junio de 2011, pp. 5-8.

CARRASCO PARRILLA, PEDRO JOSÉ. «Fiscalidad del juego online», en *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Moreno González, (dir.) Aranzadi Thompson Reuters, 2017.

DE LORENZO GARCÍA, RAFAEL y RODRÍGUEZ GIL, CARMEN. «La fiscalidad del juego en España: Especial análisis del régimen aplicable a la ONCE» en *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo*, Cabra de Luna (coord.), Cinca, Madrid, 2017, pp. 325-362.

GONZÁLEZ ESPEJO, PABLO y LÓPEZ VELÁZQUEZ, DAVID. «La nueva Ley del Juego», en *Actualidad Jurídica*, Número 30, 2011, pp. 39-45.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, MONTSERRAT. «Tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas» en *Revista de Estudios Regionales*, nº66, 2003.

MAZÓN HERNÁNDEZ, MIGUEL. *Análisis económico, jurídico y fiscal del juego*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pp. 23-32.

PALOMAR OLMEDA, ALBERTO. «Un apunte sobre la responsabilidad pública de regulación y control de la actividad de juego en España», en *Revista de Internet, Derecho y Política*, Número 15, noviembre de 2012, pp. 50-59.

PÉREZ HERRERO, JACINTO. «Loterías, apuestas y otros juegos del Estado» en *Nuevos escenarios en el juego de azar*, Cases Méndez (coord.), Aranzadi, 2011, pp. 81-136.

PIÑA GARRIDO, LILO. «Impuestos estatales sobre el juego cedidos a las CCAA: situación tras la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego», en *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad 1/2012, pp.28-38.

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, JOSÉ IGNACIO. «Los juegos gestionados por la ONCE» en *El Régimen legal del juego en España*, Aranzadi, 2006, pp.319-360.

UREÑA SALCEDO, JUAN A. y AULLÓ COLOMA, NURIA. «Régimen legal de los juegos de azar en línea» en *El Juego de azar Online en los nativos digitales*, Carbonell Vayá (dir.), Tirant lo Blanch, 2013, pp. 167-190.

VEGA LABELLA, JOSÉ IGNACIO. Informe sobre determinadas cuestiones relativas a la regulación autonómica del Juego, Ramón y Cajal Abogados, Julio de 2016.