



MINISTERIO  
DE HACIENDA

SECRETARIA DE ESTADO DE  
HACIENDA

TRIBUNAL  
ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO  
REGIONAL DE CANTABRIA

Sello del Registro De Salida

Mod.: NRE.E7

**TRIBUNAL ECONÓMICO  
ADMINISTRATIVO REGIONAL  
SALIDA  
03/03/2023  
39/000467/2023  
SANTANDER**

Santander,  
a 03/03/2023

Asunto: SE NOTIFICA FALLO  
Numero Reclamación: **39/00562/2022**  
Concepto: **TASA DE JUEGO. TJ**

Remito a Vd. para su conocimiento, copia del fallo dictado por este Tribunal en única instancia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 61.1 del Reglamento de revisión en vía administrativa Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en sesión del día **28/02/2023** en el expediente de reclamación, formulada por \_\_\_\_\_, que agota la vía económico-administrativa, previniéndole que contra el mismo puede interponer recurso ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de **CANTABRIA** en el término de DOS MESES a contar desde el día siguiente al de la presente notificación, según lo previsto en el artículo 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fdo.: EL ABOGADO DEL ESTADO - SECRETARIO  
TELMO ESTEBAN FERNANDEZ



Presidente:  MANUEL JOSÉ VALENTÍN- FERNÁNDEZ SANTACRUZ	Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria Pleno
Vocales:  LUIS MANUEL VEGA MARCOS MARIA TERESA GOMEZ VILLEGAS	FECHA: 28 de febrero de 2023
SECRETARIO SUPLENTE:  ALBERTO ALONSO MURIEDAS	

PROCEDIMIENTO: 39-00562-2022

CONCEPTO: TASA DE JUEGO. TJ

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: - NIF

REPRESENTANTE: - NIF

DOMICILIO:

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

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 19/04/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 27/01/2022 contra desestimación presunta por silencio de solicitud de rectificación de la autoliquidación de la Tasa Fiscal sobre el Juego, Máquinas o Aparatos Automáticos, periodo 1º trimestre 2020.

SEGUNDO.- En fecha 14/08/2020 se había solicitado aplazamiento/fraccionamiento por el concepto y periodo indicados, por importe de euros, junto con la presentación de dicha autoliquidación.

TERCERO.- En fecha 29/03/2021 se presenta la solicitud de rectificación de la referida autoliquidación, debiendo fijarse en euros, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos por importe de euros, que es el correspondiente a los días del 1º trimestre en que la actividad desarrollada quedó obligatoriamente suspendida como consecuencia de la declaración del estado de alarma

CUARTO.- En fecha 09/06/2021 se dictó por la Jefa del Servicio de Tributos de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria acuerdo de concesión de fraccionamiento por el concepto y periodo indicados, por importe de euros más los intereses de demora correspondientes, en 16 pagos trimestrales a partir del 20/11/2021, condicionado a la constitución de garantía suficiente. Este acuerdo no hace referencia alguna a la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada con anterioridad.

QUINTO.- El 27/1/2022 se interpone reclamación económico-administrativa contra la desestimación presunta de la solicitud de rectificación, reiterando lo alegado en la misma, en síntesis:

