



Roj: **STS 953/2017 - ECLI:ES:TS:2017:953**

Id Cendoj: **28079130022017100082**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/03/2017**

Nº de Recurso: **267/2016**

Nº de Resolución: **390/2017**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3994/2015,**
STS 953/2017

SENTENCIA

En Madrid, a 7 de marzo de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº **267/2016**, interpuesto por el procurador don Jacobo Borja Rayón, en nombre y representación de la sociedad **PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A.**, contra la sentencia de 13 de noviembre de 2015, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 405/2014, sobre liquidación de la tasa de juegos de suerte, envite o azar, correspondiente al periodo de febrero de 2007 a diciembre de 2010. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional dictó, el 13 de noviembre de 2015, sentencia desestimatoria del recurso de este orden jurisdiccional nº 405/2014, seguido a instancia de la entidad mercantil PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A. (en su condición de absorbente de PRISA TELEVISIÓN, S.A.), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de julio de 2014, que estimó en parte la reclamación deducida en única instancia contra la liquidación de la tasa de juegos de suerte, envite o azar, correspondiente al periodo de febrero de 2007 a diciembre de 2010, practicada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria (AEAT).

SEGUNDO .- Dicho Tribunal de instancia dictó sentencia el 13 de noviembre de 2015, cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"...FALLAMOS: Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A. (absorbente de PRISA TELEVISIÓN, S.A.), contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de julio de 2.014, RG 2197/2012, a que la demanda se contrae, la cual confirmamos como ajustada a Derecho, con expresa condena en costas a la parte actora. Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará a las partes haciendo la indicación de que contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala 3a del Tribunal Supremo, con arreglo a lo dispuesto en el art. 86.1 de la L.J.C.A., y de la cual será remitido testimonio a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos..."

TERCERO .- Notificada la sentencia a las partes, la representación procesal de la entidad PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A. presentó ante la Sala de instancia escrito de preparación del recurso de casación, que fue tenido por preparado mediante diligencia de ordenación de 11 de enero de 2016.



CUARTO .- Emplazadas las partes, el Procurador Sr. Borja Rayón, en la representación indicada, compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formulando el 26 de febrero de 2016 escrito de interposición del recurso de casación, en el cual, tras aducir los motivos oportunos, solicitó a la Sala: "... dicte Sentencia por la que, estimando, en todo o en parte, el presente recurso de casación, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, case y anule la Sentencia en los términos arriba expuestos, con los pronunciamientos que correspondan conforme a Derecho...".

QUINTO .- El recurso de casación fue admitido a trámite parcialmente por auto de la Sección Primera de esta Sala de 16 de junio de 2016 , cuya parte dispositiva acuerda:

"...Declarar la admisión del recurso de casación interpuesto por PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A., (absorbente de PRISA TELEVISIÓN, S.A.), contra la Sentencia de 13 de noviembre de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, en el recurso número 405/2014 en relación con las tasas liquidadas relativa al mes de agosto de 2008 y la inadmisión del mismo con relación a las restantes, declarando la firmeza de la sentencia recurrida respecto a estas últimas, con remisión de las actuaciones a la Sección Segunda, de ésta Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con las reglas de reparto...".

Dictado el mencionado auto, se remitieron las actuaciones a esta Sección Segunda para su tramitación y resolución, disponiéndose por diligencia de ordenación de 13 de julio de 2016 entregar copia del escrito de interposición del recurso a la Administración recurrida para que, en plazo de treinta días, pudiera oponerse al recurso, lo que efectuó el Abogado del Estado en escrito de 18 de julio de 2016, en que interesa la desestimación del recurso presentado y la confirmación de la sentencia recurrida.

SEXTO .- Por providencia de la Sala de 8 de noviembre de 2016 se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 28 de febrero de 2017, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Se impugna en este recurso de casación la sentencia de 13 de noviembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Séptima- de la Audiencia Nacional, que desestima el recurso contencioso-administrativo nº 405/2014 , promovido por PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A. contra la resolución del TEAC de 8 de julio de 2014 a que se ha hecho anterior referencia.

SEGUNDO .- Las razones jurídicas determinantes en la sentencia impugnada del sentido desestimatorio del fallo son las siguientes, literalmente transcritas:

"[...] PRIMERO: Se dirige el presente recurso contencioso contra los actos administrativos antes indicados, siendo precedentes fácticos a tener en cuenta a efectos resolutorios, que obran en el expediente administrativo y se hacen constar en la Resolución impugnada, los siguientes:

1.- En fecha 17 de marzo de 2.011 le fue notificado a PRISA TELEVISIÓN, S.A., después absorbida por PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A., hoy, actora, el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la posible sujeción de sus actividades a la Tasa de Juego, Suerte, Envite o Azar, las cuales culminaron el 4 de noviembre siguiente con la firma del Acta de Disconformidad A0271987983, en la que se hace constar que de las actuaciones ha quedado acreditado que la entidad, cuya actividad principal es la de "servicios de radiodifusión" (epígrafe del IAE 9.641), como titular de la red de canales de televisión enmarcados en la cadena Cuatro, había celebrado desde 2.007 a 2.010 diversos sorteos mediante "...la realización de llamadas telefónicas o envío de mensajes de texto a números con sobretarifación sobre la tarifa básica por lo que deben ser calificados como RIFAS", constituyendo la realización del hecho imponible del art. 36 del Decreto 3059/1995, de 1 de diciembre , por el que se aprueba el Texto Refundido de Tasas Fiscales, y produciéndose el devengo en las fechas de celebraciones del sorteo, al no constar la concesión de la preceptiva autorización para celebrarlo. Y considera conforme a derecho la práctica de una propuesta de regularización, resultante de tomar como base imponible el beneficio para la entidad, determinado por estimación directa, por la celebración de dicho concurso (teniendo en cuenta el coste adicional que supone a quien participa emplear el servicio telefónico por el que se accede) y de aplicar el tipo de gravamen del 15%, según detalle que se reproduce en la Resolución impugnada y que arroja un total en concepto de cuota rifa 15% de 8.569.896,95 ?, incluyendo una previsión de intereses de demora de 1.283.460,95 ?.

2.- Según informe adjunto al Acta indicada, la Inspección Tributaria ha constatado que la cadena de televisión referida emitía en distintas franjas horarias una serie de concursos y sorteos que pueden clasificarse a los efectos en debate en tres grandes grupos:



A) Aquellos concursos en los que la participación se realiza de forma gratuita, y por los que sí consta la petición de autorización a la Entidad Pública Empresarial de Loterías y Apuestas del Estado (EPELAE), tratándose como combinación aleatoria (habiendo satisfecho la tasa correspondiente).

B) Otros concursos cuya responsabilidad de gestión parece recaer en una entidad del mismo grupo económico (SOGECABLE MEDIA) y a los que se accede mediante el envío de SMS de sobretarifación, y que la entidad trató en su momento como combinación aleatoria a efectos de solicitar su autorización y liquidar la tasa -y que a juicio de la Inspección deben regularizarse como rifas-

Y C) Un tercer grupo de concursos, también gestionados por SOGECABLE MEDIA, que presentan las características de "CALL TV", basados en que el concursante/participante, que lo hace a través de llamadas o mensajes de SMS con sobretarifación, responda algún tipo de cuestión y por los que no consta ni la solicitud de autorización a la EPELAE, ni la satisfacción de tasa alguna, que la Inspección entiende asimismo que deben regularizarse como rifas.

3.- La entidad actora presentó escrito de alegaciones a la propuesta de regularización en el que manifestó cuanto a su derecho convino, considerándola improcedente, tras lo cual el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, adoptó Acuerdo liquidatorio a cargo de PRISA TELEVISIÓN confirmando la cuantía a ingresar de 8.657.859 €, incluyendo una previsión de intereses de demora de 1.371.423 €.

