

Tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas

Montserrat Hermosín Álvarez
Universidad Pablo de Olavide

BIBLID [0213-7525 (2003); 66; 201-226]

PALABRAS CLAVE: Estado, Comunidad Autónoma, Tributo, Tributos sobre el juego, Sistema de financiación autonómica.

KEY WORDS: State, Autonomic Community, Tax, Gambling taxation, Autonomic financing model.

RESUMEN:

Este trabajo se plantea una serie de reflexiones y observaciones relacionadas con la cesión de los tributos sobre el juego a las Comunidades Autónomas.

Los principales temas de la tributación sobre el juego que se estudian son: en primer lugar, se determina cuales son los tributos estatales sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas.

El segundo eje de la investigación gira en torno a las singularidades y rasgos que distinguen al nuevo sistema de financiación autonómica y su influencia en los tributos sobre el juego.

ABSTRACT:

This work poses a series of reflections and observations related to the transfer of gambling taxation to Autonomic Community. The main themes of the gambling taxation that are studied are: the first one, which are the state's gambling taxation given up to the autonomic community. The investigation then explores the particular characteristics and features which distinguish the new autonomic financing model and its influence in the gambling taxation.

1. INTRODUCCIÓN

Por sus concretas circunstancias históricas y por ser una parcela de gran desorden normativo y numerosas figuras tributarias, el análisis del régimen fiscal del juego es hoy una tarea preñada de dificultades. La investigación científica ha ido penetrando poco a poco, a hurtadillas, en un sector con marco jurídico insoslayable y plagado de deficiencias.

No pocos problemas debe de salvar el estudioso del derecho que se aproxime al régimen tributario del juego. Entre ellos asoma la distribución competencial en materia de juegos, agravada por la peculiar cesión de estos tributos a las Comunidades Autónomas. Precisamente es la búsqueda de modestas soluciones a estos últimos problemas la principal motivación del presente trabajo de investigación.

Cuando genéricamente hablamos de los tributos estatales sobre el juego hacemos referencia a dos clases de gravámenes diferentes. La tributación estatal sobre el juego se articula a través de las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (regulada en el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las Tasas Fiscales). Más tarde, se unieron a éstas la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar (contenidas en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los

aspectos penales, administrativos y fiscales del juego, desarrollado por 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).

La implantación del nuevo sistema de financiación autonómica y la reciente reforma operada en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), no han traído consigo la racionalidad jurídica anhelada en la tributación del juego.

El defectuoso sistema tributario de este sector, denunciado en numerosos artículos, comunicaciones, sentencias y opiniones, se mantiene, sin apenas novedades, en el nuevo modelo de financiación instaurado desde enero del 2002.

Aparentemente uno de los problemas jurídicos más graves que presenta la cesión de los tributos sobre el juego, es su posible inconstitucionalidad ex art. 157.1.a) de la Constitución, que sólo permite la cesión de los impuestos estatales y no de las tasas y contribuciones especiales. La principal dificultad radica en que los tributos sobre el juego se han cedido a las CCAA y, como hemos visto en líneas precedentes estas categorías tributarias responden al nombre de tasas, figura sobre la cual la Constitución no prevé su cesión.

Este tema que ha hecho verter ríos de tinta, se ha abordado de manera desigual por parte de la doctrina, en la que no encontramos una solución unánime.

Para pronunciamos sobre este asunto, consideramos necesario analizar separadamente los elementos estructurales de ambos tributos, teniendo en cuenta además de las opiniones doctrinales, algunos importantes pronunciamientos jurisprudenciales sobre este tema.

2. LAS TASAS SOBRE RIFAS, TÓMBOLAS, APUESTAS Y COMBINACIONES ALEATORIAS COMO TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

2.1. Introducción

Las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias están reguladas en el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las tasas fiscales.

En los arts. 36 a 41 de esta norma preconstitucional encontramos la controvertida regulación de este tributo. Polémica porque como hemos afirmado, a pesar de su *nomen iuris*, parte de la doctrina sostiene que su caracterización jurídico-material no es la de tasa, sino la de un verdadero impuesto.

Para referirse a este tributo la norma utiliza el plural tasas, este dato hace que nos planteemos si bajo su acogida se esconden uno o varios tributos. Concretamente existen cuatro gravámenes diferentes que gravan cada una de estas modalidades de juego, tal y como se desprende del art. 36 del citado Texto refundido, según el cual:

“Se exigirán estas tasas por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias cuyo ámbito territorial de participación sea nacional o, en todo caso, superior al de una Comunidad Autónoma, cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo a través del que se realicen.”

Pero la lectura de este precepto no estaría completa sin recurrir al art. 37.1 donde además de definir a los sujetos pasivos se acota el hecho imponible de las apuestas y combinaciones aleatorias a las celebradas por las empresas con fines publicitarios.

Esta restricción exige que nuestro estudio vaya por partes. Por ello, es necesario que analicemos brevemente cada uno de estos gravámenes, para poder estudiar su naturaleza jurídica y su consiguiente repercusión en la cesión de estos tributos a las CCAA.

2.2. *Tributo sobre rifas*

Según el art. 36 anteriormente transcrito, el hecho imponible de este tributo está constituido por la autorización, celebración u organización de rifas. Es decir, tanto la autorización, como la celebración u organización de rifas darán lugar al nacimiento de este gravamen.

Como muy bien ha puesto de manifiesto ORÓN MORATAL, G.¹, el principal problema que plantea el hecho imponible de este tributo es la discordancia existente entre el Texto refundido y el art. 222 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, norma que habilitó al Gobierno a regularizar la legislación en materia de rifas.

Según este precepto, la tasa se exigirá exclusivamente por la autorización de las rifas, y no por la celebración u organización como después añadió el Texto refundido. Como puede verse el Gobierno alteró el hecho imponible de este tributo sin estar autorizado para ello.

En principio, debería prevalecer la Ley de 1964, esto acarrearía que el hecho imponible de este tributo estaría constituido exclusivamente por la autorización de la rifa. Argumento que, como veremos más adelante, podría apoyar la calificación como tasa de este gravamen.

En cuanto al devengo de este tributo se producirá al concederse la autorización y, en defecto de autorización se devengarán cuando se celebren estas rifas no autorizadas y que debieron serlo [art. 42. 1.a) Texto refundido de tasas fiscales].

En cambio, la Ley de 1964 establecía que el devengo sólo se produciría en el caso de rifas autorizadas. Y es lógico, porque como hemos visto, según esta norma el hecho imponible solamente lo constituía la autorización de la rifa.

Por último, en la base imponible no encontramos las notas propias de una tasa, ya que según el art. 38. 1. a) del Texto refundido está constituida por los billetes ofrecidos. No se mide el coste que la autorización pueda acarrear a la Administración.

2.3. *Tributo sobre tómbolas*

Esta figura tributaria grava la autorización, celebración u organización de tómbolas, que son una especie de rifa, caracterizada porque los premios están ya asignados a los boletos no siendo necesario que se celebre ningún tipo de sorteo.

El régimen jurídico de esta tasa es prácticamente idéntico al expuesto anteriormente para las rifas, por ello no vamos a volver a analizar sus elementos esenciales.

2.4. *Tributo sobre apuestas*

La tercera figura contenida en las "*tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias*" grava la autorización, celebración u organización de apuestas.

Una vez más hay que lamentar la defectuosa plasmación del hecho imponible de este tributo en el art. 36 del Texto refundido.

La Ley de 1964 (art. 222) establecía que la tasa se exigirá por la celebración de apuestas. También en difícil armonía con el hecho imponible establecido en el art. 36 del Texto refundido, está el devengo de esta tasa. Según el art. 40.1.b) en las apuestas, la tasa se devengará cuando se celebren u organicen.

Como ha señalado la doctrina² parece difícil que la simple organización de una apuesta sin posterior celebración, pueda ser base para la exigencia de este tributo.

Sin duda alguna, el hecho imponible es la celebración de apuestas, no la autorización. Por ello, a la hora de calificar este tributo estamos de acuerdo con los autores³ que afirman que al no existir ninguna actividad administrativa este gravamen parece tener naturaleza impositiva.

1. ORÓN MORATAL, G., *Régimen fiscal del juego en España*, Tecnos, Madrid, 1990, págs. 111-112.

2. MANTERO SÁENZ, A., "Las exacciones sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias", CT, núm. 19, 1976, pág. 70.

3. ORÓN MORATAL, G., *Régimen fiscal del juego...*, op. cit., pág. 120.

2.5. Tributo sobre combinaciones aleatorias

El cuarto y último tributo grava, según el art. 36. del Texto refundido, la autorización, celebración u organización de combinaciones aleatorias.

Una vez más encontramos contradicciones tanto dentro del propio Texto refundido, ya que el mismo establece que este tributo se devengará cuando se autorice y, en defecto de autorización cuando se celebren. Y también, existe incompatibilidad con la Ley de 1964, puesto que en el art. 222 no se exige autorización para las combinaciones aleatorias con fines publicitarios.

Por ello, difícilmente podríamos calificar este tributo como tasa si su hecho imponible lo constituye la celebración de las combinaciones aleatorias y no se produce ninguna actividad administrativa.

2.6. Naturaleza jurídica. Interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales

En primer lugar, tenemos que señalar que, a diferencia de lo que ocurre con la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, no existe una jurisprudencia consolidada que se pronuncie sobre la verdadera naturaleza jurídica de estos tributos.

Doctrinalmente tampoco la solución es tan sencilla y existen varias posiciones distintas entre nuestros autores:

- Un sector doctrinal considera que a este tributo no se le puede atribuir naturaleza impositiva. Con argumentaciones similares se basan en el hecho de que la cesión de los rendimientos de las tasas sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias se condiciona a que la CCAA sea competente para su autorización.

En cambio, sostienen que la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar si sería un auténtico impuesto, ya que en este tributo se cede el rendimiento al territorio donde se realice el hecho imponible con independencia de si es o no competente la CCAA para su autorización⁴.

Para esta parte de la doctrina, la prueba de que este tributo es una verdadera tasa nos la ofrece el propio legislador. Autores como GARCÍA MORILLO, PÉREZ TREMPs y ZORZONA PÉREZ⁵ citan el art. 9.3. de la Ley de Cesión de 1996 y el art. 8.2. de la Ley de Cesión de 1983 como pilares de esta postura.

Hemos de recordar que el primer precepto sostenía que el rendimiento de esta tasa se entendía producido en una CCAA "cuando la Administración de dicha Comunidad Autónoma autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización".

Sin duda alguna, esta interpretación sigue viva hoy y se puede seguir defendiendo con la entrada en vigor de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía. El art. 26 de dicha Ley, mantiene la distinción de tratamiento en el alcance de la cesión de los tributos sobre el juego.

4. Basándose en este argumento hay varios autores que conciben a este tributo como una verdadera tasa. Vid., en este sentido, a ÁLVAREZ-BUYLLA ORTEGA, A., "Tributos propios de las Comunidades Autónomas", *A-RHPA*, núm. 1/1992, págs. 270 y 271. También del mismo autor "La creación de tributos en las Comunidades Autónomas", en AAVV, *Seminario sobre el papel de los tributos cedidos en la financiación autonómica: un balance*, Cuadernos de Treball, núm. 41, Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, Barcelona, 1993, págs. 94 y 95. En el mismo sentido: ZORZONA PÉREZ, J., "La Tributación sobre el Juego en el Nuevo Modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001", *A-BTCELJ*, Núm. 5, 1996, pág. 4; también puede verse de este mismo autor "Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001", en AAVV, *El Estado de las Autonomías*, vol. IV, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, págs. 4018 y 4023.
5. Véase GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPs, P. y ZORZONA PÉREZ, J., *Constitución y Financiación Autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 167.

