



MINISTERIO
DE HACIENDA

SECRETARIA DE ESTADO DE
HACIENDA

TRIBUNAL ECONOMICO-
ADMINISTRATIVO REGIONAL DE
GALICIA

Sello del Registro de Salida
Salida Núm.: 15/012155/2023
Fecha: 28/04/2023

Mod.-15 NRE 45

REPRESENTANTE DE:

A CORUÑA, a 28 de abril de 2023

ASUNTO: SE NOTIFICA FALLO
NÚMERO DE REFERENCIA: 15/00199/2022
Concepto: **TASA DE JUEGO. TJ**
N.I.F: B36739985

De acuerdo con lo previsto en el artículo 61 en relación con el artículo 36 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, remito a Vd. para su conocimiento, copia de la resolución dictada por este Tribunal, en sesión del día **21/04/2023** en el expediente de reclamación, formulada por **RECREATIVOS SL.**

Fdo.: LA ABOGADA DEL ESTADO-SECRETARIA
ADELA ÁLVAREZ CARAMÉS



Presidente: PEDRO IBÁÑEZ BRILLAS	Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia
Vocales: PURIFICACIÓN MORANDEIRA CARREIRA JOSÉ ANTONIO RAPA FERNÁNDEZ FRANCISCO JAVIER FERNÁNDEZ ALONSO FEDERICO CRUZ CANCHO	Pleno FECHA: 21 de abril de 2023
Abogada del Estado - Secretaria: ADELA ALVAREZ CARAMÉS	

PROCEDIMIENTO: 15-00199-2022

CONCEPTO: TASA DE JUEGO. TJ

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: RECREATIVOS SL - NIF

REPRESENTANTE: - NIF

DOMICILIO: CALLE
() - España

En La Coruña, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de fecha 22-10-2021 dictado por el Departamento de Tributos de Gestión Centralizada de la Agencia Tributaria de Galicia por el que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a la Tasa fiscal sobre el Juego del primer trimestre del ejercicio 2020; por cuantía a efectos de reclamación de euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 18/01/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 23/11/2021 contra el acuerdo arriba identificado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo

dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- si se ajusta a derecho el acuerdo impugnado.

TERCERO.- El obligado tributario solicitó en fecha 17-11-2020 la rectificación de la autoliquidación presentada en relación con la Tasa fiscal sobre el Juego (Máquinas recreativas -Modelo 046-) del primer trimestre del ejercicio 2020, a fin de obtener la devolución de 46.347,33 euros de la parte proporcional de la Tasa abonada durante ese trimestre por las máquinas de juego (Tipo A especial y Tipo B), correspondiente al periodo de tiempo comprendido entre los días 13 a 31 de marzo (ambos incluidos -19 días-) durante el que se extendió la suspensión de la actividad de todos los establecimientos de espectáculos públicos y actividades recreativas acordada por Resolución de 13 de marzo de 2020 de la Secretaría General Técnica de la Consellería de Presidencia, Administraciones Públicas y Justicia (dando publicidad al Acuerdo del Consello de la Xunta de Galicia, de 13 de marzo de 2020, por el que se declara la situación de emergencia sanitaria en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia y se activa el Plan territorial de emergencias de Galicia -Platerga- en su nivel IG -emergencia de interés gallego-, como consecuencia de la evolución de la epidemia de Covid-19; con fecha de efectos "desde la publicación de este acuerdo en el Diario Oficial de Galicia" -el 13-03-2020-); cierre de actividades no indispensables que se decretó a nivel nacional con la Declaración del Estado de Alarma en todo el territorio nacional mediante el Real Decreto 463/2020 de 14 de marzo para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (que fue sometida a posteriores prórrogas).

Es de recordar en este sentido que conforme a lo dispuesto en el artículo 10 del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (tras sus cinco prórrogas, el estado de alarma de ámbito nacional se extendió desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 21 de junio de 2020): *"Se suspende la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción de los establecimientos comerciales minoristas de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad, establecimientos farmacéuticos, sanitarios, centros o clínicas veterinarias, ópticas y productos ortopédicos, productos higiénicos, prensa y papelería, combustible para la automoción, estancos, equipos tecnológicos y de telecomunicaciones, alimentos para animales de compañía, comercio por internet, telefónico o correspondencia, tintorerías, lavanderías y el ejercicio profesional de la actividad de peluquería a domicilio. En cualquier caso, se suspenderá la actividad de cualquier establecimiento que, a juicio de la autoridad competente, pueda suponer un riesgo de contagio por las condiciones en las que se esté*

desarrollando".

Y en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Galicia, tal como expone la reclamante, aquella Resolución de 13 de marzo de 2020 acordó la suspensión, con efectos desde el 13-3-2020, de la actividad de todos los establecimientos de espectáculos públicos y actividades recreativas incluidos en el anexo del Decreto 124/2019 por el que se aprueba el Catálogo de espectáculos públicos y actividades recreativas y establecimientos abiertos al público de la Comunidad Autónoma de Galicia, entre ellos, los establecimientos de juego y los de hostelería o restauración.