- Como antecedentes normativos, enumera de forma detallada y expone el contenido de las distintas resoluciones que suspendieron o limitaron la actividad desarrollada como 'establecimiento de juego', tanto de la Comunidad Autónoma como del Gobierno de España.
- Expone las autoliquidaciones de los cuatro trimestres de 2020, cuyo primer trimestre asciende a                    euros, como ha quedado indicado, y el total a                    euros.
- Detalla los periodos de suspensión o limitación de la actividad, por días, en función del contenido de la normativa expuesta anteriormente.
- Enumera el marco normativo respecto de la Tasa Fiscal sobre el Juego, en concreto a nivel estatal la Ley General Tributaria; 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 a nivel autonómico el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado; asimismo, cita jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo relativas a la cuestión.
- Como fondo del asunto, lo centra en que la actividad de explotación de máquinas de juego pasó por periodos de paralización o inactividad, al estar suspendida la apertura de los establecimientos habilitados para el juego, y de limitación, en los que la actividad no ha estado impedida pero sí limitada por las restricciones aprobadas para el ejercicio de aquella. Y concreta la cuestión a analizar en si es exigible a los obligados tributarios la Tasa Fiscal sobre el Juego por el tiempo en que la actividad haya estado paralizada como consecuencia de las normas y órdenes emanadas del poder público durante el estado de alarma y después del mismo. También considera que procede analizar si la citada tasa es exigible íntegramente en aquellos periodos en los que la actividad no ha estado impedida pero sí limitada. A ambas cuestiones, a su juicio, la respuesta es que no debe serlo, sobre la premisa de que, en estos casos, el contribuyente está soportando una carga tributaria superior a la que correspondería.
- Entiende que la Tasa Fiscal sobre el Juego del ejercicio 2020 es improcedente por: inexistencia del hecho imponible, al encontrarse suspendida o limitada la apertura

de establecimientos de juego; inexistencia o limitación de la capacidad económica al no haber explotación de la máquina en esos periodos; principio de progresividad; impuesto duradero o periódico, no instantáneo; imposibilidad jurídica de explotación, lo que deviene en un acto de contenido jurídicamente imposible; prohibición constitucional de confiscatoriedad; aplicación analógica de la suspensión temporal prevista en el art. 16.3.3.d) del Decreto Legislativo 62/2008; principio de buena administración; posible inconstitucionalidad de la Tasa Fiscal sobre el Juego.

- Defiende que la interpretación expuesta ha sido observada por la totalidad de las Comunidades Autónomas, con las excepciones de Asturias y Castilla y León, las cuales, a través de diferentes mecanismos, han dispensado a los sujetos pasivos de la Tasa Fiscal sobre el Juego durante el tiempo en el que la explotación las máquinas ha estado suspendida. Concretamente, dice, se han adoptaron dos tipos de "soluciones", precisamente ante la circunstancia comentada de que la cuota tributaria, con independencia de que no se hubieran obtenido rendimientos, es fija y se había devengado: por un lado, la mayoría de las CCAA aplicaron bonificaciones porcentuales o exenciones totales sobre la cuota de dicho tributo; mientras que, por otro, otras cuatro CCAA (Madrid, Galicia, País Vasco y Cantabria -aunque, exclusivamente, para el 2021-) han optado por la fórmula de decretar la "suspensión temporal de las autorizaciones de explotación de las máquinas", al objeto de que no se diese el hecho imponible, y por ende, no se devengase la referida Tasa fiscal sobre el Juego. En concreto, en Cantabria se aprobó la Ley de Cantabria 12/2020, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativa, que modificó la Ley del Juego de Cantabria en lo siguiente: se modifica el artículo 18.5 para disponer que *"Las autorizaciones de explotación e instalación de las máquinas referidas en el presente artículo, que se encuentren instaladas en los establecimientos públicos que deban permanecer cerrados por motivo de medidas extraordinarias adoptadas por la Autoridad Sanitaria competente, se entenderán suspendidas temporalmente de forma automática durante el tiempo que el establecimiento permanezca cerrado con motivo de esta medida. Igualmente, será de aplicación la suspensión temporal automática en el supuesto de que la medida sanitaria implique la imposibilidad de uso de las máquinas recreativas, a pesar de permanecer abierto el establecimiento en el que se encuentren instaladas."* Y se adiciona una nueva disposición transitoria séptima con el siguiente texto: *"Disposición transitoria séptima. La suspensión temporal regulada en el apartado 5 del artículo 18 de la presente Ley, será de aplicación a las autorizaciones de instalación y explotación concedidas de conformidad a la normativa anterior a 1 de enero de 2021."* En definitiva, Cantabria ha aplicado la interpretación expuesta, si bien sólo con efectos a partir del 1-1-2021.