Así, en el caso de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar el rendimiento se “*considera producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma (...) cuando el hecho imponible se realice en dicho territorio*”.

En cambio, en el caso de las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias se entiende producido el rendimiento “*en el territorio de cada Comunidad Autónoma cuando la Administración de dicha Comunidad Autónoma autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización*”.

En definitiva, para estos autores el tributo parece no tener naturaleza impositiva y, por tanto, opinan que su cesión sería prácticamente imposible.

Tras el análisis de los preceptos mencionados, llegan a la conclusión de que se atribuye a las CCAA que han prestado la actividad las competencias materiales sobre las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. Por tanto, para ellos esta tasa pasa de ser un tributo cedido para convertirse en un tributo propio de las CCAA⁶. Después de llegar a la conclusión de que las tasas sobre rifas, apuestas y combinaciones aleatorias son tributos propios de las CCAA, estos autores denuncian la posible vulneración de los arts. 157.1.a) y b) y 133.2 de la Constitución que conlleva el régimen jurídico de este tributo, ya que nuestra carta magna obliga a distinguir entre los impuestos estatales cedidos y las competencias de las CCAA para establecer y exigir sus propios tributos.

Si aceptamos esta interpretación y sostenemos que este tributo es una auténtica tasa, estaríamos ante una posible violación de la Constitución que no permite la cesión de tasas estatales.

Por lo tanto, si la LOFCA, los Estatutos de Autonomía y las leyes de cesión califican a las tasas sobre rifas, apuestas y combinaciones aleatorias como tributos cedidos se podría plantear, a la luz de esta interpretación, la aparente inconstitucionalidad de estas normas.

- La posición doctrinal contraria sostiene que las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias tienen naturaleza impositiva.

La prueba decisiva de su naturaleza jurídica no la buscan estos autores en el hecho imponible de la supuesta tasa ya que, en principio, se exige la autorización de la Administración en el art. 36 del Texto Refundido para que surja el presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

Mantienen esta postura recurriendo a los preceptos que regulan la cuantificación de la prestación tributaria pues en el art. 38 se puede observar que la cuantía de la tasa no tiene ninguna relación con el coste o gasto provocado a la Administración por la autorización⁷.

Según esta interpretación doctrinal, a pesar de que el Decreto 3059/1966 llama tasas a lo que en realidad son auténticos impuestos, la cesión de estos tributos no conllevaría una posible vulneración constitucional, pues en definitiva lo que no permite la Constitución es la cesión de las tasas estatales.

- Junto a estas dos posturas enfrentadas, existe una tercera interpretación en la que los autores partidarios de la misma no optan por pronunciarse en bloque sobre la naturaleza jurídica de las cuatro modalidades de este tributo. Tras un análisis de su normativa se manifiestan en dos vertientes:
6. Junto con los autores mencionados, sostienen también esta opinión: LINARES MARTÍN DE ROSALES, J. L., *Régimen Financiero de las Comunidades Autónomas*, Diputación General de Aragón. CROS, J.; MARTÍN QUERALT, J.; ORÓN MORATAL, G.; ZABALA, A.; “Los juegos de azar en el estado Autonómico”, *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 2, 1987, pág. 22.
 7. Entre los autores que sostienen esta interpretación destacan VILLARÍN LAGOS, M., para quien “la naturaleza de los tributos sobre el juego (la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias y la Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar) es impositiva en ambos casos, puesto que, aunque el hecho imponible de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, se puede deducir una caracterización de tasa, el análisis del resto de elementos esenciales del tributo, especialmente de la cuantificación del tributo, revela que la cuantía de la supuesta tasa resulta totalmente ajena al coste de la actividad de la Administración por la que se autoriza el presupuesto de hecho y que lo gravado realmente es la capacidad económica manifestada por la obtención de unos beneficios” (*La cesión de impuestos estatales...*, op. cit., pág. 270). Se manifiestan también partidarios del mismo sector doctrinal: MATEO RODRÍGUEZ, L., “Tributación de los beneficios derivados...”, op. cit., pág. 1231; RAMÍREZ GÓMEZ, S., “La tributación del juego en el Estado...”, op. cit., pág. 120.

- * En primer lugar, opinan que las tasas sobre apuestas y combinaciones aleatorias son verdaderos impuestos ya que, como hemos visto en apartados precedentes, no es necesaria ninguna intervención administrativa para que se produzca el hecho imponible y el consiguiente devengo del tributo.
- * En cambio, sostienen que la naturaleza jurídica de las tasas sobre rifas y tómbolas se corresponden adecuadamente con su *nomen iuris*. Y ello, porque es necesario para que se realice el hecho imponible y se produzca el devengo, la concesión de la autorización por parte de la Administración, a pesar de que muchos de sus elementos esenciales se asemejen al de los impuestos⁸.

De aceptar esta tercera interpretación, con la cesión de las tasas sobre rifas y tómbolas se podría producir una vulneración del art. 157. 1, a) de la CE.

En cambio, la cesión de las tasas sobre apuestas y combinaciones aleatorias, no plantearía ninguna colisión con el texto constitucional puesto que son auténticos impuestos, a pesar de que formalmente se denominen tasas.

3. LA TASA FISCAL SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE, ENVITE O AZAR COMO TRIBUTO CEDIDO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

3.1. Introducción

En el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero encontramos el régimen jurídico de los juegos de suerte, envite o azar. Esta norma, a parte de despenalizar la materia del juego, regula los aspectos penales, administrativos y fiscales del mismo.

Aunque obvio, es necesario advertir que el ámbito de aplicación de esta disposición no es el mismo que el contenido en el Texto refundido de 1966.

Como ya advirtió MATEO RODRÍGUEZ⁹, nos encontramos ante un tributo nuevo. El Real Decreto 2.221/1984, de 12 de diciembre confirmó que nos hallábamos ante un gravamen distinto, pensado para ser aplicado a supuestos diferentes, tal y como se desprendía de su artículo 13:

“El régimen tributario de las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias continuará sometido a las normas contenidas en el Texto refundido de tasas fiscales de 1 de diciembre de 1966 y disposiciones complementarias, sin ser afectado por el presente Real Decreto.”

Por tanto, este nuevo tributo recae sobre aquéllos juegos, que con anterioridad al Real Decreto-ley 16/1977, estaban prohibidos y sin posibilidad de autorización por el Servicio Nacional de Loterías.

Muy brevemente vamos a analizar las tres figuras tributarias que se incluyen dentro de la denominación general de “*tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar*”.

3.2. Tributos sobre casinos

Según el art. 3.1. del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, el hecho imponible de este tributo está constituido por la autorización, celebración u organización de juegos en los casinos.

La autorización sería en principio, el elemento decisivo para que nos encontrásemos ante una tasa.

El problema es que para poder explotar un casino se deben solicitar dos autorizaciones, la autorización de instalación y la de apertura y funcionamiento. La duda que se nos plantea es con cual de ellas se realizará el

8. Esta opinión la sostienen, entre otros, ORÓN MORATAL, G., *Régimen fiscal del juego...*, op. cit., págs. 114, 117, 119, 120, 124 y 129-130; RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado...*, op. cit., pág. 346.

9. MATEO RODRÍGUEZ, L., “La tributación de los beneficios derivados del juego”, *RDFHP*, núm. 137, 1978, pág. 1226.

hecho imponible. Parece entonces que el nacimiento de la obligación tributaria se producirá más bien con la organización o celebración de los juegos en los casinos, que con la autorización de la Administración.

Más luz sobre este asunto arrojará el devengo de este tributo. El art. 3. Quinto. Uno del Real Decreto-Ley y el art. 3.1. del Real Decreto 2221/1984, establecen que este tributo se devengará, con carácter general, por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego en el casino.

Con carácter general, la base imponible de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar la constituye el importe total que los jugadores destinan a su participación en los juegos.

Sin embargo, para los casinos se establece una regla especial. Según el art. 3. 3 del Real Decreto-Ley la base imponible estará constituida por los ingresos brutos que se obtengan procedentes del juego en los casinos. Con esta base imponible parece que nos encontremos más ante un impuesto directo, que ante una verdadera tasa.

3.3. Tributo sobre el juego del bingo

El art. 3 del Real Decreto-Ley 16/1977 dispone que el hecho imponible de este tributo estará constituido por *“autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar”*.

Al igual que para los casinos, también aquí nos planteamos cuál de éstas actividades dará lugar a la realización del hecho imponible. Dos son las autorizaciones que deben obtenerse para explotar una sala de bingo. Una autorización de instalación y un permiso de apertura. Por este motivo parece más lógico que las actividades que darán lugar al nacimiento del hecho imponible sean la organización o celebración del juego del bingo, pero no la autorización.

Aunque el art. 3.1. del RD 2221/1984, dispone que *“la tasa se devengará, con carácter general, por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego”* pensamos que el devengo del tributo se producirá con la celebración del juego, momento en que son utilizados los cartones necesarios.

Así se desprende del art. 9. a) de la citada norma, según el cual la tasa se satisfará *“mientras esté vigente la autorización que determina su devengo a medida que se haga uso de la misma con la adquisición de los cartones necesarios para el desarrollo del juego”*.

En la configuración de la base imponible radica la principal diferencia entre este tributo y el que grava los casinos. En el tributo sobre el juego del bingo la riqueza que se pretende gravar es la que pone de manifiesto el jugador al comprar los cartones, es decir, el consumo (aunque el jugador no es directamente el sujeto pasivo, sino el empresario que adquiere los cartones para proceder a su organización y celebración, que repercutirá el coste al jugador).

Visto el régimen jurídico de este gravamen, parece que su denominación legal de tasa no es del todo correcta. A la vista de que el objeto fin lo constituye el consumo del jugador, este tributo se aproxima más a la naturaleza jurídica de un impuesto indirecto, que a la propia de una tasa.

3.4. Tributo sobre máquinas recreativas y de azar

Al igual que sucede con los casinos y el juego del bingo, el hecho imponible de esta figura tributaria está constituido también por la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar (art. 3 Real Decreto-Ley 16/1977).

Podemos trasladar aquí los argumentos expuestos anteriormente, para rechazar la autorización como la actividad que da lugar a la realización del hecho imponible. A ello se une el hecho de que las autorizaciones o permisos de explotación pueden tener para sus titulares una validez indefinida. Además, la explotación de las máquinas sin autorización no impide la realización del hecho imponible, independientemente de las posibles infracciones que pueda conllevar.

El régimen de devengo es distinto del de los anteriores tributos. Dispone el art. 3. Quinto. Dos que tratándose de máquinas o aparatos automáticos 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 4º anterior, salvo que aquélla se otorgue después del 1 de julio, en cuyo caso, por ese año, se abonará solamente el 50 por 100 de la tasa.

Aunque este régimen de devengo se asemeja más al propio de una tasa, la base imponible de este tributo acerca más su naturaleza jurídica a la de un auténtico impuesto.

Como dispone el art. 3. Tercero del Real Decreto-Ley 16/1977 la base imponible está constituida por *"las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar"*.

A diferencia de la base imponible del tributo sobre casinos que, como hemos vistos estaba constituida por los posibles ingresos del empresario, la base imponible de este gravamen recae sobre una concreta modalidad de consumo, como es el gasto que realizan los jugadores. Este hecho hace que, a pesar de su devengo, el tributo se acerque más a la naturaleza propia de un impuesto indirecto que a la de una tasa.

