

LA TRIBUTACIÓN DE LOS JUEGOS DE AZAR: UNA PERSPECTIVA COMPARADA

Juan ZORNOZA PÉREZ

I. INTRODUCCIÓN

Que la organización de juegos recreativos y de azar constituye una actividad económica de innegable importancia en el conjunto de la industria del entretenimiento, constituye una evidencia que nadie se atreve a negar.¹ En efecto, incluso quienes afirman que en un análisis coste-beneficio el sector del juego no contribuye al incremento del bienestar social,² reconocen que el desarrollo de esta actividad es generadora de empleo y rendimientos tributarios no desdeñables, además de coadyuvar en ciertos casos a potenciar otras actividades económicas, en particular las turísticas. Algunos datos españoles y europeos pueden contribuir a confirmarlo, pues según Vieweg³ la contribución del sector al Producto Interno Bruto de los Estados miembros de la Unión Europea puede estimarse, como media, en 0.5%, suponiendo 9.2%

¹ Por todos, con abundantes referencias, Vaughn-Williams, L. (ed.), *The Economics of Gambling*, Routledge, Nueva York, 2003; Viren, M. (ed.), *Gambling in the New Market Environment*, Macmillan, Basingstoke, 2009.

² Para dichas tesis véase Grinols, E., *Gambling in America, Costs and Benefits*, Cambridge, Cambridge University Press, 2004; algunos de cuyos trabajos anteriores pueden verse en el sitio en Internet de la Stop Predatory Gambling Foundation, denominación adoptada por la anterior Coalición Nacional contra el Juego Legalizado, en <http://spgfoundation.org/economics.htm>

³ Cfr. Vieweg, H. G., "The Economics of Gaming and Amusement in Europe", en Varios autores, *The Future of Gaming and Amusement in Europe: a Collection of Essays*, Bruselas, Euromat, 2006, pp. 12 y ss.

del gasto en ocio; mientras que en el caso español, en que tales datos son algo superiores a la media europea y se produce una contribución al empleo estimada en más de 167,000 puestos de trabajo,⁴ el Informe anual del juego en España correspondiente a 2008, pone de manifiesto que los ingresos brutos del sector, calculados como la diferencia entre las cantidades jugadas y las recuperadas mediante premios, superaron los diez mil millones de euros, al tiempo que la recaudación de las comunidades autónomas correspondiente al gravamen del juego privado en la mal llamada tasa sobre el juego ascendió a más de 1,800 millones de euros.⁵

No obstante sus efectos positivos sobre el crecimiento económico, el empleo y la recaudación tributaria, a diferencia de otros sectores de la industria del ocio y el entretenimiento, el juego genera externalidades negativas o costes sociales, asociados al juego no responsable, riesgos de fraude, lavado de dinero y otras formas de criminalidad, etcétera.⁶ De ahí que la industria del juego genere fuertes discusiones y resulte siempre controvertida, pues incluso si una gran parte de la población participa ocasionalmente en ciertas formas de juego, una mayoría se muestra preocupada (aunque sea vagamente) por los peligros del juego no responsable y admite sin problemas que sea objeto de regulación. Y ello pese a que esa regulación diste mucho de tener objetivos claros, pues no se dirige tanto a la protección de los consumidores, como a la obtención de rendimientos tributarios y al establecimiento de restricciones que, además, en muchas

⁴ Cfr. Algarra, A. *et al.*, “La importancia del juego en la economía española: elaboración de un modelo de impacto a partir del marco *input-output*”, en Palomar Olmeda, A. (coord.), *Régimen del juego en España*, Thomson-Aranzadi, Cizur Mayor 2006, pp. 35 y ss.

⁵ Véase Ministerio del Interior, *Informe anual del juego en España 2008*, Madrid, 2009, pp. 12 y 52.

⁶ Véase Grinols, E., *op. cit.*, nota 3, pp. 126 y ss.; en términos mucho más moderados Bühringer, G., “Gaming and Amusement Activities: the Tension between the Benefits and the Harmful Consequences of Leisure Activities”, en Varios autores, *op. cit.*, nota 3, pp. 19 y ss.

ocasiones, protegen a los empresarios ya instalados frente a los que pretenden acceder al mercado —por ejemplo, estableciendo limitaciones al número de licencias— o favorecen unos juegos respecto a otros —como ocurre con las prohibiciones de publicidad que se aplican sólo al juego presencial, pero son imposibles respecto al juego remoto y, en especial, al que se desarrolla a través de Internet—.