- Finalmente, calcula el importe en que procede rectificar de la autoliquidación del 1T-2020 de la Tasa Fiscal sobre el Juego, en función de la cuota diaria resultante en el trimestre descontando los "días de cierre" que concurrieron en dicho trimestre, solicitando la devolución de ingresos indebidos del exceso, en la cuantía que se indica en el anterior Antecedente de Hecho Tercero.

QUINTO.- En fecha 06/06/2022 se notifica trámite de puesta de manifiesto al

reclamante, sin que conste la presentación de alegaciones adicionales a las expuestas en el escrito de interposición.

### 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:

La conformidad a Derecho del acuerdo impugnado.

TERCERO.- En primer lugar, debe concretarse la cuantía de esta reclamación. Se trata de una solicitud de autoliquidación, por lo que es de aplicación el artículo 35.1.f) del RGRVA:

*f) En las reclamaciones contra resoluciones de procedimientos iniciados por una solicitud de devolución de ingresos indebidos, por una solicitud de rectificación de una autoliquidación o por una solicitud de compensación, la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido por la Administración. (...)*

Por tanto, la cuantía no es el importe de la autoliquidación impugnada, sino la diferencia entre la rectificación solicitada, que es el importe de ingreso indebido cuya devolución se pretende, esto es, 43.424,88 euros, y lo reconocido por la Administración, que son cero euros, puesto que la solicitud ha de presumirse desestimada por silencio.

CUARTO.- La Resolución por la que se adoptan medidas preventivas en la Comunidad Autónoma de Cantabria como consecuencia de la evolución epidemiológica del coronavirus (COVID-19), publicada el 13/03/2020 en el BOC Extraordinario núm. 11, dispuso:

*Primero. Medidas preventivas de carácter obligatorio.*

*Se adoptan, en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Cantabria, las siguientes medidas preventivas de carácter obligatorio:*

*1ª.- Se suspenden todas las actividades en centros y establecimientos deportivos, culturales, religiosos, artísticos, recreativos, de espectáculos y ocio.*

*En particular, dicha suspensión afecta a discotecas, ludotecas, gimnasios, piscinas, centros e instalaciones deportivas y turísticas, centros termales y de spa, teleféricos, parques infantiles, zoológicos, teatros, cines, establecimientos de juego, parques de atracciones, autoescuelas, plazas de toros, salas de conciertos, circos, museos, galerías y demás centros culturales, así como cualesquiera otros centros de análoga naturaleza.*

*(...)Cuarto. Vigencia.*

1.- La presente Resolución tendrá una duración de 15 días naturales y producirá efectos desde las 00:00 horas del día 14 de marzo de 2020, salvo lo dispuesto en la medida 2ª del apartado primero que producirá efectos desde las 12:00 horas del día 14 de marzo de 2020.

2.- La vigencia prevista en el apartado anterior podrá ser prorrogada a la vista de la evaluación de la situación epidemiológica.

El 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 (BOE 14/03/2020), con entrada en vigor el mismo día de su publicación, dispuso:

*Artículo 10. Medidas de contención en el ámbito de la actividad comercial, equipamientos culturales, establecimientos y actividades recreativas, actividades de hostelería y restauración, y otras adicionales.*

(...)

3. Se suspende la apertura al público de los museos, archivos, bibliotecas, monumentos, así como de los locales y establecimientos en los que se desarrollen espectáculos públicos, las actividades deportivas y de ocio indicados en el anexo del presente real decreto.

*Disposición final primera. Ratificación de las medidas adoptadas por las autoridades competentes de las Administraciones Públicas.*

1. Quedan ratificadas todas las disposiciones y medidas adoptadas previamente por las autoridades competentes de las comunidades autónomas y de las entidades locales con ocasión del coronavirus COVID-19, que continuarán vigentes y producirán los efectos previstos en ellas, siempre que resulten compatibles con este real decreto.

(...)

#### ANEXO

*Relación de equipamientos y actividades cuya apertura al público queda suspendida con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10.*

(...)