3.5. Naturaleza jurídica. Interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales.

Cuando el jurista se aproxima al estudio de la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar, sin duda alguna, lo primero que llama su atención es la posible violación del artículo 157.1.a) de la Constitución que representa la cesión de estos tributos.

Responden al *nomen iuris* de tasas, categoría tributaria sobre la cual la Constitución no prevé su cesión. Ante esta aparente contradicción la doctrina no tardó en pronunciarse sobre el asunto.

La discusión se centró en el análisis de la naturaleza jurídica de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar. Si a pesar de su denominación jurídica formal este tributo tiene naturaleza impositiva, su cesión a las CCAA no sería inconstitucional por violación del mencionado precepto. En cambio, si del análisis de su régimen jurídico se desprende que esta categoría tributaria es una verdadera tasa, se podría plantear la posible vulneración de nuestra carta magna.

Sin perjuicio de volver más adelante sobre el asunto, hemos de señalar que la solución doctrinal fue prácticamente unánime¹⁰. La tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, no constituía una violación del artículo 157.1.a) de la Constitución. De la configuración de su hecho imponible se desprende que la mal denominada tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar tiene naturaleza impositiva.

En el art. 3. Primero del Real Decreto-ley 16/1977 encontramos el hecho imponible de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar. Cuatro gravámenes diferentes se engloban bajo esta denominación, pues el hecho imponible del mencionado tributo grava la autorización, celebración u organización de cualesquiera de las modalidades de juego sometidas a gravamen (casinos de juego, juego del bingo, juego mediante boletos y explotación de máquinas o aparatos recreativos o de azar).

Para calificar este tributo como tasa o impuesto es necesario que tengamos en cuenta su régimen jurídico.

* Particularmente revelador observamos su hecho imponible. El art. 3 del Real Decreto-ley citado preceptúa que el mismo está constituido por la *"autorización"* ya que *"la tasa se devengará, con carácter general, por la autorización, y, en su defecto, por la organización o celebración del juego"*. ¿Qué es lo que origina el nacimiento del tributo, la autorización por parte de la Administración o la organización o celebración del juego?

- Si el nacimiento de la obligación lo origina exclusivamente la actividad autorizadora de la Administración a solicitud del sujeto pasivo, que conlleva la provocation de un coste, estaremos ante una tasa.
- Pero si atendemos a la cuantificación y al devengo de la prestación observamos que lo que de verdad constituye su hecho imponible no es tanto esa actividad administrativa, sino la organización y celebración de juegos de suerte, envite o azar, lo cual no lleva consigo ningún gasto a la Administración.

10. En este sentido, véanse, entre otros, MATEO RODRÍGUEZ, L., "La tributación de los beneficios...", *ob. cit.*, págs. 1230 y 1231; RAMÍREZ GÓMEZ, S., "La tributación del juego en el Estado de las Autonomías", *Crónica Tributaria*, núm. 54, 1985, págs. 120 y 122.

Esto conlleva que en la mayoría de los supuestos el tributo funciona como un impuesto que grava los beneficios obtenidos, en vez de cómo una tasa, o como acertadamente advirtió SÁNCHEZ GALIANA¹¹ la podríamos calificar como una "tasa impropia".

Sentado lo anterior, varias son las razones que hacen que nos pronunciemos a favor de la naturaleza impositiva de esta figura:

- Una primera razón que avala la naturaleza impositiva de este tributo, es la estructura de su hecho imponible que no se asemeja a la de una tasa, por un matiz fundamental. Su hecho imponible no respeta el nuevo concepto de tasa que reza en el art. 26. 1. a) de la LGT. Como hemos visto, el verdadero presupuesto de hecho del hecho imponible no es la autorización administrativa, sino la organización o celebración del juego y, en esta actividad de organización o celebración no interviene la Administración, sólo el sujeto pasivo.
- En segundo lugar, asoma su carácter impositivo en la cuantificación del tributo. La cuantía de la supuesta "tasa" resulta totalmente ajena al coste de la actividad de la Administración, gravándose en realidad, la organización o celebración de los juegos. No se respeta el "*principio de equivalencia*" proclamado por el art. 7 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, según el cual las tasas "*tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituye su hecho imponible*".

Resulta también esencial en el régimen jurídico de las tasas el límite establecido por el art. 19.1 de esta ley con respecto a la cuantificación de las tasas. Dicho precepto establece que el "*importe de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla*". Si tenemos en cuenta que esta Ley contiene el régimen jurídico de las tasas aplicable en todo el territorio nacional y a todo tipo de tasas, salvo excepciones, la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar tampoco respeta los principios y límites fijados por esta Ley.

- Un último criterio que nos puede ayudar a esclarecer la naturaleza de este tributo es la atención al parámetro de la capacidad económica. ¿Quién manifiesta la capacidad contributiva? ¿Con qué actividad demuestra esta capacidad? La capacidad económica que realmente se somete a tributación es la manifestada con la organización o celebración de juegos. Siguiendo la distinción del profesor FERREIRO entre "*objeto materia*" del tributo y "*objeto fin*", el primero lo constituye el organizar o celebrar el juego, puesto que esta es la actividad que aparece descrita en la norma como determinante del hecho imponible y sobre la que recae el tributo. En cambio, el "*objeto fin*" del tributo, entendido como la riqueza que se quiere gravar, no la encontramos en el texto legal, pero está claro que son los beneficios que obtiene la entidad explotadora del juego.

Tras este análisis, comprobamos que el concepto legal y doctrinal de "tasa" no se corresponde con el régimen jurídico vigente de la "tasa sobre juegos de suerte, envite o azar".

Existe en nuestro ordenamiento jurídico una "tasa" que funciona realmente como un impuesto que grava los beneficios.

La situación es insostenible porque bajo el ropaje de esta supuesta "tasa" lo que se esconde es un verdadero impuesto que grava los beneficios, lo cual también hace que nos planteemos su legalidad al amparo del principio de interdicción de la doble imposición.

Pero no vamos a insistir más sobre la naturaleza jurídica de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, al menos a nivel doctrinal, pues sobre esta discusión ha arrojado luz la jurisprudencia.

11. SÁNCHEZ GALIANA, J., A., (AAVV, "La legitimidad constitucional de la tasa sobre el juego", *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Marcial Pons, Madrid, 1991, págs. 519 y 520).

- 1) Los primeros en pronunciarse sobre el asunto fueron el Tribunal Supremo y los Tribunales Superiores de Justicia de las CCAA. En numerosas sentencias¹² calificaron a la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar como un verdadero impuesto.
- 2) Nuestro más alto Tribunal también ha analizado la naturaleza jurídica de este tributo.

En la STC 126/1987, de 16 de julio¹³ no se llegó a pronunciar sobre el fondo del asunto, pero en las líneas de esta Sentencia encontramos algunos indicios que presagiaban que el Tribunal llegaría a decantarse a favor de la naturaleza impositiva de esta "tasa".

Su FJ. 8º es claramente revelador de lo que venimos diciendo, pues cuando el Tribunal se refiere al hecho imponible de esta tasa, manifiesta que *"no está constituido exclusivamente por la actividad autorizatoria de la Administración, sino también por la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar (...). La autorización constituye un acto necesario para que el presupuesto de hecho pueda producirse y, en este sentido, cabe configurarla como un elemento necesario para la realización del hecho imponible, pero nunca como hecho imponible en sí"*.

No obstante, habría sido deseable que el Tribunal Constitucional hubiera resuelto con claridad este interrogante, no sólo por la importancia del tema, sino por la valiosa trascendencia jurídica que conlleva un pronunciamiento de tan alta institución. Como ha señalado HUESCA BOADILLA¹⁴, en un análisis exhaustivo de esta Sentencia, el Tribunal Constitucional se limitó a *"recoger las dudas que, doctrinalmente, se han suscitado acerca de la naturaleza de la tasa fiscal"*, pero en este momento le fue indiferente delimitar la naturaleza jurídica de la tasa fiscal sobre el juego.

- 3) Pero sin duda, el pronunciamiento más importante del supremo intérprete de la Constitución, ha sido la STC 296/1994, de 10 de noviembre. En ella, se analizó la constitucionalidad del recargo del 20 por 100 sobre la tasa que grava las máquinas recreativas, establecido por la Ley 2/1987, de 5 de enero, del Parlamento de Cataluña.

En esta Sentencia¹⁵ el Tribunal Constitucional no rehusó a pronunciarse sobre la verdadera naturaleza jurídica de esta categoría tributaria. Después de tanta incertidumbre el TC declaró, sin voto particular alguno, el carácter impositivo de la llamada "tasa" sobre el juego.

12. El Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de esta tasa en numerosas sentencias, donde ha reiterado que en el hecho imponible de esta tasa no se observa *"la equivalente y simétrica prestación de un servicio o la realización de una actividad por la Administración"*, este hecho *"le separa del concepto estricto de la tasa, como contraprestación, para aproximarlo a una exacción más parecida a un impuesto"*. Esta doctrina del Tribunal Supremo puede consultarse en múltiples fallos como los que se citan a continuación: las Sentencias de 25 de noviembre (FJ. 2º) y 17 de enero (FJ. 1º y 2º) de 2000; de 6 de noviembre (FJ. 2º), de 28 de junio (FJ. 2º) y de 14 de junio (FJ. 2º) de 1999; de 17 de diciembre (FJ. 3º), de 19 de noviembre (FJ. 3º) y de 14 de marzo (FJ. 1º) de 1998; de 8 de febrero (FJ. 3º) y de 11 de enero (FJ. 3º) de 1990; de 11 de octubre (FJ. 3º), de 12 de junio (FJ. 2º), de 27 de mayo (FJ. 1º), de 8 de mayo (FJ. 3º), de 17 de abril (FJ. 3º), de 1 de abril (FJ. 3º), de 30 de marzo (FJ. 3º), de 3 de marzo (FJ. 3º) y de 17 de febrero (FJ. 3º) de 1989; de 15 de diciembre (FJ. 3º), de 19 de septiembre (FJ. 1º), de 16 de septiembre (FJ. 3º), de 9 de septiembre (FJ. 3º), de 29 de abril (FJ. 2º), de 17 de mayo (FJ. 3º), de 13 de mayo (FJ. 3º), de 18 de marzo (FJ. 3º), de 13 de febrero (FJ. 3º), de 19 de enero (FJ. 3º), de 16 de enero (FJ. 3º) y de 15 de enero (FJ. 3º) de 1988.
13. Donde resolvió varias cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas referentes al gravamen complementario sobre las máquinas o aparatos automáticos creado, exclusivamente para el año 1983, por la Disposición Adicional Sexta, apartado tercero, de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria.
14. HUESCA BOADILLA, R., *La Constitucionalidad del gravamen complementario de la Tasa del Juego*, Civitas, num. 61, 1989. En este trabajo no rehuye el autor a pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de esta tasa, y tras el análisis de sus elementos estructurales considera que «nos encontramos ante una tasa, pues, aunque en el Real Decreto-ley 9/1980, de 26 de septiembre, que introdujo el gravamen de esas máquinas recreativas, no se haga referencia alguna al hecho imponible y al sujeto pasivo de la tasa, es indudable que son los mismos de la tasa que grava los casinos de juego y el bingo, es decir, la autorización administrativa, por un lado, (art. 3º. Del Decreto-ley 16/1977), y el titular de la autorización, por otro, ello a pesar de que también se mencionan en el citado artículo, en esa línea difusa e indebida, como hechos imponibles, "la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar"» (págs. 119 y 120).
15. Puede verse un comentario a este pronunciamiento en MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "La tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar: comentario a la STC 296/1994, de 10 de noviembre", *JT*, 1996-1, págs. 1386-1387.