4.- Contra dicho Acuerdo interpuso la interesada reclamación económico-administrativa ante el TEAC insistiendo en los motivos ya planteados, en síntesis, la improcedencia de la liquidación practicada con base en la inexistencia del hecho imponible objeto de regularización, y con carácter subsidiario, la falta de la condición de sujeto pasivo de la entidad al no ser la organizadora de los concursos a los que se refiere el Acuerdo. Siendo estimada parcialmente la reclamación mediante Resolución de 8 de julio de 2014, dando lugar al presente recurso contencioso.

5.- El TEAC estima en parte la reclamación, razonando, en conclusión tras una extensa fundamentación que, respecto de la determinación del sujeto pasivo, lo procedente es analizar las circunstancias concurrentes para, de la forma más razonada posible, determinar qué entidad es quien organiza efectivamente la rifa y, por ello, ha de quedar obligada al pago de la tasa como sujeto pasivo, dado que la Inspección en este caso no acredita en forma suficiente que PRISA TELEVISION (a través de cualquiera de sus empresas) fuera la que organizara propiamente todos los concursos "Call TV" que emitió a través de Cuatro, por lo que exigirle el pago correspondiente a todos ellos en los términos en que lo hace el acuerdo liquidatorio resulta improcedente, debiendo pues estimarse la reclamación sin perjuicio de lo expuesto respecto a los supuestos de coorganización, en los que deberá limitarse la base imponible a la parte de los ingresos que corresponda.

SEGUNDO: En la demanda de este recurso invoca la parte actora, como motivos de impugnación, reiterando sustancialmente las alegaciones ya efectuadas en la vía previa administrativa, en síntesis, los siguientes:

- Improcedencia de la liquidación por inexistencia de la realización del hecho imponible calificado como "Rifa", alegando que la Inspección entiende que la celebración de todos los sorteos y concursos objeto del recurso constituyen el hecho imponible de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, y que todos ellos deben ser calificados como rifa, liquidando la tasa por esta modalidad, lo que no comparte la actora, que distingue entre Sorteos, y Concursos tradicionales y Concursos Call TV. En relación con los primeros, celebrados y emitidos en la cadena de televisión Cuatro, entiende que sí se ha producido el hecho imponible de la tasa del juego en la medida en que se ha celebrado un sorteo, pero no bajo la modalidad de "rifa", sino de "combinación aleatoria", ya que existe la gratuidad para participar en ellos, así como la finalidad publicitaria, por lo que la tasa exigible debería liquidarse bajo tal modalidad, como así se hizo, siendo correcta la liquidación realizada en su momento por la actora, e improcedente la calificación que hace la Inspección como "rifa". Y respecto de los Concursos tradicionales y Call TV, entiende que en modo alguno se está realizando el hecho imponible de la tasa, en la medida en que no hay celebración u organización de rifa, tómbola o combinación aleatoria, no interviniendo en ningún momento el azar, sino únicamente las habilidades, capacidades y conocimiento de los participantes, que en su caso son los que les pueden conducir a la obtención de los premios, pero nunca el azar, sin que quepa calificar como tal el mecanismo natural necesario para la selección de los concursantes, dado que no existe cabida para todos; por lo que no se ha producido el hecho imponible y, por tanto, no se ha devengado la tasa que pretende exigir la Inspección.

- Actuación de la Administración contraria a la doctrina de los actos propios, en relación con los denominados sorteos tradicionales, pues los mismos habían sido calificados por la Administración (EPELAE) en el momento de conceder la autorización para su celebración, liquidándose la tasa bajo la modalidad de combinaciones aleatorias; y sin embargo esta misma Administración (Inspección tributaria), sin que se haya producido variación alguna que afecte objetivamente a las características de los sorteos celebrados, y en contra de sus



propios actos, pretende liquidar el mismo hecho imponible, pero en otro concepto impositivo (el de rifas), generando con ello una inseguridad jurídica en los contribuyentes.

- Interpretación analógica prohibida, ya que la Inspección recurre a la analogía para encuadrar como "rifas" supuestos de hecho, como el de los denominados "Call TV", los cuales carecen de encaje en el mismo, estando prohibida la interpretación analógica en el ámbito tributario (art. 14 LGT), por lo que no puede haber realización del hecho imponible.

- Improcedencia de la liquidación por incorrecta determinación del sujeto pasivo, tanto respecto de los juegos tradicionales como en la relativa a los Call TV, pues si no es la actora, sino las empresas con las que la misma contrata, la encargada de asumir la responsabilidad de diseñar el producto audiovisual y de organizar los recursos humanos y técnicos necesarios para la emisión de estos Call TV -lo que le impide asumir el rol de Organizador de los mismos-, tales empresas son las que han de asumir la cualidad de sujeto pasivo de la tasa, con lo que es improcedente la liquidación pretendida por la Inspección.

- Por último, improcedencia de la liquidación por cálculo incorrecto, ya que debe minorarse la liquidación practicada en el importe de la tasa sobre el juego ingresada en concepto de combinación aleatoria.

SEGUNDO: Así pues, la Inspección Tributaria, al efectuar la regularización que constituye el objeto de este recurso, parte de la premisa fundamental de considerar que, dentro de la programación emitida por PRISA TELEVISIÓN, S.A, actualmente CUATRO, a través de sus canales de televisión, existen determinados formatos que, por su características, pueden ser calificados como "rifas" a efectos del pago de la tasa prevista en Texto Refundido de Tasas Fiscales, aprobado Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, constatando que se emiten una serie de programas en los que se incluyen sorteos que pudieran tener incidencia a estos efectos, y que clasifica en los siguientes grupos:

- Sorteos en los que la participación de los concursantes se realiza de forma gratuita y para los cuales, la cadena CUATRO ha pedido la autorización correspondiente a la Entidad Pública Empresarial de Loterías y Apuestas del Estado (EPELAE) calificándolos como "combinación aleatoria" en los términos de la tasa del Decreto 3059/1966, la cual fue satisfecha en su momento. La Inspección entiende que éstos no deben ser objeto de regularización.

- Sorteos denominados tradicionales, en los que la participación se lleva a cabo a través de llamadas telefónicas o mensajes SMS con sobretarifación y cuya gestión está atribuida a otra entidad del mismo grupo económico (SOGECABLE MEDIA (SD)). Para la mayoría de estos, SD había solicitado, también, la correspondiente autorización al EPELAE para obtener su calificación como "combinaciones aleatorias" y se había satisfecho la tasa.

- Y concursos denominados "CALL TV", en los que los concursantes (cuya participación se produce a través de llamadas telefónicas o envío de SMS con sobretarifación) deben resolver un panel o preguntas que se les plantean.

Respecto de éstos, no consta ni la solicitud de autorización alguna al EPELAE ni el pago de tasa alguna.