*Juegos y apuestas:*

*Casinos.*

*Establecimientos de juegos colectivos de dinero y de azar.*

*Salones de juego.*

*Salones recreativos.*

*Rifas y tómbolas.*

*Otros locales e instalaciones asimilables a los de actividad recreativa de Juegos y apuestas conforme a lo que establezca la normativa sectorial en materia de juego.*

*Locales específicos de apuestas.*

(...)

El estado de alarma fue sucesivamente prorrogado, por vez primera mediante Real Decreto 476/2020, de 27 de marzo, por lo que la suspensión de la actividad de los establecimientos de juego, durante el 1º trimestre de 2020 en Cantabria, fue del 14 al 31 de marzo de 2020, ambos inclusive (18 días naturales).

El objeto de esta reclamación, por tanto, es dirimir si esta suspensión de la actividad ha implicado la ausencia de realización de hecho imponible o de algún otro modo implica la improcedencia de aplicar la tasa del juego durante la vigencia de las restricciones por causa sanitaria aludidas.

QUINTO.- El apartado Primero del artículo 3º del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas (BOE 07/03/1977) determina el hecho imponible de la tasa fiscal del juego en estos términos:

*Hecho imponible.-Constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 11/2011, de regulación del juego.*

El precepto reproducido da lugar a una duda general de su interpretación, pues la enumeración de tres diferentes acciones, autorizar, celebrar u organizar, puede interpretarse de diversas maneras, dado que la primera de ellas es propia de una administración resultando el contribuyente mero actor pasivo, esto es, deviene en su condición de obligado por una actividad administrativa, sin que en principio se tenga en cuenta para ello el hecho de que actúe o no; mientras que la acción de celebrar u organizar si que implica determinar el hecho imponible en función de un actuar del propio contribuyente.

El artículo uno de la hoy derogada Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (BOE de 29/12/1983), dispuso la cesión del rendimiento de las tasas y demás exacciones sobre el juego a las Comunidades Autónomas, cesión que se mantuvo en posteriores leyes de cesión de tributos hasta la hoy vigente 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 (BOE de 19/12/2009). La modificación más destacable desde su configuración como tributo cedido fue la atribución de ciertas competencias normativas a las Comunidades Autónomas a partir de la también hoy derogada Ley 14/1996, de 30 de diciembre. En la actual Ley 22/2009, estas competencias normativas respecto de la tasa de juego se regulan en su artículo 50:

*Artículo 50. Alcance de las competencias normativas en los Tributos sobre el Juego.*

*1. En los Tributos sobre el Juego las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:*

*a) Exenciones.*

- b) *Base imponible.*
- c) *Tipos de gravamen y cuotas fijas.*
- d) *Bonificaciones.*
- e) *Devengo.*

*2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de aplicación de los tributos.*

*En el caso que nos ocupa, referido a máquinas automáticas de juego, el artículo 42 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre dispone:*

En ejercicio de esta competencia, el artículo 16 del texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, dictado por la Comunidad Autónoma de Cantabria, dispone, en lo que aquí interesa:

*Artículo 16. Regulación de los tipos de gravamen tributarios y cuotas fijas de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar.*

*1. Base Imponible.*

*Regla general. Por regla general, la base imponible del tributo estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos.*

*Reglas especiales. En los supuestos que a continuación se detallan la base imponible será la siguiente:*

*(...)*

*c. En los casos de explotación de máquinas de juego, la cuota fija aplicable a cada máquina o aparato se determinará en función del tipo de máquina, del número de jugadores y del precio de la partida.*

*2. Tipos impositivos y cuotas fijas.*

*Se establecen los siguientes tipos impositivos de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar:*

*2.1 Tipos impositivos:*

*a) El tipo impositivo será del 25%.*

*(...)*

*2.2 Cuotas fijas: En los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos, las cuotas serán las siguientes:*

*a) Máquinas de tipo B o recreativas con premio programado: Cuota anual: 3.600 euros.*

*Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo B en los que puedan intervenir 2 o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las*

siguientes cuotas:

*I. Máquinas o aparatos de dos jugadores: Dos cuotas con arreglo a lo previsto en la letra a anterior.*