Según nuestro más alto Tribunal *“la naturaleza impositiva de esa figura fiscal sobre la que se establece el recargo, ya apuntada en la STC 126/1987, reiteradamente declarada por el Tribunal Supremo y coincidente con la opinión generalmente admitida por la doctrina, resulta de la configuración que al hecho imponible confiere el art. 3 del Real Decreto-ley 16/1977”*. Ante la argumentación transcrita se concluye que efectivamente y a pesar de su infortunada denominación *“es una figura fiscal distinta de la categoría “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»”; “Por consiguiente, el tributo de referencia, pese a su denominación legal, es un verdadero impuesto estatal”* (Sentencia 296/1994, FJ 4.º).

Como hemos visto, esta Sentencia constituyó un importante eslabón dentro del régimen jurídico de los juegos de azar. Representa un punto de referencia inevitable en la resolución de los conflictos que se produzcan con la aplicación de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar.

Sin embargo, desde 1994 han transcurrido ya más de ocho años y el legislador ha hecho caso omiso de este pronunciamiento. Ni siquiera se ha modificado la denominación del tributo con el consiguiente menoscabo de la corrección técnica jurídica. Una vez más comprobamos que en un Ordenamiento donde la seguridad jurídica es un valor propugnado por nuestra Constitución, la materia del juego se encuentra desahuciada¹⁶.

4. RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

4.1. La Constitución

Sin duda alguna, cualquier estudio jurídico que se precie sobre los tributos cedidos, ha de comenzar con un análisis, aunque sea somero, de nuestro texto constitucional.

En 1978 nuestra Constitución española trajo consigo el Estado español, como Estado Autonómico y de derecho. En su artículo 2, junto a la indisoluble unidad de la Nación española, se *“reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”*. Consustancial a este modelo de Estado autonómico es el principio de autonomía financiera reconocido por nuestra Constitución en el artículo 156, 1, a las Comunidades Autónomas¹⁷.

La gran importancia y significación de este principio y su derivación de la autonomía política reconocida a estos entes territoriales (art. 137 CE) ha sido recalcada por la doctrina y la jurisprudencia constitucional con la clara afirmación de que *“sin autonomía financiera puede haber Hacienda; y puede haber Comunidad; lo que no puede haber es Comunidad Autónoma”*¹⁸.

16. Pueden verse en este sentido, las acertadas críticas vertidas por CUBERO TRUYO, A., en torno al menoscabo de la seguridad jurídica que conlleva la tasa sobre el juego. El autor opina que *“si son consentidas las incongruencias hasta en lo más visible de un tributo (su título) imaginemos el grado de tolerancia que se alcanzará cuando se produzcan en zonas más recónditas de su normativa”* (*“Una manifestación de inseguridad jurídica: las incongruencias entre el régimen jurídico material y el nomen iuris”*, Impuestos, t. I, 1997, págs. 1386 y 1387). Para ORÓN MORATAL, G., este *“pronunciamiento del Tribunal Constitucional, pues, debe actuar ya como requerimiento en forma al legislador estatal para que modifique la legislación vigente, al menos en cuanto a la denominación del tributo, emplee correctamente los términos jurídicos ya acuñados para referirse a conceptos previamente establecidos, y deje de zaherir en este punto al principio de seguridad jurídica”* (*“Los juegos de azar en el sistema tributario”*, Carta Tributaria, núm. 237, 1995, pág. 5).
17. En adelante, CCAA.
18. GARCÍA AÑOVIROS, J. señaló acertadamente que *“sin Hacienda autónoma no hay Comunidad que pueda, decentemente, calificarse de autónoma”* (*“¿Crisis en las Haciendas Autónomas?”*, HPE, núm. 101, 1986, pág. 367). El Tribunal Constitucional también ha terminado de perfilar el significado del principio de autonomía financiera, recalcando que este principio constitucional no significa autofinanciación. Así lo ha manifestado en numerosas Sentencias, señalando que no todos los ingresos de las CCAA deben surgir de su territorio y de sus ciudadanos, pues cabe la posibilidad de que reciban ingresos de otros entes públicos, en particular del Estado. Entre otras: SSTC 4/1981 (FJ tercero y decimocuarto); 14/1986 (FJ segundo); 63/1986 (FJ decimoprimer); 179/1987 (FJ segundo y tercero); 201/1988 (FJ cuarto); 96/1990 (FJ decimocuarto); 13/1992 (FJ séptimo); 135/1992 (FJ octavo); 237/1992 (FJ sexto); 87/1993 (FJ tercero).

Las Haciendas autonómicas necesitan de recursos para el desarrollo y ejecución de sus competencias. La propia Constitución les reconoce el poder de “establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes” (art. 133.2 CE). El artículo 157.1 de nuestra carta magna termina de garantizar el mencionado principio de autonomía financiera, ofreciendo a las CCAA diversas vías de financiación. Entre este catálogo¹⁹ de recursos económicos es donde figuran los “Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado” a las CCAA.

Es evidente que el constituyente español ya conocía las distintas clases de tributos existentes en nuestro ordenamiento enumeradas por el art. 26 de la LGT desde 1963. Sin embargo, el art. 157.1 CE sólo señala como figura tributaria susceptible de cesión a los impuestos, dejando fuera a las tasas y a las contribuciones especiales.

Llegados a este punto el lector se planteará, entonces ¿cómo es posible que las tasas sobre el juego sean tributos cedidos a las CCAA, si se llaman tasas y no impuestos? ¿Es que incurre esta cesión en un patente vicio de inconstitucionalidad? ¿Si la expresión constitucional era tan clara que motivó la cesión de las llamadas “tasas” sobre el juego?.

A pesar de la simplicidad del texto constitucional, en el que la cesión de las tasas sobre el juego no tiene acogida posible, otras normas del bloque de constitucionalidad se desvían de la expresión acuñada en la norma fundamental para recoger otra fórmula más amplia como es la “cesión de tributos”. Nos estamos refiriendo a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

4.2. La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Al igual que sucede con otros ingresos de naturaleza tributaria, en la Constitución no encontramos cuáles son los impuestos susceptibles de cesión a las CCAA ni su definición.

Una vez más volvemos a advertir esa falta de determinación del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas en el texto constitucional²⁰. La coordinación y armonización de las competencias financieras de las CCAA las encomienda nuestra carta magna a una Ley Orgánica. Al amparo del art. 157.3 de la Constitución se aprobó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas²¹.

El artículo 11. apartado i) de la LOFCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001 de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, contempla la cesión de los tributos sobre el juego a las CCAA establecida en nuestro ordenamiento desde 1983:

Art. 11. “Sólo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos:

i) Los Tributos sobre el Juego”.

Como vemos, la LOFCA vino a perturbar el espíritu constitucional, al hablar de “tributos cedidos”. Y ello, a pesar de que el texto inicialmente aprobado por el Congreso de los Diputados, empleaba la expresión “impuestos cedidos”²². Pero fue durante la tramitación en el Senado y a raíz de una enmienda cuando se produjo el cambio de la expresión “impuestos” por “tributos”. En la enmienda núm. 23, del grupo parlamentario socialista,

19. La mayor parte de la doctrina ha destacado que este precepto no tiene otra significación que el de una simple enumeración o lista de recursos autonómicos. En este sentido LASARTE ÁLVAREZ, J., “El proceso normativo de la Hacienda regional”, *Papeles de Economía de las Comunidades Autónomas*, núm. 1, 1980, pág. 152, donde explica el autor que “el texto constitucional no contiene un modelo de financiación de las Comunidades, sino una enumeración de los ingresos posibles”.

20. Algunos autores consideran conveniente el vacío que existe en nuestra Constitución. Así, MARTÍNEZ GENIQUE, A. considera que “no debe concretarse excesivamente, pues, la naturaleza cambiante de las figuras del sistema tributario, hace se corra el riesgo de quedar sometido a la necesidad de continuas modificaciones en dicho texto” (“Financiación de los entes territoriales autónomos”, en AAVV, *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1998, pág. 643).

21. En adelante, LOFCA.

22. En el artículo 4. Núm.1, letra c), del proyecto de ley, publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Serie A, núm. 66-I, de fecha 11 de julio de 1979, se enumeraban los recursos de las CCAA, y entre ellos aparecían los “impuestos cedidos, total o parcialmente...”. En el informe de la ponencia, dictamen de la comisión y texto aprobado por el pleno del congreso siempre se mantuvo la expresión “impuestos cedidos”.

presentada al art. 4. 1. c) se pedía la sustitución de la voz "impuestos" por la de "tributos". Este mismo grupo parlamentario también propuso el cambio en el art. 10, mediante la enmienda núm. 24.

Quando se remite el texto aprobado por el Senado al Congreso de los Diputados, se acordó la sustitución de la expresión "impuestos cedidos" por "tributos cedidos" en todas las referencias que se hiciesen en la Ley a esta fuente de financiación.

Como vemos, la LOFCA terminó apartándose de nuestra norma fundamental.

Aquí es donde radica uno de los problemas más importantes que presenta la cesión de los tributos sobre el juego. ¿Constituye una violación del art. 157. 1. a) CE, que sólo prevé la cesión de impuestos estatales y no de otras figuras tributarias?. ¿Por qué se produjo en la LOFCA el cambio del vocablo "impuestos" por "tributos"? ¿Qué trascendencia jurídica tiene?.

En nuestra opinión, caben varias líneas de reflexión que pueden justificar este cambio de terminología y responder a estos interrogantes.

- En primer lugar, puede que el legislador postconstitucional quisiera ampliar el marco tributario cedible y englobar también en el mismo a las tasas y a las contribuciones especiales. Esta es, por ejemplo, la opinión de CARRETERO PÉREZ²³, para quien el cambio de expresión no obedece sino a la intención de ampliar los posibles tributos cedibles, pese a que literalmente esto sería totalmente incompatible con el texto constitucional. Esta evidente contradicción entre la LOFCA y nuestra norma suprema se resuelve, evidentemente, a favor de la Constitución tal y como lo ha considerado parte de la doctrina²⁴.

En nuestra opinión, esta intención del legislador de ampliar los contornos de este recurso previsto en la Constitución presenta dos inconvenientes importantes. Por un lado, existe el obstáculo de orden jerárquico ya señalado, como es la imposibilidad de que la LOFCA vulnere el art. 157. 1, a). Pero por otra parte, existe un fuerte impedimento que deriva de la propia naturaleza de las tasas y contribuciones especiales. Debido a la estrecha relación existente entre el hecho imponible de estos tributos y una concreta actividad administrativa, la cesión de las tasas y las contribuciones especiales parece muy difícil. Si se llevara a cabo la cesión de estos tributos estatales estaríamos separando su recaudación, que la obtendrían las CCAA, de la concreta actividad administrativa en la que consiste su hecho imponible.

Parece que no se puede ceder el rendimiento a un ente distinto de aquél que presta la actividad administrativa que origina el hecho imponible del tributo. Para que se pudieran traspasar las tasas y contribuciones especiales del Estado a las CCAA se tendrían que ceder también las competencias materiales para salvar esta desvinculación²⁵.