TERCERO: Como hemos dicho en otras ocasiones a través de numerosas Sentencias sobre la misma tasa que ahora nos ocupa, así en SS de esta misma Sección de fechas 2- 6-08 , 26-1 y 13-4-09 , 14-6-10 , 28-11-11 , y 8-10-12 , entre otras, dictadas en los recursos respectivos nº 230 , 229 y 235/07 , 325/08 , 440/10 y 222/11 , debe puntualizarse en primer lugar qué ha de entenderse por "rifa" a efectos de concretar el hecho imponible de la tasa en debate. Efectivamente, la normativa de aplicación (Decreto 3059/1966, en la redacción dada por el art. 12 de la Ley 53/2002) no contiene una definición de rifa. Tampoco existe interpretación jurisprudencial reiterada sobre tal concepto, salvo la sentencia del TS, de 24/9/79 , dictada en un recurso de apelación extraordinaria en interés de la Ley, interpuesto por la Administración Pública, contra la Sentencia dictada con fecha 25 de octubre de 1.978, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife, en el recurso núm. 50 de 1978 , en la que se dice:

"CONSIDERANDO: Que al no definirse por el ordenamiento tributario el concepto de rifa, según el art. 23 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1.963, habrá de entenderse este término conforme a su sentido jurídico, técnico o que usualmente proceda, siendo de tener en cuenta a estos efectos: 1º) Según el artículo 222, uno, de la Ley 41 de reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1.964 "en virtud del Monopolio del Estado sobre la Lotería Nacional, la autorización por el Ministerio de Hacienda de las rifas y tómbolas, la celebración de apuestas y las combinaciones aleatorias con fines publicitarios será objeto de una tasa, cuyas bases y tipos también regula el citado artículo; 2º) Tanto en la Ley de Reforma de 1.964 como en el texto refundido también citado de tasas fiscales, se regulan con separación las rifas y tómbolas, las apuestas y las combinaciones aleatorias (artículo 36 del texto refundido) resultando una equivalencia entre rifas y tómbolas, y una diferenciación de las mismas con las apuestas y combinaciones aleatorias; y 3º) En el Diccionario de la Lengua española de la Real Academia se



define la rifa en su acepción como juego que consiste en sortear una cosa entre varios por medio de cédulas de corto valor, que todas juntas suman por lo menos, el precio en que se ha estimado, y a su vez la palabra tómbola como rifa pública de objetos diversos, cuyo producto se destina generalmente a fines benéficos (edición 198, Madrid 1.970).

CONSIDERANDO: Que ante la falta de definición tributaria del concepto de rifa, su determinación debe apoyarse en el sentido usual que revela la acepción indicada del Diccionario de la Real Academia que contempla un sorteo o juego que consiste en sortear, acepción que podemos aplicar a los hechos relatados en que cada cliente del bar extrae un boleto que inmediatamente obtiene su premio o descuento, si resulta agraciado, debiendo añadirse a este elemento gramatical de la interpretación normativa el de su espíritu y finalidad conforme al artículo 3, número uno del Código Civil, finalidad que en este caso se revela en la Ley 41 de reforma del Sistema Tributario, al referirse en su artículo 222, ya citado, como ratio legis a la existencia del Monopolio estatal sobre la Lotería Nacional.

CONSIDERANDO: Que si la finalidad de las tasas impuestas a las rifas y tómbolas, está en relación con el Monopolio estatal sobre la Lotería Nacional, el Decreto de 23 de marzo de 1.956 que aprueba la Instrucción General de Loterías, en su artículo 33 prohíbe en todo el territorio nacional las loterías, rifas, tómbolas y modalidades similares, prohibición que se basa en la existencia del Monopolio según el artículo 2S de la Instrucción, razón por la que salvo autorización no cabe la celebración de Loterías o rifas, expresión conceptual esta última que aparece asimilada a la de Lotería, sin que en esta prohibición se haga salvedad alguna en orden a la modalidad que revista el sorteo o rifa ni la exija que el sorteo de los premios tenga lugar en un acto único como acontece en el sorteo de la Lotería Nacional, y por el contrario es usual en las tómbolas la adjudicación de premios conforme se van adquiriendo las papeletas, razones por las que es forzoso calificar como hecho imponible la extracción de boletos con el posible premio, en el caso litigioso".

Efectivamente, el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las Tasas Fiscales, dice en su artículo 36 :

"Hecho imponible

Se exigirán estas tasas por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

Su exacción corresponderá al Estado cuando, cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo a través del cual se realicen las actividades gravadas, el ámbito territorial de participación sea nacional o superior al de una Comunidad Autónoma. Por el contrario, será exigible por cada concreta Comunidad Autónoma cuando el ámbito territorial de participación no exceda del suyo propio".

Más recientemente, en Sentencia de esta misma Sala y Sección de 26 de enero de 2.009, dictada en el recurso nº 229/2007, y confirmada por el Tribunal Supremo mediante su Sentencia de 13 de octubre de 2.012 (recurso de Casación nº 1444/2009), decíamos lo siguiente:

"No existe una definición determinada del concepto de rifa, pero ello no significa que no pueda precisarse. La rifa es un juego que no solo puede consistir en la venta de boletos o billetes, hay una constante mejora en los métodos o formas de los sorteos juegos para garantizar el resultado de los mismos. La rifa, por tanto, es un juego, un sorteo en el que se oferta un premio bien entre personas que adquieran un boleto participativo, que no es más que un resguardo de esa participación, o bien adquieren ese derecho de participación mediante una llamada de teléfono o mediante el envío de un mensaje SMS.

El art. 38.1 del decreto dispone que: "1. Rifas y tómbolas:

a) Las rifas y tómbolas tributarán con carácter general al tipo del 15 por 100 del importe total de los boletos, billetes o medios de participación ofrecidos o, en defecto de soportes físicos, del importe total de los ingresos obtenidos".

Y el párrafo segundo de su apartado 4 "En los supuestos de participación a través de medios técnicos, telemáticos o interactivos y la base debiera determinarse en función de la misma..."

Es evidente, por tanto, que el concepto de rifa no se limita al juego o sorteo realizado por medio de boletos, billetes o cualquier otro medio o soporte físico, haciéndose extensivo a los juegos realizados por otros medios de participación, como son los tecnológicos."

En esta Sentencia se pone de relieve que la participación en el sorteo propio de la rifa exige la previa adquisición de un boleto participativo, una llamada telefónica o el envío de un mensaje SMS, lo cual excluye la calificación de combinación aleatoria, que tiene una finalidad de publicidad o promoción de un producto, y en la que existe



también un premio, pero que se distribuye entre quienes son clientes o entre quienes han adquirido un producto pagando un precio por dicha adquisición y no para participar en el sorteo.

CUARTO: Respecto a la cuestión planteada referente a la actuación de la Administración contraria a la doctrina de los actos propios, en relación con los denominados sorteos tradicionales, en base a que éstos habían sido calificados por la Administración (APELAE) en el momento de conceder la autorización para su celebración, liquidándose la tasa bajo la modalidad de combinaciones aleatorias, y sin embargo esta misma Administración (Inspección tributaria), sin que se haya producido variación alguna que afecte objetivamente a las características de los sorteos celebrados, y en contra de sus propios actos, liquida ahora el mismo hecho imponible, pero en otro concepto impositivo (el de rifas), generando con ello una inseguridad jurídica en los contribuyentes, debe manifestarse que, ciertamente, el art. 5 del Real Decreto 2069/1999, de 30 de Diciembre, del Estatuto de la Entidad Pública Empresarial de Loterías y Apuestas del Estado establece como competencia exclusiva de ésta "(...)la autorización de la organización de sorteos, loterías, rifas, combinaciones aleatorias y, en general, cualquier apuesta cuyo ámbito de desarrollo o aplicación exceda de los límites territoriales de una concreta Comunidad autónoma, y las apuestas deportivas, sea cual sea su ámbito territorial, así como la liquidación de las tasas correspondientes". Sin embargo, como bien razona el TEAC a través de la Resolución impugnada, los servicios de Inspección de los Tributos del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT tienen encomendada, dentro de sus facultades, la de comprobar e investigar hechos imponderables para regularizar la situación tributaria de los contribuyentes mediante la práctica de las oportunas liquidaciones, empleando para ello los medios, facultades y prerrogativas que les son propios. Por ello, si a la vista de diversa documentación, bien del sujeto pasivo, bien de terceros, y conforme a modificaciones de criterios que hayan podido adoptar órganos administrativos con fuerza vinculante u órganos de carácter jurisprudencial, el servicio de Inspección Tributaria entiende que un determinado hecho fue incorrectamente liquidado, es conforme a derecho que, a través del mecanismo que le es propio (un procedimiento tributario), se proceda a la comprobación y, como ha sido el caso, a la regularización sin que con ello se esté vulnerando la llamada doctrina de los actos propios.