*II. Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: 7.500 euros, más el resultado de multiplicar por 2.500 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida.*

*b) Máquinas del tipo C o de azar:*

*I. Cuota anual: 5.500 euros.*

*Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo C en los que puedan intervenir 2 o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las siguientes cuotas:*

*II. Máquinas o aparatos de dos jugadores: Dos cuotas con arreglo a lo previsto en la letra a anterior.*

*III. Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: 11.000 euros, más el resultado de multiplicar por 1.400 euros el número máximo de jugadores.*

*c) Otras máquinas recreativas con premio en especie: Cuota anual: 500 euros.*

*d) Modalidad de máquinas recreativas de tipo B de un solo jugador, que tengan limitada la apuesta máxima a 10 céntimos de euro: 1.000 euros.*

*Estas máquinas recreativas solo podrán ser canjeadas por otras de esta misma modalidad.*

*2.3 En caso de modificación del precio máximo de 20 céntimos de euro autorizado para la partida en máquinas de tipo B o recreativas con premio programado, la cuota tributaria de 3.600 euros de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, se incrementará en 70 euros por cada 4 céntimos de euro en que el nuevo precio máximo autorizado exceda de 20 céntimos de euro.*

*Si la modificación se produjera con posterioridad al devengo de la tasa, los sujetos pasivos que exploten máquinas autorizadas en fecha anterior a aquella en que se autorice la subida, deberán autoliquidar e ingresar la diferencia de cuota que corresponda en la forma y plazos que determine el órgano competente en materia de tributos de la Comunidad Autónoma.*

*No obstante lo previsto en el párrafo anterior, la autoliquidación e ingreso será sólo del 50 % de la diferencia, si la modificación del precio máximo autorizado para la partida se produce después del 30 de junio.*

*2.4. Baja temporal en Máquinas tipo B.*

*A lo largo de cada trimestre, los sujetos pasivos podrán mantener en situación de baja temporal un porcentaje máximo de las máquinas de tipo B o recreativas con premio programado que tengan autorizadas, siempre que no reduzcan la plantilla neta de trabajadores, en términos de personas/año según la regulación de la normativa laboral.*

*La baja temporal tendrá una duración de un trimestre. El sujeto pasivo declarará expresamente en los quince primeros días naturales del trimestre, según modelo*

*aprobado a tal efecto, las máquinas que estarán en dicha situación de baja temporal, sin que pueda exceder, anualmente, del ocho por ciento del total de máquinas que tengan autorizadas, con redondeo al entero más próximo.*

*Durante el periodo baja temporal la cuota regulada en el apartado 2.2 de este artículo se reducirá en un noventa por ciento.*

*De no mantenerse la plantilla neta de trabajadores, procederá la autoliquidación de las cantidades no ingresadas junto a los correspondientes intereses de demora en los primeros treinta días del trimestre siguiente a la baja temporal, sin perjuicio de la posibilidad de comprobación e investigación que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concede a la Administración tributaria competente.*

*En el caso que se decida alzar la situación de baja temporal de una o varias máquinas, se deberán satisfacer las cuotas trimestrales que correspondan a su nueva situación.*

*2.5 Los tipos impositivos y cuotas fijas podrán ser modificados mediante Ley del Parlamento de la Comunidad Autónoma de Cantabria.*

### *3. Devengo.*

*La previsión normativa del número dos del apartado 5 del artículo 3 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, queda sustituida por la siguiente:*

*(...)*

*3. En el caso de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar:*

*a. La tasa es exigible por trimestres naturales y se devenga el primer día de cada trimestre por lo que se refiere a las máquinas o los aparatos autorizados en trimestres precedentes. A tales efectos, la tasa se devenga, siempre y cuando no conste fehacientemente que antes del primer día de cada trimestre natural se ha renunciado a la autorización de explotación de la máquina o se ha revocado esta por cualquier causa.*

*b. Para las máquinas de nueva autorización, la fecha de devengo de la tasa coincidirá con la fecha de la autorización, y deberá satisfacerse la tasa del trimestre en curso dentro del plazo que se fije por reglamento.*

