

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC074561

DGT: 05-12-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3347/2019

SUMARIO:

Impuesto sobre actividades sobre el juego. Una entidad, con domicilio fiscal en Malta, cuyo objeto social principal consiste en el desarrollo y explotación de juegos de azar y apuestas en línea y actividades relacionadas con unos y otras para personas residentes en España, desde fuera del territorio español está sujeta al Impuesto sobre actividades de juego por lo que ha venido liquidando este impuesto conforme al modelo 763. *Base imponible.* A los efectos del cálculo de la base imponible del impuesto, deben integrarse todas las cantidades recibidas, tanto las dedicadas a las apuestas (todas las apuestas registradas, ya sean realizadas con dinero depositado por el jugador o con bonos), como las obtenidas por la organización o celebración de los juegos. No resulta posible dar una enumeración de cada uno de los conceptos que pueden entenderse comprendidos en el inciso «cualquier otro ingreso que puedan obtener, directamente derivado de su organización o celebración». En todo caso, por tratarse de una cuestión fáctica, no puede ser objeto de contestación por este Centro Directivo, sino que deberá ser la Administración tributaria gestora competente la que, en atención a las circunstancias concretas que concurren, proceda a la calificación de tales ingresos. A los efectos del cálculo de la base imponible, tienen la consideración de premio tanto las cantidades que se corresponden con dinero real como el importe relativo a los bonos (aunque su canje y liquidez pueda estar sometido al cumplimiento de ciertas condiciones). Es decir, que debe entenderse como premio cualquier recompensa entregada a los jugadores por el éxito en la celebración de un juego de azar; por tanto, todo el importe que se entregue como premio será deducible, sin distinguir los conceptos que lo integran. *Juego del póquer.* En el supuesto del juego del póquer en el que el organizador perciba una comisión de los participantes, pero, además, garantice un premio, la base imponible estará constituida por el importe resultante de deducir de las comisiones percibidas los premios garantizados y satisfechos. En este sentido, en el caso del llamado déficit del póquer, en el que los premios garantizados sean superiores a las comisiones percibidas, se podría entender que los ingresos netos derivados de la organización de este juego en concreto son negativos, por lo que se podrían deducir de la base imponible del impuesto. Lo relevante a efectos del Impuesto sobre actividades de juego es la autorización, celebración u organización en España de juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal. Es decir, resulta indiferente que el organizador del juego, que es el sujeto pasivo del impuesto, sea o no residente en España; lo importante es que el juego se autorice, celebre u organice en España, esto es, que el organizador disponga de licencia en este país, con independencia de que los jugadores sean o no residentes en este país.

PRECEPTOS:

Ley 13/2011 (Juego), arts. 46 y 48.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad, con domicilio fiscal en Malta, cuyo objeto social principal consiste en el desarrollo y explotación de juegos de azar y apuestas en línea y actividades relacionadas con unos y otras para personas residentes en España, desde fuera del territorio español. La consultante está sujeta al Impuesto sobre actividades de juego por lo que ha venido liquidando este impuesto conforme al modelo 763.

Cuestión planteada:**Primera:**

¿Qué debe entenderse por "cantidades que se dediquen a la participación en el juego" a los efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre actividades de juego?

Segunda:

¿Qué debe entenderse por "cualquier otro ingreso que puedan obtener, directamente derivado de su organización o celebración" a los efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre actividades de juego?

Tercera:

¿Qué debe entenderse por "los premios satisfechos por el operador a los participantes" a los efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre actividades de juego?

Cuarta:

En particular, en relación con la base imponible respecto del juego del póquer, ¿qué debe entenderse por "las comisiones, así como por cualesquiera cantidades por servicios relacionados con las actividades de juego, cualquiera que sea su denominación, pagadas por los jugadores al sujeto pasivo"?

Quinta:

¿Deben tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre actividades de juego los ingresos netos obtenidos por la consultante de la participación de jugadores extranjeros?