Así, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, determina en su art. 133 :

1. En los procedimientos iniciados mediante declaración del obligado tributario, el órgano competente de la Administración tributaria podrá realizar las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria . Cuando se requieran datos o documentos al obligado tributario se le otorgará un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para su aportación, salvo que la normativa específica establezca otro plazo. Asimismo, la Administración tributaria podrá hacer requerimientos a terceros.

2. Cuando la Administración tributaria vaya a tener en cuenta datos distintos a los declarados por el obligado tributario, deberá notificar previamente la propuesta de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

La liquidación que se dicte tendrá carácter provisional. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución".

Sentado lo anterior, es claro que la liquidación inicial puede ser modificada por otra posterior cuando aparecen hechos nuevos o circunstancias, cual es el caso, dado que la Inspección considera que se trata en realidad de una rifa por cuanto que existe un precio, y no de una combinación aleatoria, que tiene carácter gratuito, conforme se declaró en la liquidación de origen, por lo que es ajustada a derecho la revisión, siempre que se acrediten tales hechos nuevos o no tenidos en cuenta en su momento.

QUINTO: En cuanto a la inexistencia de la realización del hecho imponible calificado como "rifa", ha de señalarse que nos encontramos en primer lugar con los sorteos del primer grupo antes referido, esto es, aquellos en los que la participación de los concursantes se realiza de forma gratuita, y para los que la cadena Cuatro ha pedido la autorización correspondiente a la EPELAE, calificándolos como combinación aleatoria, y habiendo sido satisfecha la tasa en su momento. Sobre estos juegos la Inspección entiende que no deben ser objeto de regularización.

En segundo lugar, tenemos los sorteos denominados tradicionales, incluidos en el segundo grupo, en los que la participación se lleva a cabo a través de llamadas telefónicas o mensajes SMS con sobretarifación y cuya gestión está atribuida a otra entidad del mismo grupo económico denominada SOGECABLE MEDIA, la cual había solicitado, también, la correspondiente autorización al EPELAE para obtener su calificación como



"combinaciones aleatorias" y se había satisfecho la tasa. Respecto de estos sorteos, obran en el expediente los contratos firmados por la entidad actora de los que resulta que Cuatro es la encargada de su diseño, organización, ejecución y gestión, pactándose que las gestiones que lleven a cabo las entidades firmantes de los contratos (TELEPHONE PUBLISHING, S.A y BUONGIORNO MYALERT, S.A) sean realizadas por cuenta de SOGECABLE MEDIA, cuya finalidad es la gestión de la publicidad relacionada con estos concursos. Como concluye la Inspección Tributaria, todos los servicios generados por los servicios interactivos que prestaba CUATRO y en los que intermediaba SOGECABLE MEDIA, revertían directamente en el grupo PRISA TELEVISIÓN, concluyendo que SOGECABLE MEDIA no tenía ninguna participación en los beneficios derivados de dichos servicios; por lo que resulta procedente la actuación de la Inspección Tributaria en cuanto a la exigencia de la tasa en este caso. Conclusión que acoge el TEAC y comparte esta Sala, dado que se trata en realidad de una rifa por cuanto que existe un precio, y no de una combinación aleatoria, que tiene carácter gratuito.

Así pues, hemos de concluir que estos sorteos, en los que el premio consistía en la entrega de bienes o dinero, realizándose la participación en los mismos mediante llamadas telefónicas o envío de mensajes SMS, gravados con una tarifa superior a la básica, encuentran encaje en el concepto de rifa, entendiéndose por tal aquella actividad consistente en la adjudicación de uno o varios premios mediante la celebración de un sorteo, sobre la base de los resultados de un determinado evento o concurso, siempre que para participar sea preciso realizar una aportación económica y el azar sea un elemento para la selección del premio o del ganador. Siendo más adecuada esta figura que la de las combinaciones aleatorias, por venir además estos sorteos desprovistos de la clara finalidad publicitaria que caracteriza a las combinaciones aleatorias, como ha considerado la Inspección, lo que se entiende correcto de acuerdo con lo expuesto en el Fundamento anterior, en el sentido de que la liquidación inicial puede ser modificada por otra posterior cuando aparecen hechos nuevos o circunstancias no tenidas en cuenta en su momento.

SEXTO: Respecto de los concursos denominados "Call TV", son programas en los que se desarrolla un sorteo al que se accede mediante llamadas de teléfono a un número de tarificación adicional o mediante mensajes SMS con sobrecoste respecto de la tarifa normal y cuyo premio se obtiene resolviendo una cuestión planteada únicamente a quien es elegido, aleatoriamente, de entre todos los participantes. Entre estos programas se encuentran los que se denominan LA LLAMADA MILLONARIA, LLÁMAME, POR UN TUBO, CONTAMOS CONTIGO, GUAU, SUERTE POR LA MAÑANA y MARCA Y GANA, emitidos en Cuatro, considerando la Inspección que procede por todos ellos la exigencia de la tasa como "rifas", en tanto que la entidad actora estima que no concurren en ellos todas las circunstancias que determinan su calificación como tales, es decir, que el premio sólo se consigue si se demuestra una cierta capacidad o habilidad, no dependiendo directa y exclusivamente del azar.

La Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, mantiene en su informe de fecha 15 de Abril de 2009 que, no obstante exigirse al aspirante la contestación a una pregunta o la resolución de un enigma (generalmente de respuestas inducidas o muy sencillas), no puede negarse su condición de auténticos juegos de azar pues es éste el factor que determina, de manera decisiva, la adjudicación del premio, efectuándose la selección del participante agraciado de forma totalmente aleatoria entre la multitud de participantes a través de los medios dispuestos (llamadas o SMS). Las preguntas o enigmas, más allá de tener como principal finalidad la de conseguir la consideración del evento como un "concurso de habilidad" son, en realidad, un mero reclamo para aumentar la participación cubriendo, al máximo posible, el tiempo televisivo de duración.

Para la celebración y emisión de estos concursos, se firman acuerdos con distintas productoras, a saber:

a.- Acuerdos firmados con LLAMA TV, en virtud de los que se emitieron en Cuatro los programas LLÁMAME y LA LLAMADA MILLONARIA, cuyos correspondientes contratos constan en el expediente, suscritos entre SOGECABLE, S.A, SOGECABLE MEDIA, S.L, LLAMA TELEVISIÓN, S.L y GESMEDIA CONSULTING, S.A, respecto de los cuales no consta que la organizadora del sorteo sea la propia cadena Cuatro, pues de sus estipulaciones y de las bases por las que se rigen se desprende que la organizadora del sorteo es la entidad productora, LLAMA TV, habiendo correspondido a ella la satisfacción de la tasa a que habían de quedar sujetos los juegos, por lo que el organizador del juego no es PRISA TELEVISIÓN, a través de su entidad SOGECABLE, si bien al grupo le correspondió gran parte del beneficio económico directamente derivado de la realización del concurso, ya que según el contrato "LLAMA TV abonará a SM una remuneración variable equivalente al 85% de los Ingresos Netos Resultantes (el 15% restante le corresponde a LLAMA TV)".

Es por ello que, en este supuesto determinado, debe concluirse que concurre una organización compartida en su realización (entre LLAMA TV y PRISA TELEVISIÓN), siendo por tanto procedente que se le exija a la recurrente el abono de la tasa en la parte que proporcionalmente le corresponde, en función de su participación en los resultados económicos según lo estipulado sobre la remuneración a percibir.



b.- Acuerdos firmados con TELEMEDIA INTERACTIV, que se refieren a los concursos SUERTE POR LA MAÑANA y MARCA y GANA, ambos espacios producidos y realizados por TELEMEDIA INTERACTIV, la cual acuerda cederlos a PRISA TELEVISIÓN para que se emitieran en Cuatro (acuerdo de 25 de Julio de 2008 y 30 de Diciembre de 2008); de los que se desprende igualmente que TELEMEDIA INTERACTIV es la organizadora de los concursos, conforme a las obligaciones a que queda sujeta en su relación con PRISA TELEVISIÓN, la cual solo detenta facultades sin trascendencia real en la efectiva organización del concurso, como son modificar horarios y tiempos de emisión, colaborar en la elección de presentadores, etc. De lo que se deduce que es TELEMEDIA INTERACTIV la que contrata con CONTACTA SERVICIOS AVANZADOS, S.L la gestión de las comunicaciones y llamadas a través de las cuales se lleva a cabo la participación y de las que se obtiene el beneficio económico propio de la organización del juego, así como que los ingresos resultantes de las llamadas y SMS recibidos de los concursantes son revertidos en TELEMEDIA INTERACTIV, sin perjuicio de que ésta abone a PRISA TELEVISION, a través de SOGECABLE MEDIA, una remuneración mensual determinada.

c.- Acuerdos firmados con PORTALMIX, en base a los que se firma el contrato entre SOGECABLE, S.A, SOGECABLE MEDIA, S.A, PORTALMIX y WORLD PREMIUM RATES, S.A (proveedora de servicios tecnológicos de interactividad) con el objeto de que, en relación con el concurso CONTAMOS CONTIGO, la entidad PORTALMIX preste sus servicios profesionales para llevar a cabo la producción completa y puesta a disposición de SOGECABLE, de la señal del referido programa, estipulándose que PORTALMIX se hará cargo del diseño y organización del programa, cediendo en exclusiva a SOGECABLE el derecho de reproducción y comunicación pública del mismo, y autorizándole a ciertas facultades en cuanto a las condiciones de emisión.

En este supuesto, tampoco el organizador del juego es PRISA TELEVISION, a través de su entidad SOGECABLE, pero al igual que en los anteriores, ésta percibió directamente el resultado económico derivado de su realización, al menos en gran parte, concurriendo asimismo una organización compartida en la realización del juego entre LLAMA TV y PRISA TELEVISIÓN, y procediendo que se le exija a la recurrente el abono de la tasa en la parte que proporcionalmente le corresponde, de acuerdo con lo estipulado sobre la remuneración a percibir. Y lo mismo cabe decir respecto del concurso GUAU, al deducirse de la documentación obtenida por la Inspección unas condiciones de producción, gestión y cobro muy similares.

- Por último, tenemos en este apartado de juegos "Call TV", los acuerdos firmados con GESTMUSIC ENDEMOL, mediante los que se firma un contrato entre SOGECABLE, S.A, SOGECABLE MEDIA, S.A, GESTMUSIC ENDEMOL y WORLD PREMIUM RATES, S.A (proveedora de servicios tecnológicos de interactividad), en relación con el concurso POR UN TUBO, en el que se estipula que GESTMUSIC se hará cargo del diseño y organización del programa y cede en exclusiva a Sogecable el derecho de reproducción y comunicación pública del mismo, así como la posibilidad de extraer fragmentos del programa con fines de autopromoción, autorizando a Sogecable a incorporar secuencias del concurso en sus propios programas en su página web y para otros usos promocionales de la cadena, acordándose también ciertas facultades a SOGECABLE en cuanto a las condiciones de emisión.

En este caso se deduce de nuevo de los pactos alcanzados entre televisión y productora, una cierta participación de PRISA TELEVISIÓN en la organización del concurso, ya que recibe un 85% del beneficio derivado de su celebración. Por ello ha de llegarse a la misma conclusión alcanzada en los anteriores supuestos, sobre el abono proporcional de la tasa que corresponda en función de su participación en los resultados económicos derivados de la celebración del juego.

SÉPTIMO: Como consecuencia de lo que antecede, es claro que procede ratificar y mantener la razonable conclusión que adopta el TEAC a través de la Resolución impugnada, en el sentido de que la responsabilidad editorial que corresponde a PRISA TELEVISIÓN, S.A como titular de una cadena televisiva, a tenor de la Ley 7/2010, de 31 de Marzo, Ley de Comunicación Audiovisual, no es determinante sin más de la atribución a ésta de la condición de sujeto pasivo de la tasa, siendo lo procedente analizar las circunstancias concurrentes en cada caso para establecer de la forma más ajustada posible cuál es la entidad que organiza efectivamente la rifa, y que por tanto ha de quedar obligada al pago de la tasa como sujeto pasivo, pues según ha quedado expuesto, la Inspección, ciertamente, *"no acredita de forma suficiente que PRISA TELEVISIÓN (a través de cualquiera de sus empresas) fuera quien organizara propiamente todos los concursos "Call TV" que emitió a través de Cuatro, por lo que exigirle el pago de la tasa correspondiente a todos ellos en los términos en que lo hace el acuerdo liquidatorio resulta improcedente"*, debiendo limitarse la base en los supuestos de coorganización a que se ha hecho referencia a la parte de los ingresos correspondiente; sin perjuicio de que el importe de la tasa sobre el juego ingresada en concepto de combinación aleatoria sea objeto de compensación o, en su caso, de reintegro por ingresos indebidos, a través del procedimiento correspondiente [...].

TERCERO .- Antes de acometer el examen del recurso de casación mediante el análisis de sus diferentes motivos, hemos de reiterar que el objeto de este recurso, como consecuencia del auto de admisión parcial a que antes nos hemos referido, dictado por la Sección 1ª de esta Sala el 16 de junio de 2016, ha quedado reducido a



la liquidación de la tasa correspondiente a los concursos con llamada telefónica o de SMS celebrados durante el mes de agosto de 2008, con exclusión de los demás, por lo que respecto a éstos últimos la sentencia de instancia ha quedado firme. A efectos de determinación de la cuantía casacional, hace falta recordar que, con arreglo al artículo 40 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, el devengo se produce con la autorización -para cada acto- o, de no haberla, con la celebración u organización de cada rifa, tómbola o combinación aleatoria, de suerte que la agrupación por meses es ajena a la mecánica del tributo. Tal indicación no es irrelevante, pues sería preciso, a efectos de impugnación casacional, identificar con precisión qué concretos sorteos o rifas se celebraron en el periodo respecto al cual, por su cuantía conjunta, la Sala ha admitido el recurso.

Una vez precisado lo anterior, también hemos de mencionar otro dato decisivo: que esta Sala y Sección, en diversas sentencias, se ha pronunciado con anterioridad sobre cuestión idéntica en lo sustancial a la que ahora nos ocupa, en lo atinente también al régimen fiscal de los beneficios obtenidos por otras sociedades emisoras de programas de televisión, en relación con concursos de similares características a los que en este asunto dieron lugar a las liquidaciones controvertidas: a tal respecto, deben citarse las SSTs de 31 de enero de 2005 (recurso de casación nº 181/2003); de 11 de octubre de 2012 (recurso de casación nº 2444/2009); 13 de diciembre de 2012 (recurso de casación nº 4579/2010); y 18 de junio de 2014 (recurso de casación nº 3832/2012).

CUARTO .- Formuladas las anteriores aclaraciones, el recurso de casación se articula a través de cinco motivos -que la parte recurrente denomina, peculiarmente, fundamentos-, todos ellos amparados en la letra d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, los cuales, por lo demás, no son dirigidos frente a la sentencia en su conjunto, sino en particular a los fundamentos jurídicos en que ésta se divide:

1º. Fundamento primero de la casación: vulneración por los fundamentos tercero y quinto de la sentencia de instancia de lo dispuesto en el artículo 36 y disposición final segunda del Texto Refundido de Tasas Fiscales aprobado por Decreto 3059/66, de 1 de diciembre al apreciar la existencia del hecho imponible "rifa".

2º. Fundamento segundo de la casación: vulneración por el fundamento cuarto de la sentencia de instancia de lo dispuesto en los artículos 102 y 103 de la Ley 30/1992 y el artículo 5 del Real Decreto 2069/1999, de 30 de diciembre (Estatuto de la Entidad Pública Empresarial Loterías y Apuestas del Estado) en relación con la doctrina de los actos propios y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (entre otras, sentencia 73/1988 de 21 de abril) y del Tribunal Supremo (entre otras, sentencia de 22 de enero de 2007, recurso 843/2004) en relación con la calificación otorgada por la Administración como "sorteos tradicionales" (apartado a del expositivo 7 del escrito de demanda) al conceder la autorización expresa para su celebración.

3.- Fundamento tercero de la casación: vulneración por el fundamento tercero de la sentencia de instancia de lo dispuesto en el artículo 14 de la ley 58/2003, General Tributaria, en relación con los artículos 2 y 3 de la Ley 13/2011, del Juego, al pretender aplicar, mediante interpretación analógica, en opinión de esta parte, el ámbito del hecho imponible en relación con las actividades de "concursos" a las rifas.

4.- Fundamento cuarto de la casación. Vulneración por los fundamentos sexto y séptimo de la sentencia de instancia del artículo 37 del Texto Refundido de Tasas Fiscales al no concurrir en la recurrente la condición de sujeto pasivo en relación con los denominados "sorteos tradicionales", ni en los identificados como sorteos "Call TV".

5.- Fundamento quinto de la casación: vulneración por la sentencia de instancia de la doctrina del "principio de íntegra regularización de la situación tributaria", de la que son exponentes entre otros precedentes, las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2009, 10 de mayo de 2010, 26 de enero de 2012 y 7 de octubre de 2015 (recurso nº 2622/2013) y de la Audiencia Nacional de 9 de julio de 2010.

QUINTO .- A efectos de su examen, pueden ser agrupados para su tratamiento común y conjunto los motivos primero y tercero, a través de los que se niega, por parte de la recurrente, que hubiera acaecido en este caso concreto el hecho imponible de la tasa que recae sobre las rifas y, en relación con dicho punto, se censura a la Sala de instancia que haya avalado con su desestimación la aplicación analógica del concepto de rifa establecido en la ley reguladora de tal tributo.

Pues bien, ambas cuestiones, sustancialmente idénticas a las aquí planteadas, han sido ya resueltas por esta Sala, al responder a motivos de casación similares a los que en este asunto se promueven. A tal respecto - y al de la negación de que, en este caso, se haya acudido a interpretación analógica alguna sobre el alcance del hecho imponible-, señala nuestra sentencia de 11 de octubre de 2012 (recurso de casación nº 2444/2009) lo siguiente:

"[...] TERCERO.- ...debemos poner de relieve que, efectivamente, no existe una definición de la palabra "rifa" en la legislación, lo que fue puesto de relieve por la Sentencia de esta Sala de 24 de septiembre de 1979, dictada en recurso extraordinario de apelación en interés de la ley, al señalar:



"CDO: Que al no definirse por el ordenamiento tributario el concepto de rifa, según el art. 23 de la Ley General Tributaria de 28 diciembre 1963, habrá de entenderse este término conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda, siendo de tener en cuenta a estos efectos: 1.º) Según el art. 222, uno, de la Ley 41 de reforma del sistema tributario de 11 junio 1964 «en virtud del Monopolio del Estado sobre la Lotería Nacional, la autorización por el Ministerio de Hacienda de las rifas y tómbolas, la celebración de apuestas y las combinaciones aleatorias con fines publicitarios será objeto de una tasa, cuyas bases y tipos también regula el citado artículo; 2.º) Tanto en la Ley de Reforma de 1964 como en el texto refundido también citado de tasas fiscales, se regulan con separación las rifas y tómbolas, las apuestas y las combinaciones aleatorias (art. 36 del texto refundido) resultando una equivalencia entre rifas y tómbolas, y una diferenciación de las mismas con las apuestas y combinaciones aleatorias; y 3.º) En el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia se define la rifa en su 1.ª acepción como juego que consiste en sortear una cosa entre varios por medio de cédulas de corto valor, que todas juntas suman por lo menos, el precio en que se ha estimado, y a su vez la palabra tómbola como rifa pública de objetos diversos, cuyo producto se destina generalmente a fines benéficos (edición 19.ª, Madrid 1970)".

CDO.:Que ante la falta de definición tributaria del concepto de rifa, su determinación debe apoyarse en el sentido usual que revela la acepción indicada del Diccionario de la Real Academia que contempla un sorteo o juego que consiste en sortear, acepción que podemos aplicar a los hechos relatados en que cada cliente del bar extrae un boleto que inmediatamente obtiene su premio o descuento, si resulta agraciado, debiendo añadirse a este elemento gramatical de la interpretación normativa el de su espíritu y finalidad conforme al art. 3, núm. uno del C. Civ., finalidad que en este caso se revela en la Ley 41 de reforma del Sistema Tributario, al referirse en su art. 222, ya citado, como ratio legis a la existencia del Monopolio estatal sobre la Lotería Nacional."

La edición actual del Diccionario de la RAE define la rifa, como "juego que consiste en sortear algo entre varias personas". No se hace referencia en ella a la necesidad de adquirir el derecho a participar en el juego, que si está sin embargo presente en las leyes fiscales a la hora de fijar la base para la aplicación del tipo del tributo. Por ello, tiene razón el acuerdo de liquidación cuando afirma que combinado el concepto expresado con lo dispuesto en el artículo 38 del Texto Refundido de la Ley de Tasas, debe entenderse por "rifa" "una modalidad del juego susceptible de ser realizado por cualquier medio (manual, técnico, telemático o interactivo) que consiste en sortear una cosa, que puede consistir incluso en una cantidad de dinero, entre varias personas, mediante una contraprestación económica cual que sea la forma en que dicha contraprestación se materialice".

Dicho lo anterior, pasamos a dar respuesta al segundo motivo, en el que la parte recurrente trata de impugnar la calificación de "rifa" llevada a cabo en la sentencia y para ello, primeramente, pone de relieve que ésta, a la hora de definir el hecho imponible de la tasa sobre "rifas", utiliza una legislación todavía no vigente, pues la que debía aplicarse solo exige la tributación por el importe de los boletos o billetes ofrecidos, lo que conduce a sostener la tesis de que el legislador estatal exigió que las rifas se llevaran a efecto mediante boletos o billetes.

Pues bien, preciso es reconocer que, en cuanto al hecho imponible, hasta el 31 de diciembre de 2001, el artículo 36 del Texto Refundido de la Ley de Tasas, aprobado por Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, expresaba escueta, pero precisamente, que: "Se exigirán estas tasas por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias" y, por consiguiente, que solo a partir de 1 de enero de 2002, la redacción fue la siguiente: "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" (según redacción del artículo 24 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre).

También es cierto que bajo el título de "Bases y Tipos", en los ejercicios a que se refiere el presente recurso, el artículo 38.1.a) señalaba que "Las rifas y tómbolas tributarán con carácter general al 35 por 100 del importe total de los boletos o billetes ofrecidos." Y que la Ley 24/2001, añade un párrafo en el apartado 4 del artículo 38, en el que, con referencia a la base, se dispone: "En los supuestos de participación a través de medios técnicos, telemáticos o interactivos y la base debiera determinarse en función de la misma, estos medios deberán contener el procedimiento o los elementos de control necesarios que garanticen su completa exactitud".

Por lo tanto, no cabe duda que la sentencia transcribe legislación que, al menos parcialmente, no estaba vigente en los años que ha de considerar. Sin embargo, no por ello incurre en infracción del ordenamiento jurídico, por dos razones fundamentales:

En primer lugar, antes y después de los años 2001 y 2002, de conformidad con el artículo 36 del Decreto 3059/1966, el hecho imponible del tributo es la "autorización", "celebración" u "organización" de "rifas", lo que resulta trascendente, porque como se señaló en la Sentencia de esta Sala de 31 de enero de 2005 (recurso de casación número 181/2003), se trata en realidad de "un impuesto especial que grava la actividad consistente indistintamente en la «autorización, celebración u organización de combinaciones aleatorias» (art. 36 Decreto 3059/1966, en lo sucesivo TR). Se subraya así la intención de someter al tributo la actividad en sí,



con independencia de su autorización, como lo confirma el artículo 40.1.a) del mismo TR que, en el caso de no haber sido autorizadas, identificaba el devengo de la sedicente «tasa» en la celebración, lo que evidencia que la obligación tributaria nacía aunque no existiera la actividad administrativa autorizatoria." Y si la actividad es la de sorteo de una cosa entre varias personas, surge el hecho gravable, cualquiera que sea el procedimiento utilizado para su realización. Otra cosa sería interpretar la norma sin atender a la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicada, como dispone el artículo 3.1 del Código Civil .

En segundo lugar, y como se deduce lo que acabamos de exponer, la Ley 24/2001, no incorpora o adiciona al hecho imponible de las rifas aquellas que se lleven a cabo por medios técnicos, telemáticos o interactivos, sino que partiendo de la calificación como "rifa" y de que el gravamen se hace inexcusable a partir de su "autorización", "organización" o "celebración", se limita a indicar que cuando se utilicen aquellos deberán "contener el procedimiento o los elementos de control necesarios que garanticen su completa exactitud".

Y a partir de lo expuesto no existe extensión analógica del hecho imponible, porque antes de llegar a la integración de la norma interpretamos que lo esencial en su delimitación, y ello desde el Decreto de 3059/1966, es la existencia de "autorización", "organización" o "celebración" de rifas con el concepto que de las mismas hemos dado con anterioridad.

En cuanto a la base imponible, nos remitimos a lo que después se expone en respuesta al cuarto motivo de casación [...]."

SEXTO .- Sobre la condición de sujeto pasivo, también la indicada sentencia de este Tribunal Supremo rechazó un motivo de casación equivalente al ahora suscitado en cuarto lugar, a través del cual se pretende acreditar que la sentencia impugnada yerra al atribuir a la entidad recurrente, emisora del programa, la condición de sujeto pasivo:

"[...] CUARTO.- No mejor suerte puede correr el tercer motivo, pues la sentencia resulta conforme a derecho cuando confirma el carácter de organizador, y por ello de sujeto pasivo, que corresponde a R...

En efecto, en los contratos incorporados al expediente administrativo se hace constar que es el Ente Público el que contrata los servicios telefónicos y SMS necesarios para la realización de los sorteos y el que puede suspender la realización de los programas y también quien expide las facturas para percibir el importe de la recaudación, y proceder, posteriormente, al reparto en la forma convenida, tras descontar el importe de los premios.

Por ello, no puede tenerse en cuenta la alegación de que T... retransmite y da a conocer al público el programa en que se produce el sorteo, pues si sólo concurriera esta única circunstancia no adquiriría la condición de sujeto pasivo, como ocurre en los casos en que se produce la retransmisión de sorteos organizado por otras personas o entidades (ONCE, Lotería Nacional etc...).

Tiene por ello razón la sentencia cuando señala en el Fundamento de Derecho Cuarto:

" La siguiente cuestión es la relativa a la condición de sujeto pasivo de la parte actora. Dice la demanda que la organización de rifas no forma parte de su actividad. Estamos ante un juego que es emitido a través de un programa de televisión que permite a los participantes conocer las bases del juego o sorteo y optar a conseguir el premio, pero R... no es el organizador del sorteo. Que son las plataformas telefónicas las encargadas de establecer las bases, gestionar las llamadas o los mensajes, repartir los premios, etc... T... solo se encarga de emitir el programa en el que se dan a conocer las características y condiciones del sorteo, pero no es la organizadora. Además R... y T... son entidades distintas y personalidad jurídica diferente que desarrollan actividades diferenciadas, y la actora solo contrata con las plataformas telefónicas los servicios de coordinación de los servicios de teléfono y mensajería SMS.

Esta cuestión ya ha sido abordada por este Tribunal en sentencia de 2 junio 2008 y decíamos: "CUARTO: En cuanto a la condición de sujeto pasivo del E..., se ha de tener en cuenta lo preceptuado en el art. 37 del Decreto: "1. Son sujetos pasivos de las tasas los organizadores de rifas y tómbolas y las Empresas cuyas actividades incluyan la celebración de apuestas o desarrollen combinaciones aleatorias con fines publicitarios (...)".

Pues bien, obran en el expediente los contratos celebrados por R..., representada por su Director Gerente Comercial con diversas empresas (...) en virtud de los cuales las empresas contratantes se obligan a prestar a R... sus servicios de audiotex, Línea de Valor Añadido, en base a instalación de líneas telefónicas LVA, servicios de SMS, para participar en diferentes programas a emitir por T..., y optar a una serie de premios, carga de Script o mensajes de salida correspondientes, para su inclusión en la línea telefónica, llamadas de teléfono que se facturarán en la forma que se indica en los contratos, o instalación de una plataforma de mensajería. Las empresas se comprometen a remitir a la Subdirección de Gestión y Contratación de la Dirección de Ventas y Operaciones Comerciales de R... las liquidaciones de las cantidades facturadas por la Compañía Telefónica, con



el fin de que R... pueda expedir las correspondientes facturas. Se acuerda la repartición entre R... y las empresas contratantes del importe de la facturación, una vez descontado el importe de los premios. Asimismo, se reserva R... la posibilidad de suspender, por motivos organizativos, la producción-emisión de los programas, sin que las empresas puedan reclamar indemnización.

A tenor de lo expuesto y estipulado en los referidos contratos, no cabe acoger los razonamientos de la recurrente tendentes a desvirtuar la condición de sujeto pasivo que se le atribuye, condición que está debidamente acreditada en el expediente".

En el caso presente, la propia administración en el acuerdo liquidatorio de 21 abril 2006 ya distingue entre T... y R... y señala que al analizar los contratos consta que R... utiliza los servicios de su filial T... para poner en conocimiento del público, a través de los programas de televisión que emite, la existencia de rifas y las bases de participación. Y de esos contratos resulta que el perceptor de los ingresos de esos sorteos es R..., y esos ingresos constituyen la base imponible de la tasa. En definitiva, R... contrató los servicios de las plataformas telefónicas, giró las liquidaciones mensuales para percibir los ingresos accesorios generados con motivo de la participación en los sorteos, y se benefició económicamente de los resultados de las rifas, por lo que ostenta esa condición de sujeto pasivo que discute".

La sentencia, pues examina los contratos celebrados entre R... y las distintas plataformas telefónicas, llegando a la conclusión de que la organización de las rifas corresponde a aquella, apreciación que motiva adecuadamente.

Por tanto, y como se ha anticipado, se desestima el motivo [...]"

El presente asunto es similar al enjuiciado en la mencionada sentencia, así como a los resueltos, en relación con otra sociedad televisiva, en nuestras sentencias de 13 de diciembre de 2012 (recurso de casación nº 4579/2010) y de 18 de junio de 2014 (recurso de casación nº 3832/2012). Como en tales precedentes, la Sala sentenciadora ha examinado los contratos aportados, alcanzando motivadamente la conclusión de que la recurrente no sólo se limita a emitir el programa (dando a conocer a través de éste, las bases de participación en el concurso con premio y permitiendo a los telespectadores que, a través de llamadas telefónicas o mensajes SMS puedan participar en aquél de la forma que determine el azar y optar a la obtención del premio); sino que también disfruta de la ganancia en el porcentaje pactado, proveniente de los ingresos por llamadas o SMS sometidos a un régimen de sobretarifación.

A tal respecto, la Sala *a quo* ha efectuado una valoración y calificación de los contratos celebrados que, por venir referidas a cuestiones fácticas, de apreciación de la prueba, pertenecen a la decisión plena del juzgador de instancia y, en tal condición, son inaccesibles a la fiscalización de este Tribunal Supremo, a través del cauce casacional. Tal restricción procesal impide, por lo tanto, que nos podamos hacer eco de lo que parece ser un error grave de apreciación por parte de la sentencia recurrida -que reproduce el previamente padecido por el TEAC-, pero al que no se refiere ninguno de los motivos planteados en casación, en relación con la retribución a PRISA por parte de la productora LLAMA TV. Así, la Sala de instancia reproduce la versión contenida en el borrador del contrato, pero no en su redacción definitiva, en que ya no se dice que "...LLAMA TV abonará a SM una remuneración variable equivalente al 85% de los Ingresos Netos Resultantes (el 15% restante le corresponde a LLAMA TV)", sino que, en su estipulación décima (pág. 11), afirma que GESMEDIA CONSULTING, S.A. abonará a SOGECABLE MEDIA la cantidad fija y alzada anual de 2.200.000 euros más IVA, añadiendo que "...este compromiso es firme e independiente de los ingresos que LLAMA TV pudiera percibir directamente de aquellos televidentes que participen en los juegos de PROGRAMA, que le corresponden a LLAMA TV".

La naturaleza de esta cláusula, de haber promovido la sociedad recurrente algún motivo de casación basado en el error en la valoración de la prueba, con sustento jurídico en los preceptos y principios que, por excepción, permiten tal reconsideración -y de haber interesado, paralelamente, la integración en casación de los hechos, como autoriza a hacer el artículo 88.3 LJCA - habría podido determinar un resultado diferente en lo relativo a los programas celebrados bajo el referido contrato, dentro del periodo temporal a que se contrae este recurso de casación, atendida la cuantía casacional.

SÉPTIMO.- También merecen una respuesta conjunta los motivos segundo y quinto, que no son sino vertientes distintas de un mismo problema, toda vez que, de un lado, en lo que se refiere a lo que la liquidación denomina *concursos tradicionales*, se denuncia la infracción de la doctrina de los actos propios (motivo tercero); en tanto que en el motivo quinto, partiendo de la base de la comisión de tal infracción, se reivindica también el principio de íntegra regularización de la deuda tributaria, cuya consecuencia pretendida sería la reducción de la tasa en la cuantía de lo efectivamente pagado en concepto de tasa por combinaciones aleatorias.

No puede acogerse ninguno de tales motivos, aunque las razones para ello difieren en parte de las ofrecidas por la Sala de instancia. En la sentencia se deniega la aplicación de la doctrina de los actos propios, condensado



en el aforismo latino *venire contra factum proprium non valet*, sobre la base de las potestades de comprobación atribuidas en la Ley General Tributaria y en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en particular su artículo 133 .

Sin embargo, tales consideraciones no dan adecuada respuesta al problema realmente suscitado, cual es el de la posibilidad de que la Administración pueda recalificar, en perjuicio del contribuyente, un acto administrativo definitivo de liquidación de una tasa, sobre la pretendida base de aparición de hechos nuevos, teniendo por tales los que no fueron comprobados adecuadamente a pesar de que podían haberlo sido.

No obstante ello, resulta desacertada la invocación de la doctrina de la vinculación a los actos propios, puesto que lo que se denuncia como ocurrido no es que la Administración no se haya ajustado a la conducta o a las decisiones adoptadas en asuntos precedentes (que sería el ámbito propio donde actúa el principio invocado, que guarda estrecha relación con el de confianza legítima), mediante el mantenimiento de ese criterio en actos sucesivos, sino algo que, de ser cierto -lo que no queda en rigor establecido- sería un proceder cualitativamente más grave, como la revisión de oficio, sin sujeción a formalidad alguna, de un acto administrativo que, verificado el contenido del segundo, sería favorable al interesado, lo que sólo se puede llevar a cabo a través de las excepcionales vías revisorias previstas en los artículos 217 y 218 de la LGT -no en los artículos 102 y 103 de la Ley 30/1992 , invocados como infringidos e aplicables al caso-.

Tal error de calificación jurídica del problema, unido a la falta de precisión en el recurso de casación -como lo fue en su día en la demanda- acerca de datos de hecho esenciales al caso como qué programas concretos dieron lugar a la autorización para la celebración de combinaciones aleatorias por parte de la EPELAE; qué concreta tasa, y de qué importe, fue girada y percibida y si alguno de tales concursos con premio fue celebrado en agosto de 2008, al que afecta objetivamente esta casación, impide apreciar la doctrina de los actos propios, que en rigor no es tampoco subjetivamente tal, pues la tasa -y la calificación jurídica de la modalidad de los juegos de suerte, envite o azar- fue girada por una entidad pública con personalidad propia, distinta de la Administración del Estado o la Agencia Tributaria (artículo 1 del Real Decreto 2069/1999, de 30 de diciembre , de aprobación del Estatuto de la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado), por lo que no estamos ante un acto propio, sino ajeno.

En cualquier caso, la sentencia recurrida abre razonablemente la posibilidad de reintegro de lo indebidamente satisfecho por la tasa sobre el juego en su modalidad de combinación aleatoria, que acredite haber abonado, bien por vía de compensación, bien por la de devolución de ingresos indebidos, lo que de suyo excluye la invocación del principio de íntegra regularización que da lugar al motivo de casación quinto, sin perjuicio de considerar que las sentencias citadas al respecto no guardan relación directa con la materia que examinamos, pues el alegado principio garantiza que la Administración atienda a los elementos o aspectos favorables y desfavorables, si están en conexión o dependencia unos de otros, en el seno de una actividad de comprobación dada, mientras que lo sucedido aquí provoca una situación distinta, como la alegada aplicación de dos tasas diferentes, e incompatibles entre sí, a un mismo supuesto.

Por lo demás, la recurrente no interesó en su día, en el suplico de la demanda, el reconocimiento de una situación jurídica individualizada (artículo 31.2 de la LJCA), a fin de hacer posible la compensación o el reintegro de la tasa que afirma indebidamente satisfecha, sin perjuicio de que ambas tasas no sólo difieren en el tipo de gravamen aplicable -lo que haría de la eventual devolución que pudiera acordarse una operación sencilla- sino también en la base imponible, que en la tasa de rifas es el *importe total de los boletos o billetes ofrecidos* (artículo 38.1.a) del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre , por el que se aprueba el texto refundido de Tasas Fiscales, mientras que en las combinaciones aleatorias, *el tipo será del 10 por 100 del valor de los premios ofrecidos* (artículo 38.3), que es un dato que la recurrente no ha facilitado.

OCTAVO .- Debe declararse, por lo tanto, no haber lugar al recurso de casación, por lo que, conforme al artículo 139.2 LJCA , procede la imposición de las costas a la parte recurrente. Ahora bien, como autoriza el apartado 3 del artículo 139, debe limitarse su cuantía a la suma de 8.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : Que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación nº **267/2016** , interpuesto por el Procurador don Jacobo Borja Rayón, en nombre y representación de la entidad **PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A.** (como absorbente de PRISA TELEVISIÓN, S.A.), contra la sentencia de 13 de noviembre de 2015, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso nº 405/2014 , con imposición a la recurrente de las costas procesales devengadas, limitada su cuantía máxima en la cifra de 8.000 euros.



Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