*c. En el caso de transmisión de la máquina antes del plazo que el reglamento establezca para el pago del trimestre en curso, podrá establecerse, también por reglamento, el anticipo del pago.*

*d. No se devengará la tasa en caso de suspensión temporal del permiso de explotación otorgado por el órgano competente en materia de juego y apuestas.*

De la regulación anterior, especialmente en cuanto al devengo, podría concluirse que la autorización administrativa es el acto que produce el devengo de la tasa del juego, pero esta conclusión debe ser matizada a la luz que aporta la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, concretamente de lo dispuesto en la Sentencia 296/1994, de 10 de noviembre de 1994:

*"En efecto, la naturaleza impositiva de esa figura fiscal sobre la que se establece el recargo, ya apuntada en la STC 126/1987, reiteradamente*

*declarada por el Tribunal Supremo y coincidente con la opinión generalmente admitida por la doctrina, resulta de la configuración que al hecho imponible confiere el art. 3 del Real Decreto 16/1977 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 Real Decreto-ley 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 Real Decreto 16/1977 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 41/1981, y de manera general a todas las Comunidades Autónomas, por la Ley 30/1983 (...)"*

De la doctrina expuesta puede extraerse la matización, que no es otra de que con independencia de que presupuesto fijado por la ley sea la propia autorización, el objeto del gravamen son los rendimientos que el sujeto pasivo obtiene de la actividad de explotación de las máquinas, de tal forma que si deviene imposible la obtención de estos rendimientos por causa no ya ajena al empresario, sino imputable al poder público, la obligación tributaria deviene inexigible.

Este razonamiento trae causa en los principios que en nuestro ordenamiento rigen e inspiran la exacción de los tributos, recogidos en el artículo 31 de la Constitución, especialmente el principio de capacidad económica, del que se desprende que imposibilitado por la regulación limitativa propia del estado de alarma el contribuyente a realizar su actividad económica, no se ha podido generar riqueza susceptible de gravamen, en todo o en parte, precisión esta última sobre la que se reflexionará posteriormente. Antes de ello, debemos completar nuestro razonamiento con un somero análisis de la jurisprudencia que ha analizado esta cuestión.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004, de 4 de noviembre, se dispuso:

*"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."*

Como se desprende del texto extractado, el principio constitucional de capacidad económica impide el gravamen tributario en ausencia de manifestación de riqueza, criterio que puede sintetizarse en que

*"en ningún caso pueda "establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia" (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3) (...). "una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal" (STC 26/2017, FJ 3)." (STC 59/2017, de 11 de mayo)*

De hecho, el mismo artículo 16.3.3.d) del texto refundido prevé que no se devengará la tasa en caso de suspensión temporal del permiso de explotación. Y en este sentido se modificó el apartado 5 del artículo 18 de la Ley de Cantabria 15/2006, de 24 de octubre, de Juego de Cantabria (por Ley 12/2020, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas), disponiendo:

*Artículo 18. Máquinas de juego.*

*(...)*

*5. Las autorizaciones de explotación e instalación de las máquinas referidas en el presente artículo, que se encuentren instaladas en los establecimientos públicos que deban permanecer cerrados por motivo de medidas extraordinarias adoptadas por la Autoridad Sanitaria competente, se entenderán suspendidas temporalmente de forma automática durante el tiempo que el establecimiento permanezca cerrado con motivo de esta medida.*

*Igualmente, será de aplicación la suspensión temporal automática en el supuesto de que la medida sanitaria implique la imposibilidad de uso de las máquinas recreativas, a pesar de permanecer abierto el establecimiento en el que se encuentren instaladas.*

Si bien esta modificación entró en vigor el 1 de enero de 2021, entendemos que con la normativa vigente en el momento del devengo debía llegarse a la misma conclusión, esto es, que la decisión de suspender la actividad y la apertura al público de los establecimiento de juego por la autoridad pública impide la exigencia de la tasa de juego por el tiempo en que dicha suspensión se mantenga.

Por último, hemos de citar el artículo 12 de la Ley 9/1992, de 18 de diciembre, de Tasas y Precios Públicos de la Diputación Regional de Cantabria:

*Artículo 12. Devolución.*

*El sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución de las tasas satisfechas cuando, por causas no imputables al mismo, no se hubieran prestado o realizado los servicios o actividades gravadas.*

SEXTO.- Es cierto que otras Comunidades Autónomas han aprobado disposiciones específicas modificando la normativa de la tasa de juego, estableciendo bonificaciones por ejemplo, no siendo este el caso de Cantabria. Podemos enumerar la Comunidad Autónoma de Aragón (Ley 1/2020, de 9 de julio, cuyo artículo 1 establece durante el ejercicio 2020 una bonificación del 24% en la cuota tributaria de la Tasa fiscal sobre el Juego relativa a las máquinas recreativas); la Comunidad Autónoma de Andalucía, que ha establecido una bonificación del 100% para las tasas devengadas entre el 1 de abril y el 30 de junio de 2020 (artículo 3 Decreto-ley 3/2020, de 16 de marzo, Decreto-ley 14/2020, de 26 de mayo), del 50% para las devengadas entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2020 (artículo 23 Decreto-ley 29/2020, de 17 de noviembre), y del 75% para las devengadas entre el 1 de abril y el 30 de junio de 2021 (artículo 55 Decreto-ley 4/2021, de 23 de marzo); la Comunidad Autónoma de Canarias, con la modificación de las cuotas de forma proporcional a los días de vigencia del estado de alarma (artículo 23 Decreto-ley 4/2020, de 2 de abril); la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha, con el

establecimiento de una bonificación de la tasa que grava las máquinas en el porcentaje equivalente al número de días en los que no ha sido posible la explotación (disposición adicional séptima Ley 5/2020, de 24 de julio); la Comunidad Autónoma de Extremadura, que ha establecido una bonificación del 50% para las tasas devengadas entre el 1 de abril y el 30 de junio de 2020 (artículo 3 Decreto-ley 2/2020, de 25 de marzo) y entre el 1 de julio y 30 de septiembre de 2021 (artículo 4 Decreto-ley 11/2020, de 29 de mayo), siempre que se mantenga de alta en el censo la máquina a que se refiere y durante los dos trimestres posteriores a la fecha del citado devengo; la Comunidad Autónoma de Murcia, con una bonificación del 100% de la cuota correspondiente al segundo trimestre de 2020 (Decreto-ley 7/2020, de 18 de junio); la Comunidad Foral de Navarra, con la reducción de las cuotas en el porcentaje que proporcionalmente corresponda al periodo de tiempo en que hayan estado cerrados los establecimientos en los que estén instaladas las máquinas (artículo 2 Decreto-ley Foral 4/2020, de 29 de abril); el País Vasco, y en particular la Diputación Foral de Guipúzcoa, con las bonificaciones previstas en el Decreto Foral-Norma 2/2020, de 5 de mayo; la Comunitat Valenciana, con la bonificación proporcional de las cuotas correspondiente a los días comprendidos en el estado de alarma (artículo 10 Decreto Ley 1/2020, de 27 de marzo); o la Comunidad Autónoma de Illes Balears, que ha establecido una bonificación excepcional de la tasa en el ejercicio fiscal de 2021 (artículo 3 Decreto-ley 2/2021, de 22 de marzo).

Sin embargo, y aunque en Cantabria esta normativa específica no se ha aprobado, la vigente de aplicación hace que debamos concluir que no resultó exigible la tasa, respecto del 1º trimestre de 2020, durante los 18 días naturales incluidos en el lapso de tiempo referido en el Fundamento de Derecho Cuarto, es decir, del 14 al 31 de marzo de 2020, y que por ello procede la estimación de la reclamación, lo que implica la rectificación de la autoliquidación en la cuantía correspondiente a dichos días, y la consiguiente devolución de ingresos indebidos que se hayan podido producir.

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 Cantabria 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".*