23. CARRETERO PÉREZ, A., "Los principios generales del sistema financiero de las Comunidades Autónomas", en AAVV, *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pág. 571.
24. Así lo han señalado, entre otros, VILLARÍN LAGOS, M., para quien la "contradicción provocada entre la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Constitución, desde luego, se debe resolver en favor de la Constitución por su supremo rango jerárquico, por lo que dicho cambio debe reputarse inconstitucional y sin trascendencia jurídica alguna" ("La cesión de impuestos...", *op. cit.*, pág. 137). En el mismo sentido se pronuncian MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., en "La financiación de las regiones en España", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 35, 1982, pág. 269., y FERREIRO LAPATZA, J. J., "Los impuestos cedidos y la Ley 42/1983, de 28 de diciembre", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 13, 1977, pág. 603.
25. La mayoría de la doctrina da respuesta unánime a esta cuestión, tratada por numerosos autores como RAMOS PRIETO, J., para quien lo "que justifica de verdad que las tasas y las contribuciones especiales deban quedar al margen del mecanismo de la cesión es, entonces, un motivo material localizable en la propia configuración de dichas categorías tributarias. En efecto, carece de sentido desvincular la percepción de la competencia para desarrollar la actividad administrativa en que consiste por definición su hecho imponible", ("La cesión de impuestos del Estado...", *op. cit.*, pág. 247). Como también explica VILLARÍN LAGOS, M., "la vinculación existente en el hecho imponible de las tasas y contribuciones especiales con una concreta actividad administrativa las convierte en tributos absolutamente inadecuados para la cesión", ("La cesión de impuestos estatales...", *op. cit.*, pág. 137). Sobre este tema también se ha pronunciado RAMALLO MASSANET, J., para quien "los tributos de tipo causal (tasas y contribuciones especiales) exigen *per se* estar vinculados a competencias materiales", ("La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas", *REDC*, núm. 39, 1993, pág. 52). FERREIRO LAPATZA, J. J., da excelente respuesta a esta cuestión cuando señala que "el principio de contraprestación y beneficio que está en la base de estos tributos nos hace aceptar fácilmente la idea de que su producto ha de ir a parar a las manos de la entidad pública que presta el servicio o realiza la actividad que justifica su pago", ("Los impuestos cedidos y la Ley...", *op. cit.*, pág. 603).

En nuestra opinión, el cambio de designación operado por la LOFCA no responde a la intención del legislador de ampliar esta fuente de financiación. Si este hubiera sido el objetivo, la propia LOFCA habría hecho uso de esta expansión del marco fiscal cedible. La prueba la encontramos en el art. 11. LOFCA donde no se mencionan entre los tributos cedidos, ni a las tasas ni a las contribuciones especiales.

- Desde otro punto de vista, esta ampliación del campo tributario cedible, pudo venir a salvar la cesión de las tasas sobre las diversas modalidades de juegos de azar. La LOFCA en el intento de dar cabida jurídica a la cesión de las tasas y exacciones sobre el juego no fue respetuosa con la Constitución, y cambió la expresión más reducida “impuestos” por la categoría más amplia de “tributos”, todo ello además de forma un tanto inútil. Para mantener esa armonía entre los distintos preceptos de la LOFCA, el legislador no respetó el ámbito de cesión instaurado por el art. 157.1, a) CE. Inútilmente porque, como hemos visto en apartados precedentes, a pesar de su denominación jurídica los tributos que gravan el juego no encajan en el concepto de tasa que nos brindan el art. 26.1,a) de la LGT y el art. 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Por tanto, a pesar de su configuración formal como tasas, nos encontramos ante figuras de naturaleza impositiva, por lo que salvando la dispar terminología utilizada, no habría vulneración del artículo 157 CE que sólo se refiere a la cesión de impuestos²⁶.
- Otros autores justifican las motivaciones de este cambio de manera diferente. Es el caso de LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.²⁷, quien, además de aceptar como válida la calificación jurídico formal de tasa de esta categoría tributaria, opina, por tanto, que la LOFCA no lleva a cabo ninguna ampliación de los recursos de financiación autonómica previstos por la Constitución. En su opinión la LOFCA actúa en este punto como una de las leyes orgánicas previstas en el art. 150. 2 CE mediante la que se transfieren competencias estatales en las tasas sobre el juego a las Comunidades Autónomas.

Pensamos que el cambio operado por la LOFCA no queda tampoco justificado con esta interpretación. No compartimos esta interpretación por dos razones fundamentales:

- En primer lugar, porque esta no es la función que la Constitución le otorga a la LOFCA. La función que le encomienda el artículo 157.3 CE es coordinar o armonizar las competencias financieras de las CCAA y, en ningún caso, constituir un conducto por el que se les transfiera a las haciendas regionales las tasas y exacciones sobre el juego. Si así fuera la LOFCA estaría funcionando como una de las Leyes Orgánicas que contempla el art. 150.2 CE apartándose de la función que tiene constitucionalmente asignada.
- En segundo término, porque si aceptamos esta interpretación estaríamos desnaturalizando el fin que tienen encomendado las leyes orgánicas de delegación, tal y como se desprende del propio texto constitucional.
- Según el art. 150.2 CE la función de estas leyes orgánicas es transferir o delegar a las CCAA facultades correspondientes a competencias materiales del Estado. Como analizaremos más adelante el Estado no tiene reservada la materia del juego en el art. 149.1. CE, por tanto, las CCAA no necesitan de

26. La mayoría de la doctrina se muestra unánime en este punto, muchos han sido los autores que han apoyado la constitucionalidad de la cesión de las tasas sobre el juego, entre ellos RAMÍREZ GÓMEZ, S., quien señala que “no estamos aquí en presencia de una verdadera tasa, sino que nos encontramos con una figura que a pesar de dicha denominación tiene una clara naturaleza impositiva, con lo que, en el fondo, y con independencia de la errónea calificación formal de la figura, nos encontramos dentro del contenido del artículo 157 de la Constitución que se refiere a la cesión de impuestos” (“La tributación del juego en el Estado ...”, *op. cit.*, pág. 127). Con una argumentación similar, sostiene la constitucionalidad de la cesión de los tributos sobre el juego MATEO RODRÍGUEZ, L., (“La tributación de los beneficios...”, *op. cit.*, págs. 1230 y 1231).

27. Este autor al plantearse si el cambio de expresión supone una mutación constitucional por ampliar los recursos financieros previstos por la Constitución, nos apunta “que ello no es así, puesto que lo que hace la LOFCA en este caso es funcionar como auténtica Ley orgánica, por cuyo conducto se transfiera a todas las Comunidades una posibilidad más de financiación mediante las tasas y exacciones sobre el juego, siendo esto lo que le fuerza, por razones de precisión técnica, al cambio de términos descritos” (LINARES MARTÍN DE ROSALES, J. L., *Régimen Financiero de las Comunidades Autónomas*, Diputación General de Aragón, 1981, pág. 138).

ninguna ley de delegación para asumir estas competencias, tal y como lo demuestra el hecho de que la mayoría de las CCAA hayan asumido esta materia en sus Estatutos de Autonomía por la vía residual del art. 149.3.CE. Además, la Constitución no reconoce la cesión de tasas y contribuciones especiales, sólo contempla la cesión de impuestos. ¿Cómo podría ceder el Estado a las CCAA unas figuras tributarias que la propia Constitución no contempla y en una materia en la que el Estado no tiene competencia exclusiva?

- Por si fuera poco, existe otro argumento importante para que pensemos que esta interpretación desborda la función de las leyes orgánicas de delegación. Como hemos visto, el art. 150. 2 CE prevé la transferencia o delegación de competencias a las CCAA siempre que estas materias sean de titularidad estatal "*que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación*".

La propia naturaleza de las tasas y contribuciones especiales impiden que se puedan configurar como tributos cedidos, no sólo porque la Constitución no lo contemple, sino porque no se puede ceder el rendimiento a un ente distinto de aquél que presta la actividad administrativa que origina el hecho imponible del tributo.

Por lo tanto, pensamos que la LOFCA no funciona como una ley de delegación por la que se transfiera a las CCAA una posibilidad más de cesión mediante las tasas sobre el juego. Y como hemos analizado, llegamos a esta conclusión por que este no es el papel encomendado a la LOFCA y, porque pensamos que esta posibilidad es inviable no sólo a través de la LOFCA, sino también a través del cauce del art. 150. 2. de la Constitución.

La respuesta es obvia, la LOFCA vino a salvar, de manera inútil, la cesión de las tasas sobre las diversas modalidades de juegos de azar.

El artículo 19 de la LOFCA termina de perfilar la cesión de los tributos sobre el juego a las CCAA estableciendo cuáles son las competencias normativas que pueden asumir estos entes territoriales:

Art. 19. 2. "En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

- e) En los Tributos sobre el Juego, la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la gestión y liquidación".

Como hemos visto, para determinar el alcance efectivo de estas competencias normativas la LOFCA se remite a la ley de cesión. Pasemos a analizar su contenido.

4.3. *Los Estatutos de autonomía y las Leyes de Cesión.*

La regulación jurídica de la cesión de los tributos sobre el juego también se encuentra contenida en los Estatutos de Autonomía. Normas con gran significado jerárquico ya que para un importante sector de la doctrina, como GARCÍA DE ENTERRÍA o MARTÍNEZ LAFUENTE²⁸, prevalecen sobre cualesquiera leyes sean orgánicas u ordinarias.

Debido a la existencia de distintos entes territoriales nos podemos preguntar ¿quién tiene competencia en materia de juego?. Si acudimos al art. 149.1. CE comprobamos que entre las treinta dos materias en las que el Estado tiene competencias de carácter exclusivo, no figura la materia del juego. Tampoco el art. 148. CE enumera la asunción de esta competencia por las CCAA.

28. Manifiesta esta opinión GARCÍA DE ENTERRÍA, para quien "el Estatuto es subordinado a la Constitución, pero es superior a las leyes, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas (y tanto respecto a las Leyes ordinarias como sobre las Leyes orgánicas –art. 81 de la Constitución- y de armonización –art. 150.3, ídem) y ello a la vez por ese carácter que les corresponde, de ser concreción dispositiva del sistema autonómico constitucional, como, de manera especial, por la superrigidez que en su favor define el artículo 152.2 de la Constitución, según el cual, «una vez sancionados y promulgados por los respectivos Estatutos, solamente podrán ser modificados mediante los procedimientos en ellos establecidos y con referéndum entre los electores inscritos en los censos correspondientes» ("La primacía normativa del título VIII de la Constitución. Introducción al estudio del artículo 149 de la Constitución", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 33, 1982, pág. 280). En este mismo sentido se pronuncia MARTÍNEZ LAFUENTE para quien los Estatutos de Autonomía "prevalecen sobre cualesquiera leyes sean orgánicas u ordinarias", (*La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, 1983, pág. 33).

La experiencia legislativa posterior ha confirmado que las CCAA han ido asumiendo competencias en la materia a través de sus Estatutos de Autonomía, gracias a la aplicación residual del art. 149.3.CE.

Corresponderá al Estado la competencia en materia de juego, si las Comunidades Autónomas no la han asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía. Por tanto, en la actualidad podemos afirmar que no existe un monopolio del Estado sobre los juegos de azar²⁹ puesto que la Constitución no le reserva estas materias en el art. 149.

Pero los Estatutos de Autonomía no han venido a arrojar luz en la regulación sobre el juego, constituyen un factor más de complejidad y dificultad en el régimen jurídico de los juegos de azar.

La asunción de estas competencias por las CCAA se hace de manera exclusiva, tanto por las Comunidades del art. 151 como por las del art. 143, con exclusión de las apuestas mutuas deportivo-benéficas. Pero los Estatutos de autonomía cuando se refieren a los tributos cedidos sobre el juego, lo hacen con denominaciones diferentes que vuelven a introducir otro factor de complejidad más en este sector.