En definitiva, las regulaciones del juego son con frecuencia muestra de conflictos de intereses de lo más variado, entre los que es pertinente mencionar el existente entre la promoción de los juegos públicos frente a las limitaciones establecidas a los juegos privados, típico de aquellos Estados en que la lotería ha constituido un monopolio público, productor de elevadas rentas fiscales en forma de regalías, cuya protección explica el establecimiento de toda clase de restricciones al desarrollo de la industria del juego por parte de la iniciativa privada. Pues bien, frente a ese tipo de prácticas se han producido ya reacciones contundentes en el ámbito europeo, en que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), ha denunciado el comportamiento de Estados que, manteniendo monopolios estatales en materia de juego para los que en ocasiones se establecían tratamientos fiscales beneficiosos, pretendían simultáneamente restringir la libre prestación de ese tipo de servicios por parte de la iniciativa privada.

En este sentido, prescindiendo de pronunciamientos anteriores,⁷ en su sentencia del 6 de noviembre de 2003, *Piergiorgio Gambelli y otros* (C-242/01), como respuesta a una cuestión pre-

⁷ Como los de las sentencias del 24 de marzo de 1994, *Schindler* (C-275/92), de 21 de septiembre de 1999, *Läärä y otros* (C-124/97) y del 21 de octubre de 1999, *Zenatti* (C-67/98), en que el TJCE había afirmado que “las restricciones de las actividades de juego pueden estar justificadas por razones imperiosas de interés general, como la protección de los consumidores y la prevención del fraude y de la incitación a los ciudadanos al gasto excesivo en juegos”; véase Ruiz Almendral, V. y Zornoza Pérez, J., “La necesaria eliminación de la tributación especial sobre el juego en España”, en Palomar Olmedar (coord.), *op. cit.*, nota 4, pp. 229 y ss.

judicial⁸ que se había suscitado en un caso penal relativo a la celebración de apuestas por Internet, el TJCE declaró que

en la medida en que las autoridades de un Estado miembro inducen e incitan a los consumidores a participar en loterías, juegos de azar y otros juegos de apuestas para que la Hacienda Pública obtenga beneficios económicos, las autoridades de dicho Estado no están legitimadas para invocar como razón de orden público social la necesidad de reducir las oportunidades de juego con el fin de justificar medidas como las litigiosas en el asunto principal (párrafo 69).

Y aunque el TJCE no extrajera de tal proclamación consecuencias directas, ya que no le correspondía por tratarse de una cuestión prejudicial, se puso así de manifiesto la incompatibilidad de todas aquellas regulaciones que restringen la oferta de servicios de juego privado, alegando pretendidas razones relacionadas con los riesgos morales, la protección de los consumidores, etcétera, al tiempo que favorecen e incluso fomentan el juego público, en una muestra más de evidente hipocresía. Y todavía más ilustrativa es la reciente del 6 de marzo de 2007 en los asuntos acumulados C-338/04, C-359/04 y C-360/04, *Placanica y otros*, cuando afirma que una normativa nacional que prohíbe el ejercicio de actividades de recogida, aceptación, registro y transmisión de las propuestas de apuestas, en concreto de las relativas a acontecimientos deportivos, cuando no se dispone de

⁸ Que en concreto es la siguiente: “¿Existe incompatibilidad (con los correspondientes efectos en el ordenamiento jurídico italiano), entre, por una parte, los artículos 43 CE y siguientes y 49 CE y siguientes, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios transfronterizos y, por otra parte, una normativa nacional, como la normativa italiana contenida en los artículos 4, apartados 1 y siguientes, 4 bis y 4 ter de la Ley núm. 401/89 (en su versión modificada en último lugar por el artículo 37, apartado 5, de la Ley núm. 388 de 23 de diciembre de 2000), que prohíbe —bajo sanción penal— el ejercicio de actividades, cualquiera que sea la persona que las desarrolle y el lugar en que se produzcan, de recogida, aceptación, registro y transmisión de apuestas, en particular, sobre acontecimientos deportivos, cuando no concurren los requisitos de concesión o autorización establecidos en el derecho interno?”

una concesión o una autorización de policía expedidas por el Estado miembro de que se trate, “constituye una restricción a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios reconocidas en los artículos 43 CE y 49 CE respectivamente”. Ello no supone, sin más, que dicha restricción sea inaceptable, sino sólo que debe ser adecuadamente justificada por la persecución de fines de interés general, como pueden ser la prevención de la delincuencia y el fraude; aunque deberá evaluarse caso por caso si las medidas restrictivas adoptadas se orientan realmente a la consecución de dichos objetivos, porque de no ser así resultarán discriminatorias y, en consecuencia, contrarias al Tratado.

De ese modo, se pone de manifiesto que no cabe cualquier regulación del sector del juego por parte de los Estados miembros de la Unión Europea, pues nos encontramos ante una actividad económica de prestación de servicios sujeta a las libertades fundamentales y respecto a la que no puede seguirse manteniendo la hipócrita actitud de favorecerla cuando la desarrolla el sector público y penalizarla cuando lo hace el sector privado, porque ello no es compatible con los más elementales principios jurídicos. Y esa hipocresía tampoco resulta admisible cuando se ejerce a través de medidas tributarias, como las consistentes en gravar los premios derivados del juego privado en los impuestos sobre la renta, mientras se declaran exentos los procedentes de las loterías y otros juegos públicos; sobre todo cuando la exención se reduce a los premios de las respectivas loterías nacionales, pero no a los de otros Estados miembros, porque ello resulta discriminatorio y contrario a la libre prestación de servicios, según ha declarado el TJCE en la sentencia del 13 de noviembre de 2003, *Diana Elisabeth Lindman* (C-42/02) y, recientemente, en la sentencia del 6 de octubre de 2009 (C-153/08), en que se ha condenado al Reino de España por discriminar el tratamiento tributario de los premios de loterías según el Estado de que procedieran, lo que se considera contrario a la libre prestación de servicios.

Y, más allá del sentido de dichos fallos, lo que nos importa destacar es que el TJCE ya no acepta las justificaciones habituales

para este tipo de medidas restrictivas de las actividades de juego privado, pues afirma —con razón— que: *a)* con frecuencia las medidas adoptadas son desproporcionadas para combatir la criminalidad, al existir medios alternativos a la simple prohibición; *b)* que la invocación retórica de la lucha contra las adicciones tampoco sirve para justificar cualquier tipo de medida, porque habría que aportar datos que demostrarán el desarrollo de esas enfermedades y su consideración de riesgo para la salud pública; *c)* que no cabe invocar ese tipo de objetivos cuando al tiempo se conceden beneficios que pueden incentivar la realización de juegos públicos o juegos que no se demuestre que generen un menor riesgo de adicciones; y *d)* que “no puede considerarse, en sí misma, una justificación objetiva de restricciones a la libre prestación de servicios”. Porque esas mismas finalidades se alegan, en ocasiones, para justificar las regulaciones tributarias del juego, en que resulta muy habitual el empleo de impuestos especiales con pretendidos fines extrafiscales pero que, en la práctica, cumplen fines exclusivamente recaudatorios que los tornan hartamente discutibles en términos jurídicos, por las razones que seguidamente se expondrán.

II. LA TRIBUTACIÓN DE LOS JUEGOS DE SUERTE, ENVITE O AZAR: CARACTERÍSTICAS GENERALES

La tributación sobre el juego adolece en la mayor parte de los sistemas de una falta de sistemática que resulta particularmente grave, por cuanto suele dar lugar, como resultado final, a la existencia de sobreimposiciones no coordinadas; las cuales resultan más difíciles de evitar, si cabe, en los Estados descentralizados, en que los tributos de los distintos niveles de gobierno inciden de manera desordenada, en ausencia de mecanismos adecuados de coordinación, sobre una misma manifestación de riqueza. En efecto, el juego es un sector económico sujeto a una presión fiscal que, salvo excepciones bien contadas —sobre todo en cuanto al gravamen del juego remoto por Internet— y, en

particular, la de determinadas entidades de los Estados Unidos, es muy superior a la que recae sobre otras ramas de la industria del ocio y del entretenimiento; máxime porque sobre esa materia imponible reclaman tener competencia la totalidad de los niveles de gobierno.

En este sentido, para empezar, como el juego es una actividad regulada, sujeta a regímenes de concesión o autorización administrativa, es común la existencia de tasas administrativas por la expedición de las licencias o autorizaciones, del estilo de las que en México exige la Secretaría de Gobernación con la denominación de derechos o cuotas de aprovechamiento. Y lo que nos interesa destacar es que esta clase de tributos, que obedecen al principio de equivalencia, tienen como finalidad la financiación del coste del servicio o actividad administrativa que se provoca al solicitar la autorización o permiso, por lo que se entiende que el límite a su cuantía viene determinado por el coste del servicio, de modo que la recaudación total por estas figuras no debería exceder del coste que la organización de los correspondientes servicios suponga para la administración pública.

Junto a ello, el sector del juego aparece sometido al sistema tributario general, de modo que los operadores o permisionarios tributan en el correspondiente impuesto sobre la renta, al igual que quienes perciben premios del juego. No obstante, en numerosos Estados se produce una excepción a la sujeción del juego al sistema tributario general, pues los servicios prestados por los operadores se encuentran normalmente exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), lo que lejos de suponer un beneficio implica una mayor carga económica sobre el sector. En efecto, al amparo de lo dispuesto en las directivas comunitarias en materia de IVA,⁹ se declaran exentos de éste los servicios de “las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro”, una exención que no puede justificarse en razones

⁹ Artículo 13.B).f) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, 17 de mayo de 1977 y, en los momentos actuales, artículo 135.1.i) de la Directiva 2006/112/CE.

técnicas de tipo alguno, ya que en los momentos actuales existen mecanismos de control del juego —que, conviene no olvidarlo, es un sector regulado en casi todos sus aspectos— que permitirían aplicar el IVA sin problema alguno. De ese modo se singulariza el tratamiento de las prestaciones de servicios efectuadas por los operadores de juego, con la consecuencia de la pérdida del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para la realización de sus actividades, con lo que el tributo en cuestión pierde su neutralidad característica y se comporta como un gravamen sobre los operadores de juego. En efecto, la exención del juego es una excepción al principio de neutralidad fiscal imperante en el IVA, según el cual todas las actividades económicas deben recibir el mismo tratamiento (entre otras, sentencia del TJCE del 20 de junio de 1996, *Wellcome Trust*, C-155/94, párrafo 38); con absoluta independencia de que tras la Directiva 2006/112/CE, pueda entenderse que la exención en cuestión es potestativa para los Estados miembros, como venía entendiendo el TJCE o, por el contrario, haya de considerarse obligatoria, como parece indicar el tenor de su artículo 135.1.¹⁰

Con todo, lo más grave es que en muchos Estados la exención del juego en el IVA —que lejos de suponer un beneficio, supone mayores costes para los operadores— constituye la justificación idónea para el sometimiento de esta clase de servicios a impuestos especiales que, con las más variadas denominaciones, terminan siendo finalmente soportados por los operadores o permissionarios, esto es, por los empresarios del sector, imposibilitados para repercutirlos sobre los destinatarios o consumidores de sus servicios, por mucho que se diga que se trata de impuestos indirectos. Ese es el caso del Reino Unido y también de España, por no mencionar más que dos ejemplos en que las muchas diferencias entre los respectivos sistemas jurídicos se reconcilian en lo relativo a la fiscalidad del juego, que es objeto de una imposi-

¹⁰ Para esa discusión, con anterioridad a la citada Directiva 2006/112/CE vid. Almendral, V. y Zornoza Pérez, J., *op. cit.*, pp. 236 y ss.

ción especial sobre los servicios de juego en que, además, cada clase de juego regulado (máquinas recreativas, bingos, casinos y, en los últimos tiempos, apuestas deportivas) es objeto de una tributación diferenciada. Y como ese gravamen diferenciado de las distintas clases de juego autorizadas se encuentra muy extendido, conviene señalar que resulta jurídicamente problemático, porque no se acierta a entender cuales sean las razones que puedan justificar dicha diferenciación desde la perspectiva de los principios constitucionales de capacidad económica o equidad, sin que tampoco se adivine otra justificación posible desde perspectivas extrafiscales.

En la delimitación de esa imposición especial sobre el juego, intervienen con frecuencia las entidades territoriales con competencias tributarias, como son las comunidades autónomas españolas, los Länder alemanes o los estados mexicanos, que contribuyen a la configuración de los gravámenes sobre el juego en términos que fragmentan el mercado interior, ya que la imposición sobre el juego varía en función del territorio en que se obtenga la autorización y se desarrolle la actividad correspondiente. Y aunque no haya nada que oponer al legítimo ejercicio de la autonomía por parte de dichos entes territoriales, no puede dejar de advertirse que ese modelo de distribución de competencias, válido para el juego presencial, se muestra por completo inservible cuando se trata del gravamen del juego remoto, en especial del desarrollado a través de Internet, que sólo puede ser de la competencia estatal, dada la imposibilidad práctica de su territorialización.

Por fin, en lo que se refiere a las características generales de la tributación sobre el juego, conviene insistir en una característica esencial de las imposiciones especiales a que estamos haciendo referencia, determinante a nuestro entender para su análisis crítico, cual es la de su incidencia en términos económicos sobre los operadores o permisionarios, esto es, sobre los empresarios que prestan los servicios de juego. Importa señalarlo, porque con mucha frecuencia los impuestos especiales sobre el juego, debido en buena medida a que se presentan como figuras sustitutivas

del IVA, en que los servicios de juego están exentos, tienden a calificarse como impuestos indirectos o sobre el consumo de tales servicios.

Sin embargo, más allá de que la repercusión sobre el consumidor de estos gravámenes sobre el juego no está legalmente prevista y podría resultar inconveniente en términos comerciales, por reducir el tiempo de entretenimiento que es posible disfrutar con una determinada cantidad de dinero, sin mejorar los márgenes, lo que importa es destacar que en términos económicos los tributos que nos ocupan recaen sobre los operadores, minorando sus márgenes de beneficio. Así lo ha proclamado con meridiana claridad el Tribunal Constitucional español, en relación con la mal llamada tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar, un impuesto estatal cedido a las comunidades autónomas que se ha presentado tradicionalmente como un impuesto indirecto, hasta el punto de que están exentos del IVA, según el artículo 20.1.19. de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, “las actividades que constituyan los hechos imponibles de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar”. Pues bien, pese a ello, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, a la vista de la regulación legal del tributo ha afirmado que siendo los sujetos pasivos del mismo los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar y el producto de la actividad de juego lo que constituye la base del tributo, nos encontramos ante “un impuesto que, al igual que sucede con el impuesto sobre sociedades, grava el rendimiento obtenido con el ejercicio de la explotación de dichas máquinas...”.¹¹ No nos encontramos, pues, pese a las apariencias, ante un gravamen indirecto sobre el juego que incida sobre los jugadores, sino ante “un auténtico impuesto que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que

¹¹ Auto del Tribunal Constitucional 71/2008, del 26 de febrero.

gravan la adquisición de renta por actividades expresiva de capacidad económica”.¹²

Y la argumentación del Tribunal Constitucional nos parece especialmente relevante por el interés que pueda tener para el análisis de figuras semejantes, como el Impuesto Especial sobre Producciones y Servicios (IESPS), que grava los juegos en México, en especial a la hora de examinar las razones que desde la perspectiva de los principios constitucionales tributarios pueden justificar tal sobreimposición de un concreto sector de la industria del entretenimiento. En efecto, determinar la verdadera naturaleza de una concreta figura tributaria —como es, en este caso el IESPS— resulta decisivo desde la perspectiva de su análisis constitucional y, en particular, a efectos de su enjuiciamiento desde la perspectiva de los principios de capacidad económica o proporcionalidad. En este sentido, es jurisprudencia consolidada de la Corte Suprema que el principio de proporcionalidad tiene repercusiones diferentes en función de que el tributo sea directo o indirecto, pues como se dijo en la tesis jurisprudencial número 2/2009:¹³

la capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato... Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.

¹² STC 296/1994, del 10 de noviembre, FJ. 4, STC 204/2002, del 31 de octubre, FJ. 3 y ATC 71/2008, del 26 de febrero, FJ. 3.

¹³ Pleno, acción de inconstitucionalidad 29/2008, tesis aprobada el 26 de marzo de 2009.

Pues bien, si atendemos a la estructura jurídica del IESPS y analizamos con detalle su hecho generador, la base imponible y los sujetos pasivos del tributo, así como a la ausencia de cualquier previsión legal respecto a la repercusión de sus cuotas, habremos de concluir que, más allá de su calificación por el legislador, se trata de un impuesto directo que grava el beneficio obtenido por las actividades de juego que organizan los permisionarios, pues son éstos quienes actúan como contribuyentes y soportan en último término la carga tributaria, para cuya traslación a quienes participan en los juegos gravados no se prevé mecanismo legal alguno. No pretendemos desconocer que la jurisprudencia de la Suprema Corte ha mantenido una interpretación distinta, cuando afirma en la tesis aislada 2a. XV/2009,¹⁴ que la omisión legislativa de la posibilidad de repercusión es sólo “un aspecto operativo derivado de una posible deficiencia legislativa que no incide en su constitucionalidad”; sino sólo discutir que la repercusión sea jurídicamente posible ante tal deficiencia, porque no siéndolo ello resulta decisivo para considerar el tributo en cuestión como un impuesto directo, con las importantes consecuencias que de ello derivan para su análisis desde la perspectiva constitucional.

Y lo cierto es que si atendemos a la estructura del tributo, tal como resulta de su normativa reguladora, puede concluirse sin dificultades que el IESPS es un impuesto sobre las ganancias que derivan del juego, cuya base imponible está formada por el denominado “ingreso bruto de la apuesta”, esto es, el valor total de las apuestas menos los premios pagados efectivamente a los jugadores y apostantes, con lo que esta figura presenta importantes similitudes con la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, vigente en España, lo que permite emplear en su análisis la jurisprudencia establecida respecto a la misma.

¹⁴ Amparo en revisión 1261/2008, *Juega y Juega S. A. de C. V.*, del 25 de febrero de 2009.

III. LA CRÍTICA AL MODELO DE IMPOSICIÓN ESPECIAL SOBRE EL JUEGO

Sobre tales bases podemos proceder ya al análisis crítico de esta imposición especial sobre el juego que, para empezar, resulta imposible justificar desde la perspectiva de los principios constitucionales de justicia tributaria. En efecto, desde su primera jurisprudencia, el Tribunal Constitucional español ha puesto de manifiesto la estrecha vinculación entre los principios de justicia que refleja el artículo 31.1 de la Constitución de 1978, al señalar que “la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad”.¹⁵ Y precisamente por ello, la primera pregunta a plantear sería ¿qué capacidad económica especial demuestra la obtención de rentas o ganancias por parte de los operadores o permisionarios como consecuencia de los servicios de juego que prestan? Pues bien, si entendemos que la capacidad económica debe estar ínsita en el presupuesto del tributo,¹⁶ operando como medida o proporción de la contribución para determinar la cuantía de los tributos,¹⁷ en un impuesto que grava las ganancias o beneficios empresariales no parece que se muestre mayor o menor capacidad de pago según el sector de actividad en que se actúe. Y debe destacarse como merece que es ésta una cuestión que no se han planteado, hasta donde nos es sabido, ninguna de las Cortes constitucionales ante las que se han suscitado dudas respecto a la adecuación a los principios de justicia tributaria de la fiscalidad especial del juego, cuando lo cierto es que su valoración desde la perspectiva de los principios de capacidad económica e igualdad no puede ser favorable.

Siendo ello así, si el tratamiento especial del juego en materia tributaria no puede justificarse desde la perspectiva de la capacidad económica e igualdad, necesariamente habrá de con-

¹⁵ STC 27/1981, del 20 de julio, FJ. 4.

¹⁶ STC 126/1987.

¹⁷ STC 194/2000.

cluirse que nos encontramos ante tributos con fines extrafiscales que, como es sabido, si bien deben atender a las exigencias de la capacidad económica, pueden establecer diferenciaciones entre sujetos con similar capacidad de pago, atendiendo a los fines no fiscales que les sean propios. En este sentido, el empleo del sistema tributario con fines no fiscales, esto es, distintos de los puramente recaudatorio es generalmente admitido por la jurisprudencia constitucional, pues a pesar de que no se encuentre reconocido en los textos constitucionales de forma expresa,

puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, artículos 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados... A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.¹⁸

Admitida la posibilidad de tributos con fines no fiscales, interesa destacar que esta clase de figuras se caracterizan porque pretenden ordenar la conducta de los individuos¹⁹ y, por ello, atienden más a las características de dicha conducta que al gravamen de la capacidad económica manifestada por quienes la protagonizan. De ese modo, los tributos con fines no fiscales se diferencian de los de carácter fiscal —como señala el ATC 417/2005, de 22 de noviembre— por la finalidad primordialmente recaudatoria de éstos, que se orientan primordialmente a la financiación del gasto público, lo que exige que su estructura se adecue a la capacidad económica o contributiva; mientras que aquéllos asu-

¹⁸ SSTC 37/1987, de 14 de abril, 194/2000.

¹⁹ Vogel, K., “Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht”, *Steuer und Wirtschaft*, 1977, núm. 2, pp. 97 y 98.

men primordialmente fines de ordenación, incentivando o desincentivando conductas concretas de los ciudadanos. Precisamente por ello, la estructura de los tributos con fines no fiscales debe estar relacionada de forma directa con los fines a cuyo servicio se establecen, de modo que la cuantía de las obligaciones tributarias se encuentre también relacionada de algún modo con la conducta que el legislador pretende incentivar o desincentivar; hasta el punto de que, en sentido estricto, sólo nos encontraremos ante un tributo extrafiscal si la cuantía de la obligación correspondiente se modifica a medida que lo hace la conducta del sujeto sobre la que se pretende incidir.

En definitiva, un tributo no se legitima por sus fines extrafiscales más que si se articula de manera coherente al servicio de los objetivos que pretende alcanzar, como por cierto ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional español respecto a determinados tributos autonómicos de apariencia medioambiental pero que, a la vista de su estructura jurídica, no merecían dicha consideración.²⁰ Y si se analizan desde esta perspectiva los impuestos especiales sobre el juego el resultado no puede ser más desalentador, pues ni nos encontramos ante tributos que puedan justificarse por el gravamen de una capacidad económica especial ni, tampoco, ante figuras extrafiscales estructuradas para desincentivar de manera efectiva la práctica del juego debido a los riesgos y costes sociales que pretendidamente implica. En efecto, pese a que dicha finalidad extrafiscal se alegue de manera recurrente, como por cierto hace la exposición de motivos de la ley reguladora del IESPS,²¹ lo cierto es que las figuras

²⁰ SSTC 289/2000, del 30 de noviembre, FJ. 5 y 168/2004, del 6 de octubre, FJ. 10.

²¹ Cuando manifiesta que “la industria produce efectos nocivos a la sociedad que otras industrias no generan, como son: las pérdidas por la reducción de la productividad en el trabajo, reducción del ahorro y tratamiento de adicciones... es un hecho que la forma que ha venido operando la industria en México no proporciona a la sociedad los beneficios directos e indirectos que esta demanda ni compensan plenamente los costos que trae consigo dicha industria”.

que consideramos difícilmente pueden justificarse por sus fines extrafiscales si se considera que:

1. Los tributos especiales sobre el juego se aplican, como regla, sólo a los juegos privados, pero no a las loterías y otros juegos o sorteos públicos, que incluso se favorecen o fomentan —incluso mediante el empleo de instrumentos fiscales— lo que resulta por completo incongruente dado que los riesgos morales asociados al juego son muy similares para ambas clases de juegos.
2. La diferenciación del gravamen aplicable a las distintas clases de juegos —máquinas recreativas, bingos, casinos, apuestas, etcétera— no parece atender a los mayores riesgos o costes sociales de cada uno de ellos, sino a factores completamente diversos que, además, rara vez se explicitan, lo que hace que esta diferenciación sea altamente cuestionable desde la perspectiva de la capacidad económica y la igualdad tributaria, como por cierto apunta la STC 200/1999, del 8 de noviembre (FJ. 3).
3. Los gravámenes extrafiscales han de ser objeto de análisis también desde la perspectiva de su proporcionalidad y adecuación al fin perseguido, en el sentido de que la carga tributaria que imponen sea la adecuada para modificar el comportamiento de los ciudadanos en el sentido pretendido. Y desde esta perspectiva conviene señalar que estos impuestos especiales producen efectos indeseados, al penalizar el juego legalmente autorizado frente al juego informal, que resulta mucho más nocivo desde todos los puntos de vista, pues no se somete a regulación alguna, está al alcance de los menores, resulta igualmente adictivo y presenta riesgos de fraude a los usuarios. De ahí que convenga destacar la conveniencia de adoptar medidas de control del juego, por ejemplo mediante el empleo de técnicas de monitorización en línea, hoy tecnológicamente posibles y no excesivamente costosas, que facilitarían la lucha contra el juego ilegal.

En definitiva, la estructura de los impuestos especiales sobre el juego no resulta coherente con su pretendido carácter extrafiscal, lo que hace particularmente dudosa su constitucionalidad, pues como ha señalado la jurisprudencia constitucional alemana, las diferenciaciones resultantes de los tributos extrafiscales sólo pueden justificarse cuando resultan necesarias para la consecución del fin extrafiscal declarado, de modo que si ese juicio de adecuación es —como creemos haber demostrado— negativo, nos encontraremos ante una discriminación no justificada²² y, por ende, inconstitucional. Porque la desigualdad que implica el sometimiento a una imposición empresarial a un determinado sector de actividad, con independencia de la capacidad económica concreta que demuestre cada uno de los operadores, sólo se puede justificar por la atención a fines extrafiscales constitucionalmente merecedores de protección, de modo que al no estar orientada la estructura de las figuras que nos ocupan al cumplimiento de sus pretendidos fines extrafiscales terminan por generar auténticas discriminaciones carentes de una justificación adecuada.

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN

Incluso si prescindimos de considerar la evidente sobreimposición que el sector del juego soporta como consecuencia de la vigencia de los impuestos especiales a que nos hemos referido, parece evidente que existen buenas razones para repensar la actual tributación del juego. Sobre todo si, a lo que llevamos dicho, se le añade el impacto del juego que se desarrolla por canales remotos y, en particular, por Internet, al que las administraciones tributarias —con honrosas excepciones— no han sabido enfrentarse de manera adecuada y que, por ello, se encuentra en la práctica desfiscalizado. Porque el sector del juego presencial, autorizado y regulado, no sólo padece pérdidas de ingresos por

²² Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán, BVerfGE 93, 121, pp. 147 y ss.

la competencia que suponen esas nuevas modalidades de juego, sino que soporta mayores cargas fiscales, lo que le sitúa en una posición particularmente débil para competir frente a un tipo de juego cuyo crecimiento sigue siendo exponencial.

Por ello, creemos que existen razones de peso, jurídicas y de funcionamiento de los mercados, que aconsejan una nueva reflexión sobre el sistema de tributación del juego, a partir de su consideración como una actividad económica vinculada a la industria del entretenimiento y que debería quedar sujeta al sistema tributario general, incluido el IVA. Y ello, con absoluta independencia de que se puedan exigir tasas o derechos de aprovechamiento por la solicitud de autorizaciones o licencias, eso sí, para financiar los correspondientes servicios administrativos y con el límite de su coste. E incluso, con independencia de que para desincentivar el juego se puedan establecer impuestos especiales sobre el consumo de este tipo de servicios; impuestos que podrían configurarse sobre la base de los premios obtenidos por los jugadores que, de ese modo, verían realmente desincentivada su actividad. Todo ello, prestando naturalmente atención a la eclosión del juego remoto, al que parece necesario enfrentarse también desde la perspectiva fiscal, por ejemplo, mediante el establecimiento de un impuesto sobre la publicidad del juego, que por razones obvias es imprescindible en el caso del remoto y que contribuiría a equilibrar su posición respecto al juego presencial.