Contestación:

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

El artículo 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (BOE de 28 de mayo de 2011), que regula el llamado Impuesto sobre Actividades de Juego –en adelante, IAJ– dispone lo siguiente en sus apartados 6 y 7:

«Artículo 48. Impuesto sobre actividades de juego.

[...]

6. Base imponible.

La base imponible podrá estar constituida, según cada tipo de juego, por:

a) Los ingresos brutos, definidos como el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que se pueda obtener, directamente derivado de su organización o celebración.

b) Los ingresos netos, definidos como el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que puedan obtener, directamente derivado de su organización o celebración, deducidos los premios satisfechos por el operador a los participantes. Cuando se trate de apuestas cruzadas o de juegos en los que los sujetos pasivos no obtengan como ingresos propios los importes jugados, sino que, simplemente, efectúen su traslado a los jugadores que los hubieran ganado, la base imponible se

integrará por las comisiones, así como por cualesquiera cantidades por servicios relacionados con las actividades de juego, cualquiera que sea su denominación, pagadas por los jugadores al sujeto pasivo.

En las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, la base imponible será el importe total del valor de mercado de los premios ofrecidos o ventajas concedidas a los participantes.

En el caso de que el importe sea satisfecho a través de instrumentos de tarificación adicional, se considerará que la cantidad dedicada a la participación en el juego es el importe de la tarificación adicional, excluido el impuesto indirecto correspondiente. Se considerará que la tarificación adicional es el importe de la cantidad dedicada a la participación en el juego, excluido el coste de la llamada determinado de acuerdo al valor de mercado, cuando resulte de aplicación lo previsto en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, sin que se consideren a estos efectos los impuestos indirectos que recaigan sobre las operaciones.

7. Tipo de gravamen.

1. Los tipos aplicables serán:

[...]

2.º Apuestas deportivas mutuas, de contrapartida y cruzadas; apuestas hípcas mutuas y de contrapartida; otras apuestas mutuas, de contrapartida y cruzadas: 20 por ciento sobre la base imponible de la letra b) del apartado 6 de este artículo.

[...]

2. Los tipos relativos a las operadoras con residencia fiscal en sus territorios y realmente radicadas en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla serán:

[...]

2.º Apuestas deportivas mutuas, de contrapartida y cruzadas; apuestas hípcas mutuas y de contrapartida; otras apuestas mutuas, de contrapartida y cruzadas: 10 por ciento sobre la base imponible de la letra b) del apartado 6 de este artículo.

[...]

3. Las Comunidades Autónomas, respecto de las actividades que sean ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por este impuesto con residencia fiscal en su territorio, podrán elevar los tipos del impuesto, hasta un máximo del 20 por ciento de los tipos establecidos en este apartado, incremento que se aplicará, exclusivamente, sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en el territorio de la Comunidad Autónoma que eleve los tipos.

[...]».

De acuerdo con el precepto transcrito, procede contestar del siguiente modo a las cuestiones planteadas:

Primera: Significado del inciso "cantidades que se dediquen a la participación en el juego" a los efectos del cálculo de la base imponible del IAJ.

En primer lugar, cabe señalar que la interpretación de las normas tributarias debe realizarse conforme a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003) –en adelante LGT– y, por remisión, el artículo 3.1 del Código Civil, que disponen lo siguiente:

«Artículo 12. *Interpretación de las normas tributarias.*

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

[...].».

«Artículo 3.

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

[...].».

A este respecto, la consultante plantea la posibilidad de no incluir en la base imponible las apuestas realizadas con bonos, la contribución al llamado “jackpot”, así como el importe de las apuestas derivadas de actividades fraudulentas y, a su vez, añadirse en su caso los premios satisfechos con origen en dichas cuantías y recuperados, de manera tal que el efecto de dichas actividades fraudulentas en la base imponible del IAJ sea neutro. Sin embargo, la literalidad del precepto es más amplia de la que señala la consultante, pues el artículo 48.6.b) de la Ley 13/2011 establece que deberán computarse como ingresos [brutos] «el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que puedan obtener, directamente derivado de su organización o celebración (...). Cuando se trate de apuestas cruzadas o de juegos en los que los sujetos pasivos no obtengan como ingresos propios los importes jugados, sino que, simplemente, efectúen su traslado a los jugadores que los hubieran ganado, la base imponible se integrará por las comisiones, así como por cualesquiera cantidades por servicios relacionados con las actividades de juego, cualquiera que sea su denominación, pagadas por los jugadores al sujeto pasivo».

Conforme a los preceptos transcritos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en virtud de la cual el tenor literal del texto de las normas es criterio primario de inteligencia legal (sentencias de 2 de julio de 1991, ROJ: 11086/1991 y 3801/1991), pero considerando “el valor del resultado, a fin de que tal interpretación conduzca a una consecuencia racional en el orden lógico” (sentencia de 23 de marzo de 1950), debe entenderse que son ingresos [brutos], a efectos de la determinación de la base imponible, todas las cantidades recibidas por la consultante – sujeto pasivo del impuesto–, cualquiera que sea la calificación que les otorgue, en la medida en que deriven directamente de su organización o celebración y, por tanto, no deben considerarse únicamente el importe de las apuestas registradas. A mayor abundamiento, el inciso final del artículo 48.6.b) de la Ley 13/2011, sobre las “apuestas cruzadas o de juegos en los que los sujetos pasivos no obtengan como ingresos propios los importes jugados”, señala que la base imponible se determinará “por las comisiones, así como por cualesquiera cantidades por servicios relacionados con las actividades de juego, cualquiera que sea su denominación”; este inciso no es una forma alternativa de cálculo de la base imponible, sino una aclaración o especificación para aquellos casos en los que la consultante no obtenga como ingresos las apuestas registradas por los jugadores. Lo contrario sucede en el caso de las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, en las que la determinación de la base imponible figura en un párrafo distinto, debiendo entenderse que el espíritu de la norma es la contraposición entre esta forma de calcular la base imponible y la anterior.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, deben integrarse en la base imponible todas las cantidades recibidas por la consultante, tanto las dedicadas a las apuestas (todas las apuestas registradas, ya sean realizadas con dinero depositado por el jugador o con bonos), como las obtenidas por la organización o celebración de los juegos (i.e. contribución al jackpot).

Segunda: Significado del inciso "cualquier otro ingreso que puedan obtener, directamente derivado de su organización o celebración" a los efectos del cálculo de la base imponible del IAJ.

Esta cuestión ha sido parcialmente resuelta en la contestación a la primera pregunta. Adicionalmente, cabe indicar que no resulta posible dar una enumeración de cada uno de los conceptos que pueden entenderse comprendidos en esta categoría y que, en todo caso, por tratarse de una cuestión fáctica, no puede ser objeto de

contestación por este Centro Directivo, sino que deberá ser la Administración tributaria gestora competente la que, en atención a las circunstancias concretas que concurren, proceda a la calificación de tales ingresos.

Tercera: Significado del inciso "los premios satisfechos por el operador a los participantes" a los efectos del cálculo de la base imponible del IAJ respecto del juego del póquer.

Conforme a lo expuesto anteriormente, toda cantidad de dinero destinada a la participación en el juego debe integrarse en la base imponible. Ahora bien, en la determinación de los ingresos netos (base imponible del IAJ) se permiten deducir de los ingresos [brutos] unas cuantías que son, de acuerdo con el artículo 48.6.b) de la Ley 13/2011: "los premios satisfechos por el operador a los participantes". Los premios, de acuerdo con la definición que da la consultante y que este Centro Directivo comparte, son: "las cantidades económicas satisfechas (...) a los jugadores cuando estos aciertan el resultado incierto en relación con el cual han apostado".. En similares términos se expresa la Real Academia de la Lengua Española, a la que se acude en aplicación del artículo 12.2 de la LGT, cuando en la quinta acepción de premio señala: "recompensa que se otorga en rifas, sorteos o concursos". En consecuencia, las cantidades registradas por la consultante y eventualmente devueltas a los jugadores no pueden tener la calificación de premio a los efectos de minorar los ingresos [brutos].

En cuanto a las distintas clases de premios, pregunta la consultante si deben incluirse el importe de los premios del jackpot o los premios en especie obtenidos mediante el canje de los puntos de fidelización obtenidos por los jugadores. A este respecto, cabe señalar que tienen la consideración de premio tanto las cantidades que se corresponden con dinero real como el importe relativo a los bonos (aunque su canje y liquidez pueda estar sometido al cumplimiento de ciertas condiciones). Es decir, que debe entenderse como premio cualquier recompensa entregada a los jugadores por el éxito en la celebración de un juego de azar; por tanto, todo el importe que se entregue como premio será deducible, sin distinguir los conceptos que lo integran.

Cuarta: Significado del inciso "las comisiones, así como por cualesquiera cantidades por servicios relacionados con las actividades de juego, cualquiera que sea su denominación, pagadas por los jugadores al sujeto pasivo".

Pregunta la consultante si, en el cálculo de la base imponible, puede detrarse el importe del llamado déficit del póquer, que tiene lugar cuando el total de las comisiones percibidas por la participación en este juego no sean suficientes para hacer frente al premio garantizado, produciéndose una pérdida para la consultante.

Tal como se ha expuesto en la contestación a la pregunta primera, la jurisprudencia del Tribunal Supremo determina que el tenor literal del texto de las normas es criterio primario de inteligencia legal, pero considerando "el valor del resultado, a fin de que tal interpretación conduzca a una consecuencia racional en el orden lógico". En virtud de este principio, para determinar la base imponible en el caso del juego del póquer con premio garantizado, debe realizarse una interpretación conjunta de las dos fórmulas recogidas en el apartado b) del artículo 46.6 de la Ley 13/2011, pues si bien es cierto que la consultante no obtiene como ingreso los importes jugados, sino las comisiones percibidas de los participantes, también lo es que si garantiza un premio, este supone un coste y, por tanto, una minoración de su beneficio [bruto].

Conforme a lo anterior, en el supuesto del juego del póquer organizado por la consultante en el que esta perciba una comisión de los participantes, pero, además, garantice un premio, la base imponible estará constituida por el importe resultante de deducir de las comisiones percibidas los premios garantizados y satisfechos. En este sentido, en el caso del llamado déficit del póquer, en el que los premios garantizados sean superiores a las comisiones percibidas, se podría entender que los ingresos netos derivados de la organización de este juego en concreto son negativos, por lo que se podrían detrarse de la base imponible del impuesto.

Quinta: Si deben tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible del IAJ los ingresos netos obtenidos por la participación de jugadores extranjeros.

El apartado 1 del artículo 48 de la ley 13/2011 regula el hecho imponible del impuesto en los siguientes términos:

«Artículo 48. *Impuesto sobre actividades de juego.*

1. Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal, reguladas en el apartado 1 del artículo 2, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, asimismo, de ámbito estatal, pese a la exclusión del concepto de juego, reguladas en la letra c) del apartado 2 del mismo artículo, sin perjuicio de los regímenes forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de Navarra, respectivamente y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

[...]».

Por su parte, el apartado primero del artículo 2 de la referida Ley 13/2011, relativo al ámbito de aplicación, establece:

«Artículo 2. *Ámbito de aplicación.*

1. Dentro del objeto definido en el artículo anterior, se incluyen en el ámbito de aplicación de esta Ley las siguientes actividades de juego cuando la actividad desarrollada tenga ámbito estatal:

a) Las actividades de juego de loterías, apuestas y otras cualesquiera, en las que se arriesguen cantidades de dinero u objetos económicamente evaluables en cualquier forma, sobre resultados futuros e inciertos, y que permitan su transferencia entre los participantes, con independencia de que predomine en ellos el grado de destreza de los jugadores o sean exclusiva o fundamentalmente de suerte, envite o azar.

b) Las rifas y concursos, en los que la participación se realiza mediante una contraprestación económica.

c) Los juegos de carácter ocasional, que se diferencian del resto de los juegos previstos en los apartados anteriores por su carácter esporádico.

d) Las actividades de juego transfronterizas, esto es, las realizadas por las personas físicas o jurídicas radicadas fuera de España que organicen u ofrezcan actividades de juegos a residentes en España.

Se incluyen asimismo en el ámbito de aplicación de esta Ley las actividades de publicidad, promoción y patrocinio relativas a las actividades de juego relacionadas en el presente apartado».

Conforme a los preceptos transcritos, lo relevante a efectos del IAJ es la autorización, celebración u organización en España de juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal. Es decir, resulta indiferente que el organizador del juego, que es el sujeto pasivo del impuesto, sea o no residente en España –en este caso, la consultante no reside en España sino en Malta–; lo importante es que el juego se autorice, celebre u organice en España, esto es, que el organizador disponga de licencia en este país.

En consecuencia, para analizar la realización el hecho imponible sujeto al IAJ, –y, por tanto, para determinar la base imponible–, debe tenerse en cuenta la totalidad de ingresos netos obtenidos por la realización de actividades sujetas al impuesto por haber sido autorizadas, celebradas u organizadas en España, con independencia de que los jugadores sean o no residentes en este país. Es decir, lo determinante no es si las actividades de juego se organizan y ofrecen a residentes o a no residentes en territorio español, sino su autorización, celebración u organización en España.

CONCLUSIONES:

Primera: A los efectos del cálculo de la base imponible del IAJ, deben integrarse en la base imponible todas las cantidades recibidas por la consultante, tanto las dedicadas a las apuestas (todas las apuestas registradas, ya sean realizadas con dinero depositado por el jugador o con bonos), como las obtenidas por la organización o celebración de los juegos (i.e. contribución al jackpot).

Segunda: A los efectos del cálculo de la base imponible del IAJ, no resulta posible dar una enumeración de cada uno de los conceptos que pueden entenderse comprendidos en el inciso "cualquier otro ingreso que

puedan obtener, directamente derivado de su organización o celebración". En todo caso, por tratarse de una cuestión fáctica, no puede ser objeto de contestación por este Centro Directivo, sino que deberá ser la Administración tributaria gestora competente la que, en atención a las circunstancias concretas que concurran, proceda a la calificación de tales ingresos.

Tercera: A los efectos del cálculo de la base imponible del IAJ, tienen la consideración de premio tanto las cantidades que se corresponden con dinero real como el importe relativo a los bonos (aunque su canje y liquidez pueda estar sometido al cumplimiento de ciertas condiciones). Es decir, que debe entenderse como premio cualquier recompensa entregada a los jugadores por el éxito en la celebración de un juego de azar; por tanto, todo el importe que se entregue como premio será deducible, sin distinguir los conceptos que lo integran.

Cuarta: En el supuesto del juego del póquer en el que el organizador perciba una comisión de los participantes, pero, además, garantice un premio, la base imponible estará constituida por el importe resultante de deducir de las comisiones percibidas los premios garantizados y satisfechos. En este sentido, en el caso del llamado déficit del póquer, en el que los premios garantizados sean superiores a las comisiones percibidas, se podría entender que los ingresos netos derivados de la organización de este juego en concreto son negativos, por lo que se podrían detraer de la base imponible del impuesto.

Quinta: Lo relevante a efectos del IAJ es la autorización, celebración u organización en España de juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal. Es decir, resulta indiferente que el organizador del juego, que es el sujeto pasivo del impuesto, sea o no residente en España; lo importante es que el juego se autorice, celebre u organice en España, esto es, que el organizador disponga de licencia en este país, con independencia de que los jugadores sean o no residentes en este país.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.