CUARTO.- La oficina gestora cita que "*Constituye el hecho imponible de la tasa la autorización, organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar*" (artículo 2 del Real Decreto 2221/1984 regulador de la tasa fiscal que grava la autorización o la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar), y que de acuerdo con el artículo 20.Cuatro del Decreto Legislativo 1/2011 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, el devengo de la tasa cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos, se producirá:

"a) Cuando se trate de una autorización de explotación nueva, en la fecha de la autorización.

b) Cuando se trate de autorizaciones de explotación vigentes en trimestres anteriores, el primer día de cada trimestre natural. A estos efectos, la tasa se devengará siempre y cuando no conste fehacientemente que antes del primer día de cada trimestre natural la autorización de explotación fue extinguida o suspendida provisionalmente.

c) Cuando se trate de autorizaciones de explotación vigentes en trimestres anteriores que estuvieran en situación de suspensión provisional, el día del reinicio de la explotación.

La tasa se exigirá en su cuantía trimestral en cada trimestre natural en que se produzca el devengo".

En base a los anteriores preceptos desestima la solicitud bajo el entendimiento de que la cuota tributaria será exigible en relación con cada máquina, el primer día de cada trimestre natural, en la medida en que no consta una suspensión provisional o definitiva de la autorización con anterioridad a ese primer día.

Por tanto, la razón que subyace en la decisión denegatoria de la rectificación pretendida, en base a la normativa autonómica aplicable, es la identificación del devengo de la tasa del juego, con la autorización administrativa como acto generador del mismo; pero esta conclusión debe ser matizada a la luz de lo dispuesto en la Sentencia 296/1994 de fecha 10-11-1994 del Tribunal Constitucional, en la que se viene a reconocer la condición de auténtico "tributo" a la Tasa Fiscal sobre el Juego (a pesar de su denominación), declarando que:

"En efecto, la naturaleza impositiva de esa figura fiscal sobre la que se establece el

recargo, ya apuntada en la STC 126/87 reiteradamente declarada por el TS y coincidente con la opinión generalmente admitida por la doctrina resulta de la configuración que al hecho imponible confiere el art. 3 del RDL 16/77 que si bien incluye, al lado de la organización y celebración del juego, la autorización administrativa, son aquellas dos actividades de los particulares las que determinan el sujeto pasivo "los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar" y es el producto de la actividad de juego lo que constituye la base del tributo, según la regla general del art. 1 del RDL 2221/82 que en la legislación específica de la tasa sobre el juego en máquinas tragaperras se concreta en una cuota fija que se establece en virtud del tipo de máquina y en función de las cantidades que puedan jugarse en cada modelo de máquina, es decir, en atención a los rendimientos previsibles o capacidad económica generada por la explotación de las máquinas, de manera que con ello se hace evidente que su verdadero fin consiste en gravar la capacidad contributiva manifestada por la adquisición de una renta.

Todo ello nos conduce a la conclusión de que el tributo sobre el juego creado por el art. 3 del RDL 16/77 es una figura fiscal distinta de la categoría de "tasa", puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituye un auténtico "impuesto" que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresiva de capacidad económica.

Por consiguiente, el tributo de referencia, pese a su denominación legal, es un verdadero impuesto estatal, cedido a la Generalidad de Cataluña por la Ley 41/81 y de manera general a todas las Comunidades Autónomas por la Ley 38/83".

La reclamante mantiene, entre otras argumentaciones, y en base a la postura del órgano constitucional, que si no existe explotación de la máquina, no hay capacidad económica gravable; de lo contrario se estaría sometiendo a tributación una renta ficticia que vulneraría el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución.

QUINTO.- La cuestión de fondo que se plantea consiste, entonces, en determinar si procede reducir las cuotas satisfechas durante el primer trimestre del ejercicio 2020 por las distintas máquinas recreativas, en adecuación al tiempo durante el cual la declaración del estado de alarma para hacer frente a la pandemia habría impedido la utilización efectiva de las mismas, teniendo en cuenta la imposibilidad de ejercitar la actividad económica durante los días indicados por la reclamante ante la suspensión de la misma que a tal efecto fue decretada (a diferencia de otras medidas que posteriormente fueron adoptadas, como la limitación de aforos y horarios).

No puede desconocerse, en este sentido, los principios básicos que vertebran nuestro sistema tributario recogidos en el artículo 3 de la Ley 58/2003 General

Tributaria: *"La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad"*.

Particularmente, en relación con el principio de capacidad económica, la Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004, de 4 de noviembre, dispone que: *"Ciertamente, hemos señalado que el principio de capacidad económica, como el resto de los que se contienen en el art. 31.1 CE, constituye un "criterio inspirador del sistema tributario" (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3), un principio ordenador de dicho sistema (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6). Pero también hemos dicho que el tributo -cualquier tributo-"grava un presupuesto de hecho o -hecho imponible- (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley" (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), por lo que "el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza" (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la "prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica" (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4). Y aunque hemos señalado que "basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador" para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b), entre otras), también hemos precisado que no cabe soslayar que "la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 9, por ejemplo).*

En definitiva, frente a lo que mantiene el Abogado del Estado el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos -sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)- cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica."

El principio constitucional de capacidad económica impediría, por tanto, el gravamen tributario en ausencia de manifestación de riqueza.

En el presente caso, la circunstancia de que tanto el presupuesto objetivo definitorio del hecho imponible de la tasa, como el momento en que se ha de entender realizado (devengo), se vincule con la preceptiva autorización, y por lo tanto se desencadenen como consecuencia de una actuación administrativa, no autoriza a juicio de este Tribunal a desligar dicho título de una real y efectiva explotación de las

máquinas que aquél viene a habilitar. De esta forma se garantiza que el objeto del gravamen de la tasa, tal como se desprende de la doctrina constitucional, sean los rendimientos obtenidos de la actividad de explotación de las máquinas, con la consiguiente derivada de que bajo aquellas situaciones en las que, por causa totalmente ajena al contribuyente y debidamente justificada, no resultase posible la explotación y generación de ingresos, no debería de ser exigible la cuota o la parte de cuota correspondiente; de lo contrario, el principio de capacidad económica quebraría. En esta misma línea, no se pueden entender más que como manifestación de aquel principio, los supuestos de inexigibilidad de la tasa previstos en el artículo 20.Cuatro.4 del Decreto Legislativo 1/2011, cuando la autorización se encuentre suspendida.

Este mismo criterio es mantenido por el TEAR de Madrid en resolución de fecha 28-02-2022 (RG 28/17820/2021).

SEXTO.- La oficina gestora incorpora como argumento adicional para denegar la solicitud de rectificación promovida, que la Comunidad Autónoma de Galicia a través de la Ley 4/2021 de medidas fiscales y administrativas para el año 2021 aprobó una bonificación de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar para las máquinas o aparatos automáticos consistente en un 30% de la cuota trimestral devengada en el tercer y cuarto trimestre del año 2020 para paliar los efectos que tuvo en el año 2020 la inactividad por causa de la pandemia provocada por el Covid-19. Razona a partir de esta situación que, en la medida en que la entidad ahora reclamante habría aplicado esa bonificación fiscal en la autoliquidación presentada en el primer trimestre de 2021, si se reconociese la rectificación de la autoliquidación instada, se estaría beneficiando la entidad de un enriquecimiento injusto.

Considera este Tribunal, en cambio, que la aplicación de ese beneficio fiscal no resulta incompatible con la reducción de la cuota tributaria que se plantea, pues si bien es cierto que la finalidad de aquel es compensar las consecuencias económicas negativas de la pandemia, su eficacia redundará sobre la cuantía de las autoliquidaciones de un ejercicio distinto y posterior (2021) pero no sobre la correspondiente al ejercicio y periodo que ahora nos ocupa (2020 -primer trimestre-), pero además, tampoco se justifica que para el cálculo de aquella reducción se haya tenido en consideración la totalidad del periodo de vigencia del estado de alarma (ya desde su inicio) durante el cual a lo largo del año 2020 se impidió el completo ejercicio de la actividad (de hecho únicamente se tienen en cuenta los dos últimos trimestres del año 2020 -a los cuales también se extendió el estado de alarma con distintos efectos; siendo el último de esos estados el decretado a nivel nacional por el Real Decreto 926/2020, que alargó sus efectos desde el 24 de octubre de 2020 hasta el 09 de mayo de 2021).

SÉPTIMO.- En definitiva, al quedar el obligado tributario impedido a explotar las máquinas recreativas a raíz de la regulación limitativa del estado de alarma, y no poder generar riqueza susceptible de gravamen, cabe concluir que no ha de

proceder la exigencia de la tasa durante el periodo de tiempo comprendido entre los días que aquél ha detallado (del 13 a 31 de marzo -teniendo en cuenta que en la Comunidad Autónoma de Galicia, la Resolución de 13 de marzo de 2020 acordó la suspensión de la actividad que ahora nos ocupa con efectos desde el mismo día de su publicación, el 13-3-2020, y no desde el día siguiente-), debiendo ser devuelta la cuantía de la tasa del juego que proporcionalmente corresponda a dicho periodo (cuyo cálculo incorpora la reclamante); lo que ha de conducir a la estimación de la pretensión planteada, con admisión de la rectificación de la autoliquidación y devolución de la cantidad oportuna junto con los correspondientes intereses de demora.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

RECURSOS

Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.

NOTA INFORMATIVA

En cumplimiento del apartado Séptimo, 1.1.2, de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos (BOE del 3 de enero de 2006), se informa del contenido de los artículos siguientes, por ser de interés en caso de que de la presente resolución resulte una cantidad a ingresar sin necesidad de practicar una nueva liquidación, si hubiera mediado suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la reclamación.

RGRVA. Art. 66.1

1. "Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión".

RGRVA. Art. 66.6

6. "Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión...;"

LGT Art. 233.8

8. "La suspensión de la ejecución de acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico administrativo en todas sus instancias..."

LGT Art. 233.9

9. "Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá en los términos previstos en el párrafo anterior sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial".

- PLAZOS DE INGRESO

LGT Art. 62.2, 62.5 y 62.7

2. "En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

5. "Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

7.- "Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa".