

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089839

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 31 de mayo de 2023

Sala 4.<sup>a</sup>

R.G. 6783/2022

### SUMARIO:

**Tasas. Tasa fiscal sobre el juego. Periodo de suspensión o limitación de la actividad que tuvo lugar como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si es exigible la Tasa fiscal sobre los Juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas recreativas y de azar cedida a la Comunidad Autónoma de Valencia y correspondiente al 4T de 2020 durante el periodo de suspensión o limitación de la actividad que tuvo lugar consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Pues bien, el Tribunal resuelve que en tanto no se pronuncie el Tribunal Supremo resolviendo la cuestión de interés casacional planteada y fijando doctrina al respecto, la Tasa fiscal sobre los Juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas recreativas y de azar cedida a la Comunidad Autónoma de Valencia y correspondiente al 4T de 2020 es exigible durante el periodo de suspensión o limitación de la actividad que tuvo lugar como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, al no existir disposición legal expresa que estableciera la no exigencia o bonificación durante dicho periodo. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), arts. 25, 34, 50 y 54.

RDL 16/1977 (Aspectos fiscales juegos de suerte, envite o azar), art. 3.

RD 2221/1984 (Tasa que grava la autorización u organización de juegos de suerte, envite o azar), arts. 2, 3, 6 y 8.

RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19).

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la Jefa del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria Valenciana frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 29 de abril de 2022, recaída en la reclamación nº 12-01928-2021, interpuesta contra la denegación de la solicitud de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos de la Tasa fiscal sobre el Juego, modalidad máquinas recreativas, correspondiente al 4T 2020

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

El 26 de febrero de 2021, la entidad **XX S.L.** presentó solicitud de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al cuarto trimestre de 2020 de la Tasa fiscal sobre el juego, modalidad de explotación de máquinas recreativas

Mediante resolución de 18 de mayo de 2021 de la Jefa de Coordinación y Gestión Territorial del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria Valenciana, se deniega la devolución de ingresos indebidos en base a la siguiente fundamentación:

*"SEGUNDO: El Artículo 83 de la Ley 1/2020, de 11 de junio, de la Generalitat, de regulación del juego y de prevención de la ludopatía en [la Comunitat Valenciana establece que, de conformidad con el artículo 3 del Real Decreto ley 16/1977, de 25 de febrero, constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, cuando el hecho imponible se realice en el territorio de la Comunitat Valenciana.*

*El artículo 98.1 de la misma Ley establece que en el caso de explotación de máquinas recreativas y de azar el período impositivo es el trimestre natural. Añade el apartado 2 del mismo artículo que el devengo se produce:*

- a) Con carácter general, el primer día del período impositivo.
- b) En el caso de explotación de máquinas de nueva autorización, el devengo coincidirá con la autorización de explotación.
- c) En el caso de levantamiento de la suspensión de la autorización de explotación de la máquina, el devengo coincidirá con el levantamiento citado.

Por su parte el artículo 99 de la citada Ley establece que la cuota íntegra se obtendrá aplicando una cantidad fija que varía en función de la clasificación de las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos.

Dicha cuantía fija se refiere de forma objetiva a la totalidad del período impositivo en el que se celebra u organiza el juego de máquinas sin que quepa prorrateo alguno de la cantidad a pagar entre el número de días hábiles para el juego dentro de cada período, salvo que la Ley establezca expresamente otra cosa (por ejemplo, cuando así lo ha establecido expresamente al fijar una bonificación para el período del alarma aprobado por el Real Decreto 463/2020). Por tanto, siempre que dentro del respectivo período impositivo trimestral se hayan podido organizar y celebrar este tipo de juegos se ha realizado el hecho imponible sujeto a esta modalidad del tributo, sin que quepa prorrateo alguno de la cuota única a pagar por todo el período. En el presente caso, los períodos invocados de cierre obligado de los establecimientos en los que se ubican las máquinas no abarcan la totalidad del período impositivo, por lo que el hecho imponible determinante del devengo se ha producido y también se ha generado la capacidad económica que tal celebración supone y que el tributo grava a través de la cuota fija."

## Segundo.

Contra la citada resolución se interpuso reclamación económico-administrativa nº 12-01928-2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante TEARCV).

El TEARCV dictó resolución estimatoria el 29 de abril de 2022 anulando el acto impugnado al concluir que ante la situación de excepcionalidad no resultó exigible la Tasa fiscal de Juego durante los días naturales incluidos en el lapso de tiempo en que hubo suspensión o limitación de la actividad por la pandemia (del 17 al 31 de diciembre de 2020); y que por tanto, procedía la devolución de la cuantía de la tasa del juego que proporcionalmente correspondiera al mismo y ello fundamentado en criterios judiciales aplicados al IAE y extrapolables a la Tasa Fiscal del Juego como la Sentencia 296/1994, de 10 de noviembre de 1994 del Tribunal Constitucional, la 193/2004, de 4 de noviembre del mismo Tribunal, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 2 de Badajoz 104/2021, de 30 de julio de 2021, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura 222/2021 de 2 de diciembre de 2021, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de Alicante 273/2021, de 5 de junio de 2021 y Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de Valencia, 9/2022, de 11 de enero de 2022, Pcedimiento 344/2021 que se especificaban con detalle en la mencionada resolución.

## Tercero.

Frente a la resolución del TEARCV, la Jefa del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria Valenciana interpuso el 11 de agosto de 2022, con entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central el 4 de noviembre de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando, en síntesis, lo siguiente:

1º La resolución del TEAR incurre en un vicio de exceso de jurisdicción ya que, estando sujeto el Tribunal al imperio de la ley en virtud del principio de legalidad, viene a establecer por vía interpretativa, de hecho, un supuesto de exención tributaria no contemplado en la legislación reguladora del tributo.

2º La resolución del TEAR realiza una interpretación analógica prohibida por el artículo 14 de la LGT, al extender más allá de sus estrictos términos los supuestos de exención o bonificación del Tributo sobre los Juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas recreativas y de azar.

3º La doctrina del Tribunal Constitucional, dictada en el ámbito de otros tributos, declara la inconstitucionalidad de la norma cuando se grava una riqueza "inexistente" o "ficticia". Aún cuando se admitiera, sin la previa declaración expresa de inconstitucionalidad, y a efectos exclusivamente dialécticos, la aplicación de dicha doctrina al Tributo sobre los Juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas recreativas y de azar, solo sería predicable en aquellos supuestos en que durante la totalidad del período impositivo considerado (trimestre) hubiera existido una suspensión total de la explotación de las máquinas recreativas, que sería el único supuesto en el que se estaría gravando una riqueza inexistente o irreal.

4º De la configuración legal del tributo se desprende que el hecho imponible del tributo sobre los juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas y aparatos automáticos, es la autorización de explotación de dichas máquinas, de forma que solamente se devenga el impuesto si existe la autorización de explotación. El período impositivo es el trimestre natural, debiendo abonarse el importe del tributo en su entera

cuantía trimestral, con independencia de las vicisitudes que hayan podido producirse respecto a su explotación económica.

5º La resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana aplica criterios distintos que los aplicados por el TEAR de Castilla León, sala desconcentrada de Burgos, ante un caso sustancialmente similar.

#### **Cuarto.**

Puesto de manifiesto el expediente al obligado tributario que tuvo en su día la condición de interesado ante el TEAR (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) en 14 de septiembre de 2022, no consta que haya presentado alegaciones.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

#### **Segundo.**

La cuestión controvertida consiste en determinar si es exigible la Tasa fiscal sobre los Juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas recreativas y de azar cedida a la Comunidad Autónoma de Valencia y correspondiente al 4T 2020 durante el periodo de suspensión o limitación de la actividad que tuvo lugar consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 .

#### **Tercero.**

El artículo 3 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, define a esta figura del siguiente modo:

"Primero. Hecho imponible.

Constituirá el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar.  
Segundo. Sujeto pasivo.

Serán sujetos pasivos de la tasa los organizadores y las Empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar.

Serán responsables solidarios de la tasa los dueños y empresarios de los locales donde se celebren.

[...]

Cuarto. (Redacción dada por la Ley 6/2018, de 3 de julio). A partir de la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, regirán los siguientes tipos y cuotas fijas:

Tipos tributarios y cuotas fijas.

Uno. Tipos tributarios.

[...]

Dos. Cuotas fijas.

En los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos, la cuota se determinará en función de la clasificación de las máquinas realizada por el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por el Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre, según las normas siguientes:

[...]

Quinto. Devengo.

Uno. La tasa se devengará con carácter general por la autorización y, en su defecto, organización o celebración del juego.

Dos. Tratándose de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la tasa será exigible por años naturales, devengándose en 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores. En el primer año, el devengo coincidirá con la autorización, abonándose en su entera cuantía según los importes fijados en el apartado 4.º anterior, salvo que aquella se otorgue después del 1 de julio, en cuyo caso por ese año se abonará solamente el 50 por 100 de la tasa.

El ingreso de la tasa se realizará en pagos fraccionados trimestrales iguales, que se efectuarán entre los días 1 y 20 de los meses de enero, abril, julio y octubre.

No obstante, en el primer año de autorización, el pago de los trimestres ya vencidos o corrientes deberá hacerse en el momento de la autorización, abonándose los restantes de la misma forma establecida en el párrafo anterior.

[...]

Séptimo. Conforme a lo previsto en el artículo 13. seis de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, las bases, tipos tributarios y cuotas fijas, devengo, exenciones y bonificaciones tributarias, serán las aprobadas por la Comunidad Autónoma.

Las normas relativas a base imponible, tipos tributarios y cuotas fijas así como devengo, previstas, respectivamente, en los apartados tercero, cuarto y quinto del presente artículo, serán de aplicación en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma o si ésta no hubiese asumido competencias normativas en materia de tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar."

El desarrollo reglamentario se encuentra recogido en el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, por el que se regula la tasa fiscal que grava la autorización o la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar.

Conforme resulta de la Ley 22/2009 por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común, este Tributo sobre el Juego es un tributo estatal que se cede a las comunidades autónomas (artículo 25.1.e). La cesión a la comunidad autónoma comprende el rendimiento producido en su territorio (artículo 34) así como la aplicación del tributo (gestión, inspección y recaudación en los términos estipulados en los artículos 54 y siguientes). A su vez el artículo 50 de la referida ley 22/2009 regula el alcance de las competencias normativas en los Tributos sobre el Juego disponiendo:

"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".

La Ley 1/2020, de 11 de junio, de la Generalitat, de regulación del juego y de prevención de la ludopatía en la Comunitat Valenciana establece en relación al Tributo relativo a los juegos de suerte, envite o azar en sus artículos 83,98 y 99 lo siguiente:

"Artículo 83. Hecho imponible.

De conformidad con el artículo 3 del Real decreto ley 16/1977, de 25 de febrero, constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, cuando el hecho imponible se realice en el territorio de la Comunitat Valenciana."

"Artículo 98. Período impositivo, devengo y exigibilidad.

1. El período impositivo es el trimestre natural.
2. El devengo se produce:

a) Con carácter general, el primer día del período impositivo.

b) En el caso de explotación de máquinas de nueva autorización, el devengo coincidirá con la autorización de explotación.

c) En el caso de levantamiento de la suspensión de la autorización de explotación de la máquina, el devengo coincidirá con el levantamiento citado.

3. La exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar se produce:

a) En el supuesto señalado en la letra a del apartado 2 anterior, con posterioridad al devengo durante el mes siguiente al vencimiento del trimestre natural en que se haya producido el devengo. Si el último día del plazo resultara inhábil, el plazo finalizará el día hábil inmediato siguiente.

b) En los supuestos señalados en las letras b y c del apartado 2 anterior, en el momento del devengo.

4. La persona contribuyente está obligada a practicar operaciones de autoliquidación tributaria y a realizar el ingreso de la deuda tributaria. La presentación e ingreso se efectúa de forma telemática."

"Artículo 99. Cuota íntegra.

La cuota íntegra se obtendrá aplicando la cantidad fija señalada en el siguiente cuadro, en función de la clasificación de las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos:

Clasificación de la máquina o aparato automático apto para la realización de los juegos ...Cuantía trimestral (euros)

1Tipo «B» (recreativas con premio).

(...)

2Tipo «C» (azar).

(...)"

El Decreto Ley 1/2020, de 27 de marzo del Consell estableció en el ámbito de la Comunidad Valenciana una bonificación del 100% de la cuota del primer y segundo trimestre del año 2020 en los siguientes términos:

"Artículo 10. Bonificación del tributo sobre los juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas y aparatos automáticos.

Se bonificará en el 100 por ciento de la cuota íntegra del tributo sobre los juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas y aparatos automáticos a que se refiere el artículo 15.Uno de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la cual se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el resto de tributos cedidos, en la parte que corresponda proporcionalmente a los días transcurridos desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, hasta la fecha de finalización de la vigencia de este estado de alarma.

Será requisito para la aplicación de la bonificación que se mantenga en explotación la máquina durante, al menos, los dos trimestres naturales posteriores a aquel en el cual finalizó el estado de alarma. Este requisito no será de aplicación a las máquinas de tipos B o recreativas con premio, destinadas a ser instaladas en locales de hostelería o similares, cuya autorización de explotación deje de estar vigente durante el mencionado periodo."

Y respecto al periodo objeto de reclamación (4T del ejercicio 2020), la Generalitat Valenciana, adoptó a través de la Conselleria de Sanidad Universal y Salud Pública diversas resoluciones y acuerdos en relación a la materia que nos ocupa:

- Acuerdo de CORRECCIÓN de errores de la Resolución de 5 de diciembre de 2020, de la consellera de Sanidad Universal y Salud Pública, por la que se acuerda nuevas medidas adicionales en la Comunitat Valenciana, como consecuencia de la situación de crisis sanitaria ocasionada por la Covid-19. (Publicado en DOGV de 17/12/2020, n. 8977)

" Advertidos errores en la resolución de referencia, publicada en el DOGV núm. 8968, de 5 de diciembre de 2020, se procede a su subsanación: En el resuelto primero, apartado 9 de la Resolución de 5 de diciembre de 2020, de la consellera de Sanidad Universal y Salud Pública, relativo a «Medidas relativas a establecimientos de restauración y hostelería», en su punto 3.

Donde dice:

«9.3. No queda permitido en los establecimientos de restauración y hostelería:

- El uso de la barra.
- Los servicios tipo self service o buffet.
- No queda permitido fumar en las cafeterías, ni en las terrazas de bares, cuando no se pueda respetar la distancia mínima interpersonal de, al menos, 2 metros.
- Los juegos de azar en los bares y similares.

Se suspende la actividad de los locales de discotecas, salas de baile, karaoke, bares de copas y pubs, con y sin actuaciones musicales en directo. Y se suspende también la realización de karaokes y actuaciones esporádicas o amateur de canto en los establecimientos de restauración y hostelería».

Debe decir:

«9.3. No queda permitido en los establecimientos de restauración y hostelería:

- El uso de la barra.
- Los servicios tipo self service o buffet.
- No queda permitido fumar en las cafeterías, ni en las terrazas de bares, cuando no se pueda respetar la distancia mínima interpersonal de, al menos, 2 metros.
- Los juegos de azar, incluidas las máquinas recreativas, de azar o de juego con o sin premio, máquinas de apuestas deportivas, juegos de mesa, billares, dardos, futbolines, o similares.

Se suspende la actividad de los locales de discotecas, salas de baile, karaoke, bares de copas y pubs, con y sin actuaciones musicales en directo. Y se suspende también la realización de karaokes y actuaciones esporádicas o amateur de canto en los establecimientos de restauración y hostelería».

- Resolución de 23 de diciembre de 2020, de la Consellería de Sanidad de la Generalitat Valenciana, por la que se acuerdan nuevas medidas adicionales como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 ( publicado en DOGV de 24/12/2020, n. 8983).

"Con fecha 5 de diciembre de 2020 se publicó en el Diari Oficial de la Generalitat Valenciana la Resolución de 5 de diciembre de 2020, de la consellera de Sanidad Universal y Salud Pública, por la que se acuerda nuevas medidas adicionales en la Comunitat Valenciana, como consecuencia de la situación de crisis sanitaria ocasionada por la Covid-19.

En el Diari Oficial de la Generalitat Valenciana de 17 de diciembre de 2020 se publicó la Corrección de errores a la anterior Resolución de 5 de diciembre de 2020, de la consellera de Sanidad Universal y Salud Pública, que daba nueva redacción al punto 9.3 del resuelvo primero de la misma, completando el contenido de la redacción referida a los juegos de azar.

La Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunitat Valenciana, ha dictado Auto de fecha 22 de diciembre de 2020, donde acuerda suspender la corrección de errores dictada por la consellera de Sanidad Universal y Salud Pública en fecha 15 de diciembre de 2020, y mantener la redacción inicial del punto 9.3 del resuelvo primero de la Resolución de 5 de diciembre de 2020, de la consellera de Sanidad Universal y Salud Pública, por la que se acuerda nuevas medidas adicionales en la Comunitat Valenciana como consecuencia de la situación de crisis sanitaria ocasionada por la Covid-19. Considera que la corrección de errores a la resolución suscrita por la titular de la Consellería de Sanidad Universal y Salud Pública, no subsana un error material, sino que introduce una nueva redacción, no procediendo esta nueva medida a través de una resolución de corrección de errores.

Dado que es conveniente en la actual crisis sanitaria establecer medidas adicionales de control para la prevención de la propagación del SARS-CoV-2, es oportuno que en el ámbito de la restauración y hostelería las medidas se extiendan a todo tipo de actividad entorno a los juegos de azar, incluidas las máquinas recreativas, las máquinas de apuestas deportivas, los juegos de mesa, los billares, los juegos de dardos y futbolines y similares, donde se produce una interacción importante de personas, y así se fundamenta en informe de la Dirección General de Salud Pública y Adicciones de fecha 22 de noviembre de 2020. Por ello es importante en estos momentos establecer esta medida.

(...)

En base a lo expuesto, dentro de los acuerdos y compromisos adoptados por el Pleno del Consejo Interterritorial del Sistema Nacional de Salud, de conformidad con el artículo 81.1.b de la Ley 10/2014, de 29 de diciembre, de la Generalitat, de salud de la Comunitat Valenciana, resuelvo:

## Primero

Adicionar al punto 9.3 del resuelto primero de la Resolución de 5 de diciembre, de la consellera de Sanidad Universal y Salud Pública, un nuevo apartado, que dice:

« Asimismo no quedan permitidos, en los establecimientos de restauración y hostelería, las máquinas recreativas, de azar o de juego con o sin premio, las máquinas de apuestas deportivas ni los juegos de mesa, billares, dardos, futbolines o similares».

(...)

## Cuarto. Eficacia de la resolución

La presente resolución producirá efectos desde el mismo día de su publicación en el Diari Oficial de la Generalitat Valenciana y mantendrá su vigencia hasta las 23.59 horas del 15 de enero de 2021."

## Cuarto.

Procede examinar a continuación con el fin de resolver la cuestión planteada la naturaleza del gravamen atendiendo en primer lugar al hecho imponible de la denominada tasa sobre el juego que grava las máquinas recreativas y del examen de la normativa expuesta se deduce que el hecho imponible lo constituye la autorización otorgada por el autoridad administrativa competente, y, en segundo lugar, que el devengo se produce en el momento del otorgamiento de la autorización o el primer día de cada trimestre natural en cuanto a las máquinas autorizadas en trimestres anteriores. Es por ello que no está ligado a la efectiva explotación de la máquina recreativa sino que viene constituido por el mero otorgamiento y mantenimiento de la autorización administrativa que habilita esa explotación.

Por ello, el hecho imponible de la Tasa está constituido por la autorización de la máquina y no por la efectividad de su explotación pues ni grava la obtención de renta ni el volumen de negocio. En ese sentido se manifiesta el Tribunal Supremo en sentencia de 28 de diciembre de 1998 (rec. 5477/1993):

"... Es obvio, pues, que el Impuesto (o la sedicente Tasa) sobre el Juego no es incompatible con el IVA (se decreta, o no, la exención del mismo) ni, desde un punto de vista normativo, con el art. 33 de la Sexta Directiva.

El que el hecho imponible de dicha Tasa no se agote con el acto de autorización sino que comprenda su mantenimiento durante un determinado plazo significa, simplemente, como aduce la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha recurrida, que, autorizada una máquina y devengada la correspondiente Tasa, se abre un marco de actuación para la empresa operadora titular durante dicho plazo; y si aquella no hace uso de esa posibilidad de explotación o, por ejemplo, los rendimientos fueran nulos, ello no afectaría al devengo del impuesto o Tasa. En definitiva, el hecho imponible está constituido más por la autorización que por la efectividad de la explotación; planteamiento que impide que estemos frente a un tributo sobre el volumen de negocios.

Y la consideración estimativa de los rendimientos obtenidos o a obtener a efectos de determinar la cuota fija exigible no es más que un parámetro de cuantificación de la capacidad económica; y ésta es un principio a tener presente en la configuración de cualquier tributo en nuestro ordenamiento, por imperativo constitucional. Pero no por ello la Tasa o el Impuesto cuestionado recae sobre el volumen de negocios, pues no se determina su cuota en base a una evaluación objetiva de los ingresos en función de los servicios susceptibles de prestarse"

Asimismo, en relación con el devengo, el Tribunal Supremo en sentencia de 17 de abril de 1999 (rec. 5824/1993) señala :

<<Por tal motivo, la sentencia recurrida declara, con razón, por un lado, que "el momento del devengo es fácilmente identificable en los hechos imponibles instantáneos, pero no lo es tanto en los duraderos, en los que ha de hacerse coincidir con un momento del período impositivo. A veces, es el último día de dicho período, pero, en otras ocasiones, como en la aquí y ahora analizada (en caso de autorizaciones ya concedidas para años anteriores), es, precisamente, en general, el primer día del año y/o del período, o sea, el 1 de enero, en los términos que se exponen en el artículo 3.2 del Real Decreto 2221/1984", cuando establece que "en los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la Tasa será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año. En el año en que se obtenga la autorización, el devengo se producirá en el momento de su otorgamiento".

Y agrega, por otro lado, que, "producido, pues, el devengo, surge a la vida jurídica la obligación tributaria, debiendo presentarse la declaración-liquidación e ingresarse, en consecuencia, la cuota pertinente en dos plazos, que vencen en los meses de enero y septiembre del año correspondiente; pero debe resaltarse que tal segundo plazo del ingreso o pago (que puede coincidir, por tanto, temporalmente, con la imposibilidad de funcionamiento de las máquinas por destrucción de las mismas, por no estimarlas rentables su titular o por la pérdida sobrevinida de eficacia de la autorización obtenida) no responde a la conjunción permanente del trinomio autorización-organización-celebración del juego, que es lo que constituye -según el artículo 2 del Real Decreto 2221/1984- su hecho imponible, sino, más bien, al total cumplimiento de una obligación nacida, ya, el 1 de enero".

C) Como se ha venido indicando, el artículo 2 del citado Real Decreto 2221/1984 señala que "constituye el hecho imponible de la Tasa la autorización, organización o celebración de los juegos de suerte, envite o azar"; y el artículo 3.2, por su parte, establece que "en los casos de explotación de máquinas ..., la Tasa será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año, en cuanto a los autorizados en años anteriores; en el año en que se obtenga la autorización, el devengo se producirá en el momento de su otorgamiento".

De ahí que, cuando la autorización haya tenido lugar en el año anterior y el devengo se produzca, por tanto, el 1 de enero del año siguiente al de la autorización, la cuota ha de ingresarse en su totalidad.

Y es esto lo que viene a plasmarse, en el cuestionado artículo 8.2 del mencionado Real Decreto, con el siguiente tenor literal: "En el caso de máquinas o aparatos aptos para la realización de juegos de azar, y cuando se trate de las autorizadas en años anteriores, se presentará una declaración-liquidación en los primeros veinticinco días naturales del mes de enero del año del devengo, en la que se girará la liquidación total correspondiente a la cuota única devengada, ingresando simultáneamente el 50 % de la misma; el pago del otro 50 % se realizará en los primeros veinticinco días del mes de septiembre, quedando incurso en apremio si transcurriese esta fecha sin haberse verificado el ingreso; y la baja de las máquinas, realizada con posterioridad al 1 de enero, en ningún caso liberará al sujeto pasivo de la obligación de ingresar el 50 % pendiente de pago".

Y toda la norma acabada de reseñar está justificada, plenamente, por el hecho -como se dice en la sentencia de instancia- de que la autorización confiere, a criterio del titular, el derecho de explotación durante toda la anualidad, siendo así -se añade- que, "si eventualmente la causa de que tal explotación no pudiera llevarse a cabo, en todas las máquinas autorizadas, fuera imputable a una actuación de la Administración, la conclusión no será la ilegalidad de la Tasa, sino la eventual presencia, en su caso, de un supuesto de responsabilidad de la Administración".

D) Por ello, es totalmente congruente con lo expuesto el que el propio Real Decreto 2221/1984 establezca, en su artículo 6.2 in fine, que "en el año en que se obtenga la autorización se abonará la Tasa íntegramente, salvo que aquélla se otorgue después del día 1 de julio, en cuyo caso se abonará solamente el 50 %", y, paralelamente, en su artículo 8.2, segundo párrafo, que "en cuanto a la anualidad en que se conceda la autorización ..., deberá ingresarse la totalidad de la cuota, salvo en el caso de máquinas o aparatos autorizados después del día 1 de julio, en el que se ingresará la cuota reducida a que se refiere el último párrafo del apartado dos del artículo 6", habida cuenta que, como se declara en la sentencia recurrida, "en tal caso es de todo punto imposible que la explotación pueda alcanzar el total de la anualidad, lo que no acontece cuando la autorización ya procede de años anteriores".>>

## Quinto.

Asimismo, sobre la cuestión planteada en el presente expediente se ha pronunciado recientemente el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en sentencia 142/23 de fecha 15 de febrero de 2023 que resuelve el recurso contencioso administrativo nº 621/22 interpuesto por la Generalitat Valenciana contra resolución de 30 de marzo de 2022 del TEARCV, recaída en la reclamación económico-administrativa nº 03-4829-2021, en la que el TEARCV concluyó que debido a la situación de excepcionalidad no resultó exigible la Tasa fiscal de Juego durante los días naturales incluidos en el lapso de tiempo en que hubo suspensión o limitación de la actividad por la pandemia; y que por tanto, procedía la devolución de la cuantía de la tasa del juego que proporcionalmente correspondiera al mismo, exponiéndose en su resolución que:

"De la doctrina expuesta puede extraerse la matización y 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".

(...) En armonía con estos criterios judiciales aplicados al IAE y extrapolables a la Tasa Fiscal del Juego podemos concluir ante la situación de excepcionalidad, que no resultó exigible la Tasa fiscal de Juego durante los días naturales incluidos en el lapso de tiempo en que hubo suspensión o limitación de la actividad por la pandemia; y que por tanto, procede la devolución de la cuantía de la tasa del juego que proporcionalmente corresponde al mismo, por lo que procede anular el acto impugnado por cuanto no atiende la propia solicitud de rectificación de las

autoliquidaciones en concepto de Tasa del Juego correspondientes al 3T y 4T 2020, debiendo reducirse el importe de las mismas".