1. En primer lugar, tenemos un grupo de Comunidades Autónomas que simplemente reproducen en sus Estatutos de Autonomía el art. 11. 1. i) LOFCA. Casi literalmente, encontramos el contenido de este precepto en el art. 57, 1 f) del Estatuto de Autonomía de Andalucía; disposición adicional, 1, f) del Estatuto de Autonomía de Asturias; art. 52, 1, e) del Estatuto de Autonomía de Valencia; disposición adicional primera, 1, f) del Estatuto de Autonomía de Castilla la Mancha; la disposición adicional segunda, 1, f) del Estatuto de Autonomía de Canarias; la disposición adicional primera del Estatuto de Autonomía de Madrid; la disposición adicional sexta, 1. e) del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

2. Otros Estatutos de Autonomía como el de Extremadura menciona en su disposición adicional 1, f) "las tasas y demás exacciones sobre el juego".

Tras la lectura de estas disposiciones, volvemos a encontrarlos con nuevos problemas de interpretación debido a la dispar terminología de los distintos Estatutos, que no concuerdan con los términos utilizados, ni por la Constitución, ni por la LOFCA, ni por la Ley de Cesión. Dada la distinta terminología en que el juego se nos presenta y debido a los borrosos contornos delineados por los Estatutos de Autonomía, nos vemos obligados a concretar, una vez más que los únicos tributos sobre el juego susceptibles de cesión son:

- las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.
- La tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar.

Las respectivas leyes específicas de cesión a cada una de las CCAA, no necesitan de aclaración o comentario, ya que simplemente se remiten al contenido de la Ley General de Cesión.

4.4. Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía.

La normativa reguladora de la cesión de impuestos a las CCAA está contenida, además de en la LOFCA, en la reciente Ley de Cesión 21/2001. Así, el artículo 17. 1 establece lo siguiente:

"Con el alcance y condiciones establecidos en este Título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos:

29. Como ha señalado ORÓN MORATAL, G., "El impuesto sobre la lotería primitiva", *C7*, núm. 54, 1985, pág. 105: "el hecho de que se asumieran competencias en exclusiva en materia de juegos y apuestas por las Comunidades Autónomas, ello no quiere decir, a nuestro juicio, que el Estado pierda la competencia para autorizar juegos que tengan un ámbito territorial superior al de una Comunidad o se extiendan a todo el Estado, por lo que la competencia autonómica será exclusiva para autorizar cualquier tipo de juego en su ámbito territorial, y el Estado no podrá autorizar juegos que vayan a organizarse y celebrarse únicamente en el territorio de una Comunidad que tenga las competencias asumidas, pero sí si se extiende a más Comunidades o a todo el territorio estatal".

e) Tributos sobre el Juego".

Como hemos visto, el precepto transcrito no añade nada nuevo, ya que es casi una reproducción literal del artículo 19.2, e) de la LOFCA. Es el artículo 42 de Ley 21/2001 el que determina el alcance de las competencias normativas en los Tributos sobre el Juego:

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

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

1. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección".

Tras la lectura del precepto transcrito, podemos afirmar que se ceden competencias normativas a las CCAA con relación a, prácticamente todos los aspectos del tributo, a excepción del hecho imponible y los sujetos pasivos.

La capacidad normativa tributaria de las haciendas autonómicas es, ciertamente desmesurada. Pueden regular casi todos los elementos básicos y estructurales del tributo. Y, lo que es más sorprendente, pueden ejercer estas competencias normativas sin ningún tipo de condicionante ni limitación.

Con este abanico de posibilidades, las disposiciones autonómicas abarcarán la casi totalidad del régimen jurídico de la tributación sobre el juego, salvo en lo referente al hecho imponible y a los sujetos pasivos que continúa reservado al legislador estatal.

* En la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, recoge esta situación el artículo 41. Del Decreto 3059/1966. Según esta norma las bases, tipos de gravamen, devengo, exenciones, bonificaciones tributarias y los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección serán las aprobadas, para su ámbito territorial, por la Comunidad Autónoma.

Las normas relativas a estos aspectos del tributo contenidas en el Decreto 3059/1966, sólo serán de aplicación en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma o si ésta no hubiese asumido competencias normativas en materia de tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

Sin embargo, hemos de destacar que aunque la LOFCA y la Ley 21/2001 perfilan estas competencias normativas sin imponer ningún límite específico a las CCAA, en el apartado primero del art. 41 del mencionado Decreto sí encontramos un condicionante al ejercicio de estas competencias por las Haciendas Autonómicas. Así, se autoriza a las CCAA a aprobar sus propias exenciones y bonificaciones tributarias, siempre que sean distintas a las señaladas en el art. 39, las cuales deben ser respetadas, en todo caso, por las Comunidades Autónomas.

* Con respecto a la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, dos preceptos del Real Decreto-ley 16/1977 se pronuncian sobre el asunto. Por un lado, el art. 3. séptimo establece que las bases, tipos tributarios, cuotas fijas, devengo, exenciones y bonificaciones tributarias, serán las aprobadas por la Comunidad Autónoma. Las normas relativas a estos elementos del tributo contenidas en el Real Decreto-ley, sólo 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.

Con respecto a la regulación de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de esta tasa, establece el art. 4. uno. b), párrafo segundo del Real Decreto-ley 16/1977, que la regulación estatal referida a estas materias sólo será 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.

En este caso, y a diferencia de lo que sucede con la Tasa sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias, no se recoge en el Real Decreto-ley ninguna exención y bonificación. Por tanto, las CCAA en uso de sus facultades normativas podrán crear las exenciones y bonificaciones que estimen convenientes.

5. NORMATIVA AUTONÓMICA EN LOS TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO

Como hemos visto, las CCAA pueden regular las exenciones, base imponible, los tipos de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones, el devengo y los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos sobre el juego cedidos a las CCAA.

Estas amplias facultades normativas han sido aprovechadas por los legislativos autonómicos, quienes han prestado desigual atención a los tributos sobre el juego. Quizás, por su mayor potencial recaudatorio, las haciendas autonómicas han demostrado su predilección a actuar sobre la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar.

- Aragón: esta Comunidad ha llevado a cabo una subida del importe de las cuotas fijas en 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002 y modificación del período impositivo y el devengo aplicables a las máquinas o aparatos automáticos en 1998, 2001 y 2002³⁰. También ha modificado las reglas sobre el período impositivo y el devengo aplicables a las máquinas o aparatos automáticos en 1998, 2001 y 2002³¹.
 - Canarias: esta CCAA ha llevado a cabo una subida del importe de las cuotas fijas en 2001 y 2002³². Como novedad para el ejercicio de 2002, también ha regulado canarias el ingreso de la tasa que grava a las máquinas o aparatos automáticos³³.
 - Castilla y León: ha subido el importe de las cuotas fijas en 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002. A partir de 1999 esta CCAA modificó el calendario para la realización de los pagos fraccionados trimestrales de dichas cuotas fijas; elevó la cuantía de los tramos de base imponible de la tarifa aplicable a los casinos de juego, aunque conservando los mismos tipos tributarios que el estado en 1999, 2000, 2001 y 2002. a partir de 2001 se declara exento de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, el juego de las chapas³⁴.
 - Cataluña: desde 1999 elevó el tipo tributario general del 20 al 28 por 100. Esta CCAA también ha regulado el devengo y el pago del tributo, además de subir el importe de las cuotas fijas (1999, 2000, 2001 y 2002)³⁵.
 - Comunidad Valenciana: desde el ejercicio 1998 estableció el tipo tributario general y la tarifa aplicable a los casinos de juego³⁶. Esta Comunidad ha subido el importe de las cuotas fijas en 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002³⁷.
30. La elevación de las cuotas fijas ha sido ordenada reiteradamente para los ejercicios de 1998 (art. 3 de la Ley 4/1998, de 8 de abril), 1999 (art. 1 de la Ley 12/1998, de 22 de diciembre), 2000 (art. 1 de la Ley 15/1999, de 29 de diciembre), 2001 (art. 8 de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre) y 2002 (art. 5 de la Ley 26/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas). El preámbulo de la Ley 4/1998, de 8 de abril, justificó esta subida de las cuotas fijas para intentar corregir la situación de la Comunidad aragonesa con el resto de comunidades, ya que esta comunidad no ha incidido en este sector de imposición mediante impuestos propios o recargos.
31. Para el presente ejercicio la Ley 26/2001 ha vuelto ha introducir variaciones, así, en cuanto al devengo del tributo sobre máquinas o aparatos automáticos será exigible por años naturales, devengándose el día 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores. La novedad radica en que en el primer año, el devengo coincidirá con la autorización, abonándose en su entera cuantía anual los importes de las cuotas fijas, salvo que aquélla se otorgue después del 30 de junio, en cuyo caso, por ese año, se abonará solamente el 50 por 100 de la tasa. El ingreso de este tributo se realizará en dos pagos semestrales iguales, que se efectuarán entre los días 1 y 20 de los meses de junio y noviembre, respectivamente (art.5. Uno. 4).
32. Pueden verse en este sentido la Ley 7/2000, de 28 de diciembre (art. 48) y la Ley 9/2001, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias.
33. La ley 9/2001, de 28 de diciembre, establece que el ingreso de la tasa que grava a las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, se realizará mediante pagos trimestrales iguales a través de declaraciones-liquidaciones.
34. Ley 11/1997, de 26 de diciembre (art. 4); Ley 13/1998, de 23 de diciembre (arts. 8 y 9); Ley 6/1999, de 27 de diciembre (art. 7); Ley 11/2000, de 28 de diciembre (arts. 14 y 15); Ley 14/2001, de 28 de diciembre.
35. Arts. 33 a 35 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre; art. 2 de la ley 15/2000, de 29 de diciembre y art. 8 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre.
36. Mediante Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.
37. El art. 15, apartado Uno de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, establece la cuantía de las cuotas fijas t ha sido modificado para el ejercicio de 1999 por el art. 41 de la Ley 11/1998, de 29 de diciembre; para el ejercicio 2000 por el art. 42 de la Ley 10/1999, de 30 de diciembre; para el ejercicio 2001 por el art. 40 de la Ley 12/2000, de 28 de diciembre; para el ejercicio 2002 Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat Valenciana para el ejercicio 2002.

- Galicia: ha elevado los tramos de la base imponible y los tipos tributarios de la tarifa aplicable a los casinos de juego, en vigor a partir de 1998. también ha llevado a cabo una subida del importe de las cuotas fijas en 1998, 1999, 2001³⁸.
- Islas Baleares: a partir del año 2000 esta CCAA ha elevado el tipo tributario general del 20 al 21 por 100³⁹. También ha elevado la cuantía de los tramos de base imponible y los tipos tributarios de la tarifa aplicable a los casinos de juego; ha subido el importe de las cuotas fijas; y, por último, ha regulado aspectos relacionados con el devengo, gestión y recaudación, como el calendario de pagos trimestrales del tributo sobre máquinas o aparatos automáticos⁴⁰.
- La Rioja: esta Comunidad ha modificado la cuantía de los tramos de base imponible de la tarifa aplicable a los casinos de juego en 1998, 2001 y 2002, el tipo general será del 20 por 100. ha subido el importe de las cuotas fijas en 1998, 1999, 2001 y 2002⁴¹.
- Principado de Asturias: esta CCAA ha subido el importe de las cuotas fijas en 2001 y 2002⁴².
- Región de Murcia: esta comunidad, desde 1998, ha variado el tipo tributario general del 20 al 25 por 100, ha elevado la cuantía de los tramos de base imponible y los tipos tributarios de la tarifa aplicable a los casinos de juego, fijación de un tipo tributario del 20 por 100 para el juego del bingo y regulación de algunos aspectos relacionados con el devengo, gestión y recaudación, como el calendario de pagos fraccionados trimestrales exigibles en el caso del gravamen correspondiente a las máquinas o aparatos automáticos. En los ejercicios de 1998, 2000, 2001 y 2002, ha subido el importe de las cuotas fijas⁴³.

A diferencia de la abundante producción normativa dictada en torno a la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, los legisladores autonómicos no han prestado igual atención a las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

Sólo las CCAA de Aragón, Galicia, Región de Murcia y las Islas Baleares han regulado algunos de los elementos de este tributo.

- Aragón: por primera vez para el ejercicio 2002, esta CCAA regula la tarifa y la forma de pago de este tributo estableciéndose que los sujetos pasivos de estas tasas vendrán obligados a practicar la liquidación de la misma, pero se autoriza al Consejero de Economía, Hacienda y Empleo para la aprobación del modelo de declaración-liquidación, su tramitación y plazos de ingreso⁴⁴.
- Galicia: ha aumentado los tipos y cuotas regulados en la normativa del Estado. A partir del 2 de mayo de 2002, estableció una exención para rifas sin ánimo de lucro siempre que no superen determinados importes⁴⁵.
- Región de Murcia: ha regulado el sistema de autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria por los sujetos pasivos, pero no ha modificado tipos ni cuantías⁴⁶.
- Islas Baleares: esta Comunidad ha creado una exención en favor de las asociaciones de carácter no lucrativo que celebren tómbolas y rifas⁴⁷. A partir de enero de 2002 esta CCAA establece que las apuestas hípcas y otros juegos de promoción del trote tributarán al tipo del 18 por cien.

38. Art. 3. Dos de la Ley 2/1998, de 8 de abril, modificado en el ejercicio de 1999 por el art. 2 de la Ley 7/1998, de 30 de diciembre, modificado en el ejercicio de 2001 por el art. 2 de la Ley 5/2000, de 28 de diciembre.

39. Salvo en el juego del bingo que será del 31 por 100 y en los juegos de promoción del trote que será del 18 por 100.

40. Art. 4 de la Ley 12/1999, de 23 de diciembre; art. 2 de la ley 16/2000, de 27 de diciembre; art. 3 de la Ley 20/2001, de 21 de diciembre de Medidas Tributarias, Administrativas y de Función Pública.

41. Art. 2 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, modificado por el art. Único de la Ley 1/1998, de 11 de febrero, art. 2 de la Ley 12/1998, de 17 de diciembre, art. 2 de la Ley 7/2000, de 19 de diciembre y art. 10 de la Ley 7/2001, de 14 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

42. Disposición adicional segunda de la Ley 4/2000, de 30 de diciembre y Ley 14/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

43. La actualización de las cuotas fijas para el ejercicio de 2002 ha sido operada a través del art. 2 de la Ley 7/2001, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales en materia de Tributos Cedidos y tasas regionales.

44. Art. 5 de la Ley 26/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

45. Art. 3. Uno de la Ley 2/1998, de 8 de abril; art. 2 de la Ley 8/1999, de 30 de diciembre; Ley 5/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Régimen Presupuestario y Administrativo y art. 4. Dos. 6 de la Ley 3/2002, de 29 de abril.

46. Art. 3. Dos de la Ley 9/1999, de 27 de diciembre.

47. Art. 4 de la Ley 16/2000, de 27 de diciembre.

Tras el estudio de todas estas disposiciones normativas, podemos llegar a la conclusión de que la atribución de competencias normativas a las CCAA no ha sido empleada para mitigar la carga tributaria que pesa sobre este sector.

Por otro lado, como muy bien ha señalado ZORZONA PÉREZ, J. Esta atribución de competencias normativas tampoco *"ha sido aprovechada para introducir mayores dosis de racionalidad en la tributación de este sector"*⁴⁸.

6. ALCANCE DE LA CESIÓN. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN.

En primer lugar, la cesión de un tributo alcanza siempre a la recaudación del mismo en el territorio de la CCAA. El art. 10. 3. LOFCA distingue entre cesión total o parcial. Si se cede la recaudación de todos los hechos imponibles estaremos en la primera modalidad de cesión.

En cambio, estaremos ante una cesión parcial, si sólo se cede la recaudación de algunos hechos imponibles o parte de la recaudación correspondiente a un tributo. La cesión de los tributos sobre el juego ¿es una cesión total o parcial?.

En la LOFCA no encontramos la respuesta. Es el art. 26. 1 de la Ley 21/2001 el que nos aclara que la cesión de los tributos sobre el juego parece, en principio, una cesión total:

Art. 26. 1. "Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento de los Tributos sobre el Juego producido en su territorio".

En segundo lugar, la cesión también alcanza a la gestión y liquidación del tributo, tal y como se desprende del art. 47. 1. de la Ley 21/2001.

Sentado lo anterior, quizás el lector se pregunte, y con razón, ¿Cómo identificamos a la CCAA beneficiaria de la recaudación?. Pues bien, gracias a unas reglas de ubicación espacial, que atienden a circunstancias, fácticas o jurídicas, denominadas criterios o puntos de conexión, podremos designar a la hacienda autonómica titular de estos rendimientos.

En el ámbito de la Hacienda Autonómica podemos definir al punto de conexión como *"el elemento de la relación jurídico-tributaria a través del cual se atribuyen las competencias tributarias a las Comunidades Autónomas"*⁴⁹.

Por tanto, en la expresión puntos de conexión encontramos una serie de criterios o parámetros según los cuales podremos atribuir a una Comunidad Autónoma el rendimiento obtenido por las tasas y demás exacciones sobre el juego.

Pero a estos criterios de localización se le han ido asignando con el tiempo otros cometidos importantes:

- Con la Ley 30/1983 los puntos de conexión cumplían dos funciones primordiales:
 - Por un lado, designaban a la CCAA a la que correspondía la recaudación generada por los tributos sobre el juego.
 - Pero también, indirectamente, cumplían la función de asignar las competencias de gestión tributaria delegadas por el Estado.
- Conforme al esquema que diseñó la Ley 14/1996, a estos dos cometidos originarios se le añade otro aún más ambicioso. A partir de 1996 los puntos de conexión tienen la misión de designar la legislación aplicable a los sujetos pasivos en los elementos de los tributos cedidos que pueden regular las CCAA.

48. ZORZONA PÉREZ, J., "La tributación sobre el juego...", *op. cit.*, págs. 3-6.

49. Concepto acuñado por BOKOBO MOICHE, S., *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 31 y 32.

Siguiendo la clasificación apuntada por LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.⁵⁰, podemos caracterizar los puntos de conexión en subjetivos y objetivos. Los primeros tienen en cuenta un vínculo del sujeto pasivo, toman como referencia el elemento subjetivo del hecho imponible (por ejemplo, la residencia habitual o el domicilio fiscal).

Las restantes conexiones que no tienen en cuenta el elemento subjetivo del hecho imponible las podemos calificar como objetivas (por ejemplo, el lugar de situación de los bienes o de realización del hecho imponible) ya que toman como referencia el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible.

La Ley 21/2001 configura los puntos de conexión de los tributos sobre el juego, como elementos localizadores de índole objetiva.

- En el caso de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, la recaudación se considera producida en el territorio de cada CCAA, cuando el hecho imponible se realice en este territorio (art. 26. 2. Ley 21/2001). Como hemos tenido ocasión de analizar en este trabajo el hecho imponible de este tributo se realiza con la celebración u organización, más que con la autorización. Debido a la fácil territorialización⁵¹ de esta figura tributaria, el punto de conexión elegido por la Ley 21/2001 nos parece perfectamente adecuado.
- Por lo que se refiere al punto de conexión para la cesión de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, dispone el art. 26. 3 de la Ley 21/2001 que *"se entiende producido el rendimiento en el territorio de cada Comunidad Autónoma cuando la Administración de dicha Comunidad autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización"*.

Tras la lectura de esta norma, se infiere que el punto de conexión elegido para la cesión, es el lugar donde se conceda o debiera concederse la autorización para poder llevar a cabo este tipo de juego.

En nuestra opinión este criterio localizador puede plantear problemas en su aplicación. Concretamente dificultará la cesión de las modalidades de apuestas y combinaciones aleatorias, ya que en estos juegos no se precisa de autorización.

Esta es la interpretación que sostiene la doctrina mayoritaria, si bien tenemos que señalar que hay autores que defienden que en todo juego donde haya concesión de premios siempre es necesaria la autorización del Ministerio de Hacienda para que se puedan celebrar⁵².

Consideramos que el punto de conexión más adecuado para la cesión de estos tributos sería el lugar de realización del hecho imponible, entendiéndose por tal el lugar de organización o de celebración de las apuestas y combinaciones aleatorias⁵³.

Pero el principal problema que provoca la ausencia de autorización en las apuestas y combinaciones aleatorias no radica en la cesión de este tributo. VILLARÍN LAGOS, M.⁵⁴, ha puesto el dedo en la yaga al afirmar que la falta de autorización lo que realmente conlleva es el desconocimiento por la administración de la celebración de estos juegos. La administración no los controla y la auténtica realidad es que no se satisface ningún tributo por la realización de estos juegos.

50. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 82.
51. Debido a la fácil localización de este tributo, su cesión a las CCAA había sido propuesta incluso con anterioridad a la aprobación de la LOFCA, se pronunciaron en este sentido autores como MARTÍN QUERALT, J., "La financiación de las Comunidades...", *op. cit.*, pág. 36. no obstante, también tenemos que señalar la oposición mostrada por otros autores como COSTAS TERRONES, J., C., que apuntó como un posible problema en la cesión de estos tributos, el grado de exportabilidad, ya que suelen localizarse en zonas turísticas ("Los tributos cedidos en la financiación autonómica", *HPE*, Monografía núm. 1, 1992, págs. 164 y 175).
52. ABRIL BALADIN, E., y MATEO RODRÍGUEZ, L., opinan que *"todos los sorteos en los que el azar sea determinante de la concesión de premios (...) necesitan la autorización del Ministerio de Hacienda para ser llevados a cabo. Es esta autorización lo que da pie al nacimiento de una tasa fiscal"* ("La aplicación de la tasa fiscal sobre combinaciones aleatorias a los sorteos celebrados por las Cajas de Ahorro", *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1972, pág. 224).
53. En este sentido se pronuncian: ORÓN MORATAL, G., *op. cit.*, *Régimen fiscal del juego...*, págs. 155 y 156; BOKOBO MOICHE, S., *op. cit.*, *Los puntos de conexión...*, págs. 195 y 196; VILLARÍN LAGOS, M., *op. cit.*, *La cesión de impuestos estatales...*, págs. 271 y 272.
54. VILLARÍN LAGOS, M., *op. cit.*, *La cesión de impuestos estatales...*, pág. 272.

7. ALGUNAS CONCLUSIONES EN TORNO A LA CESIÓN DE LOS TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

A lo largo del presente trabajo de investigación hemos tratado de poner de manifiesto los conflictos normativos que provoca la cesión de los tributos sobre el juego.

Llegados a este punto el lector espera con justicia un replanteamiento del asimétrico régimen jurídico de esta modalidad de tributación. ¿Por qué la cesión? es sin duda el interrogante que deberíamos despejar.

Muchos son los planteamientos oficiales y doctrinales vertidos sobre este tema, en los que encontramos una coordenada común: es necesaria una reordenación del tratamiento tributario del juego. Hasta aquí existe un gran consenso, pero ¿reordenación en qué sentido?

- Una posible solución que plantea la doctrina mayoritaria consistiría en reservar a las Haciendas Autonómicas la competencia exclusiva para gravar el juego mediante tributos propios.

A través de la vía del art. 7. 2. LOFCA se transformarían los tributos cedidos sobre el juego en tributos propios de las CCAA, quedando esta materia imponible reservada a estas haciendas territoriales. Propuesta que en la realidad podría tener buena acogida, ya que ante la escasez de recursos tributarios propios, las CCAA se han visto obligadas a la búsqueda de hechos imposables en parcelas no acotadas por el Estado. Hecho que ha acarreado, en no pocas ocasiones, la declaración de inconstitucionalidad de varios tributos propios de nuestras CCAA.

Esta es una de las posibles vías para conseguir la ordenación de este sector. Posibilidad que cuenta, además de con un fuerte apoyo doctrinal⁵⁵, con varios pronunciamientos oficiales a su favor:

- * Así, en el reciente Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica, se propusieron posibles modificaciones en las competencias normativas autonómicas. Entre ellas, se enuncia la posibilidad de que algunas de las exacciones comprendidas en las "tasas" sobre juegos de suerte, envite o azar y "tasas" sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias "se transformen en tributos propios, objeto de regulación autonómica en su integridad. Se corregiría así el extraño status de cedidos conferido a unos tributos cuya estructura puede ser definida en casi todos sus extremos por las Comunidades Autónomas cesionarias"⁵⁶.
- * Anteriormente, también se inclinaron por esta alternativa en el modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001, los representantes de la Región de Murcia, quienes sugirieron la supresión de su carácter estatal y su implantación como tributo propio de las CCAA⁵⁷.

En nuestra opinión, esta conversión de los tributos estatales sobre el juego en tributos propios de las CCAA, presenta varias ventajas pero también algunos inconvenientes. Entre las primeras podemos señalar:

- Un buen argumento que justifica esta alternativa, es el hecho de que la asunción por las CCAA de estos tributos como propios, acabaría con la incertidumbre sobre la constitucionalidad de su cesión.

55. Véanse por todos: RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado...*, op. cit., págs. 350 a 353; ADAME MARTÍNEZ, F. D., *Tributos propios de las Comunidades...*, op. cit., págs. 599-600; ORÓN MORATAL, G., *Régimen fiscal del juego...*, op. cit., pág. 206; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "La tasa sobre los juegos de suerte...", op. cit., págs. 1689 y 1691; CROS GARRIDO, J., MARTÍN QUERALT, J., ORÓN MORATAL, G., SÁNCHEZ GARCÍA, N., y ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., "Los juegos de azar en el Estado...", op. cit., pág. 23; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., *La participación de las Haciendas autonómicas...*, op. cit., págs. 155 y 166.

56. INFORME SOBRE LA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA, *Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002*, pág. 33.

57. *Modificaciones del documento "Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001. Bases para la Revisión" propuestas por la Región de Murcia*, Consejería de Economía y Hacienda, septiembre de 1996, ejemplar mecanografiado, pág. 16.

- Como hemos analizado en líneas precedentes, los Estatutos de Autonomía reservan a las CCAA las competencias sobre el juego con gran extensión, este es otro de los motivos que pueden incentivar a que las haciendas autonómicas sean las únicas responsables de la política tributaria sobre el juego.
- Otro factor favorable que ayudaría al aumento de la corresponsabilidad fiscal de las CCAA mediante esta vía, ha sido la preferencia de estos entes territoriales sobre la materia del juego. La práctica legislativa autonómica con la instauración de numerosos impuestos propios sobre el juego del bingo y recargos sobre tributos estatales cedidos, avalan lo que venimos diciendo.

Frente a estas posibles ventajas, existen también dificultades que se pueden interponer en la viabilidad de esta alternativa:

- * Por un lado, superar el carácter estatal de estos tributos y dejar esta materia imponible completamente reservada a las CCAA, podría acarrear en la práctica notables diferencias de régimen jurídico entre una y otra Comunidad Autónoma.
- * En segundo término, por el hecho de que estas competencias materiales queden reservadas a las Comunidades Autónomas en aras de que establezcan sus propios tributos sobre la materia, no significa que realmente vayan a ejercer esta potestad, ya que ni la Constitución, ni la LOFCA, ni los Estatutos de Autonomía les obligan a crear tributos propios sobre el juego.

Esta solución estaría en sintonía con la estructura descentralizada de la Nación española, ya que como hemos visto las CCAA tienen competencias en materia de juego. Sería una primera vía para acabar con el desorden y también con la presión fiscal de este sector ya que la mayoría de las CCAA han establecido sus propios impuestos sobre el juego del bingo o han creado recargos sobre los tributos estatales que gravan las diversas modalidades de juego.

CONVERSIÓN DE LOS TRIBUTOS ESTATALES SOBRE EL JUEGO EN TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CCAA

VENTAJAS	INCONVENIENTES
<ul style="list-style-type: none"> • La asunción por las CCAA de estos tributos como propios, acabaría con la incertidumbre sobre la constitucionalidad de su cesión. • Preferencia de las CCAA sobre la materia imponible del juego. • Los Estatutos de autonomía atribuyen a las CCAA competencias exclusivas sobre el juego. 	<ul style="list-style-type: none"> • Reservar esta materia exclusivamente a las CCAA podría acarrear diferencias de régimen jurídico entre las distintas Comunidades. • Ni la Constitución, ni la LOFCA, ni los Estatutos de Autonomía obligan a las CCAA a crear tributos propios sobre el juego.

- Aunque el reciente Informe sobre la Reforma de la Ley de Haciendas Locales no se pronuncia sobre el régimen tributario del juego, consideramos que en torno a estos entes también se podría articular una ordenación del régimen jurídico de este sector.

Se podría sostener la alternativa de reservar los tributos sobre el juego a los entes locales. Podría suponer una buena financiación complementaria de los municipios turísticos, ya que los hechos imponibles de los tributos sobre el juego se encuentran relacionados con la actividad turística.

No en vano, el art. 25. 2. m) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, establece que en todo caso los municipios podrán ejercer competencias en las siguientes materias: "*actividades o instalaciones culturales y deportivas, ocupación del tiempo libre; turismo*".

Ahora, sólo nos resta esperar a que una pronta actuación legislativa ponga orden en el sector tributario del juego, sobre todo, porque pensamos que unos tributos donde el Estado sólo puede regular el hecho imponible y los sujetos pasivos, difícilmente los podremos calificar como tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. D., *Tributos propios de las Comunidades Autónomas.*, Comares, Granada, 1996.
- ABRIL BALADIN, E., y MATEO RODRÍGUEZ, L., "La aplicación de la tasa fiscal sobre combinaciones aleatorias a los sorteos celebrados por las Cajas de Ahorro", *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1972.
- ÁLVAREZ-BUYLLA ORTEGA, A., "Tributos propios de las Comunidades Autónomas", *A-RHPA*, núm. 1/1992
- ÁLVAREZ-BUYLLA ORTEGA, A., "La creación de tributos en las Comunidades Autónomas", en AAVV, *Seminario sobre el papel de los tributos cedidos en la financiación autonómica: un balance*, Quaderns de Treball, núm. 41, Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, Barcelona, 1993.
- BOKOBO MOICHE, S., *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- CARRETERO PÉREZ, A., "Los principios generales del sistema financiero de las Comunidades Autónomas", en AAVV, *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- COSTAS TERRONES, J. C., "Los tributos cedidos en la financiación autonómica", *HPE*, Monografía núm. 1, 1992.
- CROS GARRIDO, J.; MARTÍN QUERALT, J.; ORÓN MORATAL, G.; ZABALA, A.; "Los juegos de azar en el estado Autonómico", *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 2, 1987.
- CUBERO TRUYO, A., "Una manifestación de inseguridad jurídica: las incongruencias entre el régimen jurídico material y el *nomen iuris*", *Impuestos*, t. I, 1997.
- INFORME SOBRE LA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA, *Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002*.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., "Los impuestos cedidos y la Ley 42/1983, de 28 de diciembre", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 13, 1977,
- GARCÍA AÑOVIROS, J., "¿Crisis en las Haciendas Autonómicas?", *HPE*, núm. 101, 1986
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "La primacía normativa del título VIII de la Constitución. Introducción al estudio del artículo 149 de la Constitución", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 33, 1982.
- GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMP, P.; ZORZONA PÉREZ, J.; *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.
- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., *La participación de las Haciendas autonómicas y locales en los tributos del Estado*, Ayuntamiento de Madrid, 1984.
- HUESCA BOADILLA, R., *La Constitucionalidad del gravamen complementario de la Tasa del Juego*, Civitas, núm. 61, 1989.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., "El proceso normativo de la Hacienda regional", *Papeles de Economía de las Comunidades Autónomas*, núm. 1, 1980.
- LINARES MARTÍN DE ROSALES, J. L., *Régimen Financiero de las Comunidades Autónomas*, Diputación General de Aragón, 1981.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.
- MARTÍN QUERALT, J., "La financiación de las Comunidades Autónomas según la Constitución", en AAVV, *La financiación de las autonomías*, Consellería de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia, 1979.
- MARTÍNEZ GENIQUE, A., "Financiación de los entes territoriales autónomos", en AAVV, *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1998.
- MANTERO SÁENZ, A., "Las exacciones sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias", *CT*, núm. 19, 1976.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, 1983.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "La tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar: comentario a la STC 296/1994, de 10 de noviembre", *JT*, 1996-I.
- MATEO RODRÍGUEZ, L., "La tributación de los beneficios derivados del juego", *RDFHP*, núm. 137, 1978.

- Modificaciones del documento "Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001. Bases para la Revisión" propuestas por la Región de Murcia, Consejería de Economía y Hacienda, septiembre de 1996, ejemplar mecanografiado.*
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., "La financiación de las regiones en España", *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 35, 1982.
- ORÓN MORATAL, G., "El impuesto sobre la lotería primitiva", *CT*, núm. 54, 1985.
- ORÓN MORATAL, G., *Régimen fiscal del juego en España*, Tecnos, Madrid, 1990.
- ORÓN MORATAL, G., "Los juegos de azar en el sistema tributario", *Carta Tributaria*, núm. 237, 1995.
- RAMALLO MASSANET, J., "La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas", *REDC*, núm. 39, 1993.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S., "La tributación del juego en el Estado de las Autonomías", *Crónica Tributaria*, núm. 54, 1985.
- RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001.
- SIMÓN ACOSTA, E., "Reflexiones sobre las Tasas de las Haciendas Locales", *HPE*, núm. 35, 1975.
- SÁNCHEZ GALIANA, J., en AAVV, "La legitimidad constitucional de la tasa sobre el juego", *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Marcial Pons, Madrid, 1991.
- VARONA ALABERN, J., "Principales novedades de la reciente Ley de cesión de tributos del Estado a las CCAA", *AJA*, núm. 292, 1997.
- VILLARÍN LAGOS, M., *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- ZORZONA PÉREZ, J., "La Tributación sobre el Juego en el Nuevo Modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001", *A-BTCELJ*, núm. 5, 1996.
- ZORZONA PÉREZ, J., "Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001", en AAVV, *El Estado de las Autonomías*, vol. IV, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997.