Recurrida dicha resolución estimatoria por los servicios jurídicos de la Generalitat Valenciana ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, fue dictada sentencia estimatoria de fecha 15 de febrero de 2023 (recurso contencioso administrativo nº 621/22) con los siguientes pronunciamientos (la negrita es de este Tribunal Central):

<<CUARTO.- Resulta clara la discusión en este proceso, que se centra en determinar si la rectificación de las autoliquidaciones de la Tasa fiscal sobre el juego correspondientes a los dos últimos trimestres del ejercicio 2020, por la imposibilidad de explotar las máquinas de juego tipo B para las que cuenta con la oportuna autorización como consecuencia del RD 463/2020, de 14 de marzo, del R.D. 555/2020, de 5 de junio, y demás medidas sanitarias restrictivas, es ajustada a derecho o, si por el contrario, debe prosperar la pretensión de la Generalitat Valenciana que niega esa posibilidad.

Empecemos por examinar los conceptos tributarios a tomar en consideración en este litigio que, de forma sintética, son: la Tasa fiscal sobre el Juego se devengará por la autorización, organización o celebración del juego, estando obligadas a su declaración e ingreso las personas o entidades a quienes se haya otorgado la correspondiente autorización administrativa. Será Sujeto Pasivo la empresa operadora que ha obtenido la autorización administrativa o el permiso de explotación de las máquinas.

El devengo de la tasa se produce (...) el 1 de enero de cada año respecto de las máquinas autorizadas en años anteriores, y su ingreso se producirá en pagos trimestrales iguales que se efectuarán entre los días 1 y 20 de los meses de enero, abril, julio y octubre.

En cuanto a la cuantía de la tasa, se establecen las siguientes cuotas fijas en función de la clasificación de las máquinas:(...)

Tras este resumen, vamos a entrar a una valoración más detenida del marco normativo aplicable.

En el ámbito estatal, las normas que regulan el juego son: El Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, que regula los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, por el que se regula la tasa fiscal que grava la autorización o la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar.

El Real Decreto-ley 16/1977 regula en el artículo 3: (...)

Por su parte el RD 2221/1984, de 12 de diciembre, concreta más: (...)

En cuanto a la normativa autonómica, debemos señalar la Ley 1/2020, de 11 de junio, de regulación del juego y de prevención de la ludopatía en la Comunitat Valenciana, de aplicación al supuesto de autos por razones temporales, que regula la Tasa en los arts. 98 y 99.

(...)

QUINTO.- Todo lo expuesto 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 potenciales 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 las Comunidades Autónomas.

Como dice la STS de 4-5-2004 (Rec. 6146/1999):

"Para estimar la procedencia del motivo procede examinar, previamente, el alcance normativo de tales disposiciones, partiendo de las precisiones efectuadas por la jurisprudencia constitucional sobre la naturaleza del hecho imponible del artículo 3 del Real Decreto-Ley 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 Real Decreto 2221/1984, 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, como reconoce la STC 296/94, de que el tributo sobre el juego creado por el art. 3 del Real Decreto-ley 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."

La STS de 25 de noviembre de 2000 (recurso de casación en interés de ley nº 817/2000) entre en valoraciones sociológicas y morales al decir: "En realidad, como hemos ya anticipado, la denominada Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, nació como un impuesto especial que grava el juego, y cuyo objeto es reintegrar a la sociedad parte de los ingresos y beneficios procedentes del mismo, para compensar así el elevado coste social y moral que lleva consigo el juego, rayano a veces con graves ludopatías, con los consabidos quebrantos familiares y económicos...";".

El hecho imponible de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar no se agota en el acto de autorización, sino que comprende también el mantenimiento de la autorización a lo largo del tiempo con la posibilidad de explotación de las máquinas o aparatos durante el mismo. Esto explica que, en el caso de estas máquinas o aparatos automáticos las cuotas sean exigibles por años. Cabe entender, pues, que la referida tasa fiscal es un tributo periódico, cuyo hecho imponible es duradero.

Así, el hecho imponible de la tasa del juego sobre juegos de envite, suerte o azar se constituye con "la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar", de tal manera que **el hecho imponible de la tasa referida concurre cuando las máquinas recreativas por las que se va a exigir la tasa se encuentran debidamente autorizadas.**

En cuanto al devengo, es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. Por tanto, el hecho imponible es el presupuesto fáctico que configura los tributos y que tiene como resultado el nacimiento de la obligación tributaria -devengo del tributo-.

Por ello, **el hecho imponible de la Tasa está constituido por la autorización de la máquina y no por la efectividad de su explotación.** El tributo grava el rendimiento que previsiblemente se obtiene con la explotación de las máquinas tipo B (no grava la obtención de renta ni el volumen de negocio, sino la posibilidad de obtención de renta mediante la explotación de la máquina), lo que, como se ha dicho, constituye una manifestación de riqueza susceptible de imposición, debiendo recordarse que el ejercicio de una actividad sujeta a autorización administrativa evidencia una capacidad económica.

Por tanto, no debe confundirse el hecho imponible con la capacidad económica de la actividad, que puede gravarse por su potencialidad económica, siempre que no sea inexistente o ficticia.

Bien lo explica la STS de 28 de diciembre de 1998 (rec. 5477/1993) cuando dice: "... En definitiva, el hecho imponible es tá constituido más por la autorización que por la efectividad de la explotación; planteamiento que impide que estemos frente a un tributo sobre el volumen de negocios. Y la consideración estimativa de los rendimientos obtenidos o a obtener a efectos de determinar la cuota fija exigible no es más que un parámetro de cuantificación de la capacidad económica; y ésta es un principio a tener presente en la configuración de cualquier tributo en nuestro ordenamiento, por imperativo constitucional. Pero no por ello la Tasa o el Impuesto cuestionado recae sobre el volumen de negocios, pues no se determina su cuota en base a una evaluación objetiva de los ingresos en función de los servicios susceptibles de prestarse".

A similar conclusión llega el ATC nº 71/2008, de 26 de febrero (rec.8638/2006), cuando argumenta: "... En efecto, como señalamos en la STC 296/1994, de 10 de noviembre, aunque desde el Real Decreto 16/1977, las normas vienen calificando al tributo que grava los juegos de azar como "tasa", un análisis del régimen jurídico de dicha figura impositiva pone de manifiesto que se estructura como un impuesto, dado que "es el producto de la actividad de juego lo que constituye la base del tributo ... 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".

Sobre la mencionada capacidad económica se pronuncia el ATC nº 74/1996, de 25 de marzo de 1996 (Rec. 2953/1995): "... Por otra parte, la Sentencia aludida en modo alguno resulta incoherente o irrazonable, como pretende la demandante, pues la afirmación de que la idea de capacidad económica, criterio rector del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, resulta indisolublemente unida a la obtención de rendimientos por la explotación de una actividad económica, no entra en colisión con la interpretación y aplicación que de la normativa aplicable efectúa el órgano judicial con la exigencia íntegra de la tasa de juego por máquinas recreativas aun en el supuesto de que éstas sean explotadas sólo durante el primer semestre del año natural, pues, amén de coherencia con la caracterización que de la naturaleza jurídica del hecho imponible de la referida tasa ha llevado a cabo este Tribunal (STC 126/1987 (LA LEY 12478-JF/0000), fundamentos jurídicos 8 y 12), es plenamente acorde con la función que, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional, incumbe en exclusiva a los Jueces y Tribunales ( art. 17.3 CE...);).

La STS de 17 de abril de 1999 (Rec. 5824/1993) redonda en el devengo de la tasa y las obligaciones inherentes: "..."

De todo ello deducimos, en clara contradicción con los razonamientos del TEARCV, que **el hecho imponible de la Tasa del juego, en el caso de las máquinas tipo B, se vincula por la norma a la autorización que permite la explotación de la máquina, no a la explotación efectiva de la misma. El resultado de la explotación de la máquina no impide el nacimiento de la obligación tributaria principal.** La base del tributo viene constituida por el producto de la actividad de juego, que en la regulación 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. Y debe recordarse que, como se ha indicado, el importe de la cuota fija aplicable se determina por una norma con rango de ley.

Llegados a este punto, **nos planteamos si la falta de previsión del legislador de situaciones excepcionales como es una pandemia, puede remediarse con instrumentos como la analogía con otros tributos, proscrita por el art. 14 de la LGT, o mediante una directa interpretación constitucional del principio de capacidad económica, eso sí, soslayando las previsiones de la ley del tributo.**

**La respuesta ha de ser negativa, pues debe regir el principio de legalidad,** sin retorcer la naturaleza de la Tasa y sus elementos esenciales para alcanzar unas compensaciones alejadas del ordenamiento jurídico, como lo demuestra que la propia Generalitat Valenciana cuando ha querido ayudar a las empresas frente a las restricciones sanitarias ha aplicado bonificaciones explícitas, las ya relatadas del 1T y 2T de 2020.

Recordemos que el artículo 8 de la LGT establece la **reserva de ley tributaria**, indicando que: "Se regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario. ... d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Por ello, el TEARCV incurre en contravención del principio de legalidad al crear una especie de exención/bonificación por motivos de COVID, en contra de la de la normativa legal autonómica y en clara extralimitación competencial, pues **corresponde al legislador fijar los elementos esenciales del tributo, siendo por ello irrelevante que se produjera o no la explotación de la máquina recreativa ya que, como se ha indicado, el hecho imponible de la Tasa sobre el Juego, en el caso de las máquinas tipo b), se vincula por la norma a la autorización que permite la explotación de la máquina, no a la explotación efectiva de la misma ni a las contingencias que afecten a esa actividad.**

Queda claro, pues, que el resultado de la explotación de la máquina no impide el nacimiento de la obligación tributaria principal, cuya base, en la regulación específica de las 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, sin atender al rendimiento real(...)>>

Pronunciamientos que este Tribunal Central comparte de forma que, no existiendo en la Comunidad Autónoma Valenciana ninguna medida legislativa que tuviera por objetivo paliar las consecuencias derivadas de la imposibilidad temporal de explotación de las máquinas recreativas como consecuencia de la declaración del estado de alarma o del cierre temporal de los establecimientos de hostelería donde estaban emplazadas, es decir, no habiendo disposiciones que hayan modificado la normativa de la tasa anual respecto al pago del último trimestre de 2020, su exigencia resultaba conforme con la normativa vigente aplicable, por lo que el TEARCV debió desestimar la reclamación nº 12-01928-2021 y confirmar la resolución de 18 de mayo de 2021 de la Jefa de Coordinación y Gestión Territorial del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria Valenciana que denegaba la devolución de ingresos indebidos solicitada.

Debe concluirse, pues, que la Tasa fiscal sobre los Juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas recreativas y de azar cedida a la Comunidad Autónoma de Valencia y correspondiente al 4T 2020 es exigible durante el periodo de suspensión o limitación de la actividad que tuvo lugar como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, al no existir disposición legal expresa que estableciera la no exigencia o bonificación durante dicho periodo.

Y en este sentido, el TEARCV en posterior resolución de 28 de marzo de 2023 (RG. 46-08330-2022) ha cambiado su criterio acogiendo los argumentos expresados por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en la citada sentencia de 15 de febrero de 2023.

## Sexto.

Y respecto a la posible aplicación analógica a la Tasa cuestionada del criterio relativo al Impuesto sobre Actividades Económicas, debe señalarse que no existe contradicción alguna entre el criterio contenido en las resoluciones de este Tribunal Central de 18 de mayo de 2022 (RG 00-461-2021 y RG 00-3084-2022) y la presente resolución, ya que, como se señala en esas resoluciones, en el caso del IAE:

«En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

[...]

En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

[...]

Por tanto, en el presente supuesto se ha producido el hecho imponible del Impuesto puesto que la interesada ha ejercido su actividad a lo largo del ejercicio 2020, independientemente de que durante los días en que estuvo en vigor el estado de alarma no la pudiera ejercer y con independencia de que no obtuviera ingresos por dicha actividad en ese periodo.»

De acuerdo con lo anterior, en la indicada resolución se analiza la posibilidad de aplicar la reducción en el IAE por inactividad derivada de la crisis sanitaria partiendo de la propia normativa del IAE señalando:

«SEXTO.- Del estudio de los supuestos recogidos en la legislación del IAE relativos a la adecuación del tributo a situaciones de inactividad/paralización/suspensión se considera que el que pudiera tener un mejor encaje en la necesaria adecuación de la tributación a estas circunstancias excepcionales, es la reducción proporcional de cuota contemplada en la Regla 14.4.

Recoge el citado apartado cuarto de la Regla 14, la posibilidad de establecer rebajas proporcionales en la cuota, en los siguientes términos:

#### "4. Paralización de industrias.

Cuando en las industrias ocurra alguno de los casos de interdicción judicial, incendio, inundación, hundimiento, falta absoluta de caudal de aguas empleado como fuerza motriz o graves averías en el equipo industrial, los interesados darán parte a la Administración Gestora del impuesto, y en el caso de comprobarse plenamente la interdicción por más de treinta días, o el siniestro o paralización de la industria, podrán obtener la rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria hubiera dejado de funcionar.

No será de aplicación la reducción antes fijada a la industria cuya cuota esté regulada según el tiempo de funcionamiento."

Es cierto que el precepto habla de "industria", no obstante, dada la excepcionalidad e imprevisibilidad de lo acontecido es necesario superar la ortodoxia normativa y considerar que no existe impedimento para aplicarlo a todo tipo de actividades afectadas por la suspensión impuesta por el Real Decreto.

En cuanto a la necesidad de comunicar previamente a la Administración indicar que en estos casos, no puede exigirse a la parte actora la formalidad de comunicar la paralización de la actividad, toda vez que esta había sido impuesta por el Estado que es quien, a la postre, está exigiendo el tributo. [...] »

En definitiva la propia normativa del IAE prevé la reducción proporcional de la cuota en los casos señalados y partiendo de esta previsión se encaja el supuesto y se extiende mas allá de la actividad industrial a otras actividades económicas que se ven obligadas a paralizar su actividad por la crisis sanitaria, obligadas por la normativa de la autoridad estatal.

Como declara la anteriormente referida Sentencia de 15 de Febrero de 2023 del TSJ de Valencia: "

<<Por otra parte, no caben interpretaciones extensivas por comparación a otros tributos, pues ya esta Sala ha admitido (sentencia 262, de 15-12-2022, RAP 44/2022) las reducciones/devoluciones proporcionales en casos de pandemia de tributos como el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), no solo por la aplicación de la Regla 14ª relativa a la paralización de industrias, del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas, sino, principalmente, por tratarse el IAE de un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, por lo que, en supuesto en los que no cabe el ejercicio de la actividad, no procede tributar por IAE por inexistencia de su hecho imponible. Ello pone de relieve que se trata de casuísticas distintas, debiendo estar a la específica regulación de cada tributo.

Tampoco cabe hablar de falta de justicia tributaria o de una posible confiscatoriedad en la decisión de mantener la exigencia de la Tasa del juego en los dos trimestres últimos de 2020. Como es sabido y ha recordado la jurisprudencia, el principio de no confiscatoriedad que establece el artículo 31.1 de la Constitución Española obliga a no agotar la riqueza imponible, sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir, y este efecto sólo se produciría si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a

privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b), y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23), ya que no ha habido alegaciones ni prueba que lo demuestre.>>

## Sèptimo.

Finalmente debe señalarse que este Tribunal Central no desconoce que el Tribunal Supremo ha admitido sendos recursos de casación , preparados contra las sentencias dictadas el 20 de junio de 2022 y el 12 de julio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos que desestimaron los recursos contencioso-administrativos números 214/2021 y 22/2022, respectivamente, mediante sendos Autos de 19 de abril de 2023 (nº 6682/2022) y de 10 de mayo de 2023 (nº 7522/2022), siendo la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia "*Determinar si, la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por las Comunidades Autónomas en aplicación del régimen de cogobernanza establecido por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARSCoV-2, permite considerar que debe reducirse proporcionalmente el importe de la Tasa Fiscal sobre el Juego durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, ordenar la devolución de ingresos indebidos del 4º trimestre del ejercicio 2020.*"

Así pues y en tanto no se pronuncie el Tribunal Supremo resolviendo la cuestión de interés casacional planteada y fijando doctrina al respecto, este Tribunal Central concluye, por lo expuesto, que la Tasa fiscal sobre los Juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas recreativas y de azar cedida a la Comunidad Autónoma de Valencia y correspondiente al 4T 2020 es exigible durante el periodo de suspensión o limitación de la actividad que tuvo lugar como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 , al no existir disposición legal expresa que estableciera la no exigencia o bonificación durante dicho periodo.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **JEFA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA VALENCIANA**

## ACUERDA

**ESTIMARLO** , fijando criterio en el sentido siguiente:

La Tasa fiscal sobre los Juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas recreativas y de azar cedida a la Comunidad Autónoma de Valencia y correspondiente al 4T 2020 es exigible durante el periodo de suspensión o limitación de la actividad que tuvo lugar como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, al no existir disposición legal expresa que estableciera la no exigencia o bonificación durante dicho periodo.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas